



## **BTW-bulletin, nummer 1, 2016**

### **Verhuur van multifunctionele ruimten: garagebox?**

*Mw. mr. K. Sinnige*

### **Wijziging besluit telefoonkaarten en abonnementen: heeft de staatssecretaris het bij het juiste eind?**

*Andy van Esdonk*

### **Wel vrijstelling voor wijkgericht werken maar niet voor organisatie van ketenzorg**

*Mr. P.F. Zijlstra*

### **Hoe medisch is cosmetisch voor vrijstelling van btw?**

*Mr. R. Vos en mr. R. Jeronimus*

### **Europese btw-actualiteiten**

### **Btw-actualiteiten**

## Hoe medisch is cosmetisch voor vrijstelling van btw?

### BTW-bulletin 2016/4

Per 1 januari 2013 geldt de btw-vrijstelling voor medische diensten zoals bedoeld in art. 11 lid 1 onderdeel g Wet OB 1986 enkel voor diensten die als doel hebben de diagnose, de behandeling en, voor zover mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. In deze bijdrage gaan wij in op de toepassing van medische vrijstelling met betrekking tot cosmetische of esthetische dienstverlening.

#### Medische vrijstelling

De medische vrijstelling heeft als doel specifieke (para) medische prestaties onder de vrijstelling van btw te brengen. Doel van de vrijstelling is ervoor te zorgen dat de btw geen belemmering is om een beroep te doen op medische zorg. Bij de medische vrijstelling kan dan worden gedacht aan medische diensten op het vlak van gezondheidskundige verzorging door beoefenaren van het (para) medisch beroep, tandartsen en tandtechnici, de thuiszorg en diensten in het kader van dagbesteding, arbeidstraining of dagopvang aan de daartoe aangewezen personen. Het HvJ heeft reeds beslist dat de medische vrijstelling aldus moet worden uitgelegd dat gezondheidskundige verrichtingen die niet bestaan in gezondheidskundige verzorging van de mens door middel van diagnose en behandeling van ziekten of andere gezondheidsproblemen, niet binnen de werkingssfeer van de medische vrijstelling vallen. De lidstaten mogen aldus het HvJ geen onderscheid maken tussen beoefenaren van verschillende (para)medische beroepen die gelijkwaardige behandelingen bieden (zaak C-384/98, Rosenmayr). Daarnaast speelt bij de interpretatie van de medische vrijstellingen de Btw-richtlijn een belangrijke rol aangezien de vrijstellingen Unierechtelijke begrippen zijn, die een strikte uitleg vergen (zaak C-348/87, SUFA).

#### Fiscale neutraliteit

De in de Btw-richtlijn opgenomen vrijstellingen zijn in principe gekoppeld aan de prestatie en niet aan de persoon die de prestatie verricht. In het kader van de fiscale neutraliteit hoort het niet uit te maken wie de prestatie verricht. Het beginsel van fiscale neutraliteit brengt met zich mee dat ondernemers die vergelijkbare diensten verrichten gelijk worden behandeld.

De medische vrijstelling met betrekking tot cosmetische handelingen vormt in beginsel echter een bijzondere uitzondering nu deze vrijstelling enkel geldt voor diensten die worden verricht door bepaalde – gekwalificeerde –

artsen. De specifieke verwijzing naar medici of paramedici moet volgens de richtlijnbevestiging echter garanderen dat de vrijstelling alleen geldt voor de gezondheidskundige verzorging van de mens door bepaalde zorgverleners met de daarvoor vereiste beroepskwalificaties. Alleen op deze wijze kan de fiscale neutraliteit gewaarborgd blijven.

De belastingdienst neemt de fiscale neutraliteit niet in acht als hij onderscheid maakt tussen gekwalificeerde cosmetisch artsen die in het ziekenhuis diensten verrichten en cosmetisch artsen die dezelfde diensten verrichten in privéklinieken. Onze indruk is dat in de praktijk de belastingdienst zich mogelijk kritischer opstelt bij de toepassing van de vrijstelling door privéklinieken dan door ziekenhuizen. Wellicht dat dit verschil wordt veroorzaakt door het beeld dat een privékliniek zich wellicht minder met gezondheid zou bezighouden dan een regulier ziekenhuis en dat is uiteraard niet het geval. De commerciële insteek is wellicht een andere, maar dat rechtvaardigt niet een verschil in behandeling voor de omzetbelasting.

#### Uitspraak Hof Amsterdam 22 november 2012

Op 22 november 2012 heeft het Hof Amsterdam in de zogenoemde 'gebleekte tanden-zaak' (ECLI:NL:GHAMS:2012:BY4553) beslist dat gezien de omstandigheid dat de dienstverlening – aldus het hof – enkel bestond uit het bleken van tanden of het plaatsen van facings, onvoldoende sprake was van gezondheidskundige verzorging van de mens, waardoor de medische vrijstelling niet van toepassing is.

De uitkomst van deze procedure is (mede) veroorzaakt doordat belanghebbende er voor het hof niet in slaagde aannemelijk te maken dat het bleken van tanden en het plaatsen van facings moesten worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging van de mens in de zin van art. 11 lid 1 onderdeel g 1° Wet OB 1968. Deze bewijslast rust dan ook op diegene die gebruik wil maken van de vrijstelling. Dat een of meer ziektekostenverzekeraars die diensten vergoedde, leidde er in onderhavige zaak niet toe dat sprake was van gezondheidskundige verzorging van de mens. A contrario leiden wij uit deze overweging van het hof af dat indien ziektekostenverzekeraars bepaalde diensten niet vergoeden, nog steeds sprake kan zijn van gezondheidskundige verzorging van de mens. Hoewel de medische vrijstelling zelfstandig vanuit de btw-regelgeving dient te worden beoordeeld, kunnen wij ons voorstellen dat het gegeven dat de verzekeringsmaatschappij de behandeling bij de zorgpolis vergoedt, als een indicatie kan worden gezien dat in elk geval sprake is van een gezondheidskundige behandeling. Is het niet verzekerd, dan is dat nog geen reden om de behandeling van de vrijstelling uit te sluiten.

Hof Amsterdam komt ook tot het oordeel dat de desbetreffende dienst in eerste plaats een cosmetisch doel had omdat de achtergrond van facings vooral was ingegeven door een cosmetische wens, namelijk mooie, egale, witte

<sup>1</sup> Mr. R. Vos (advocaat) en mr. R. Jeronimus (advocaat) zijn beiden verbonden aan Hertoghs advocaten-belastingkundigen te Rotterdam.

tanden en dat belanghebbende er niet in was geslaagd het gerezen vermoeden van het cosmetische doel van de behandeling, bezien vanuit het oogpunt van de modale consument, te ontzenuwen. Het hof neemt daarbij in aanmerking dat belanghebbende op haar website vooral benadrukt dat met de bleekbehandeling een 'perfect smile' kan worden verkregen. Het hof trekt daaruit de conclusie dat sprake is van een zuiver cosmetisch doel. Het hof onderkent echter wel dat (zeer ernstige) verkleuringen en/of afwijkingen van tanden tot een zware psychische belasting bij de klant kunnen leiden, in welk geval bij het plaatsen van een facing, die die belasting opheft, sprake zou kunnen zijn van een medische indicatie van een behandeling. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt in hoeverre van dit (zware) psychische leed bij de door haar behandelde cliënten sprake was. Tegen deze beslissing van Hof Amsterdam is geen cassatie ingesteld waardoor (nog) niet duidelijk is hoe de Hoge Raad tegen desbetreffende problematiek aankijkt. Wel geeft het HvJ – zie hierna – voldoende handvatten om na te gaan of het hof uitgaat van het juiste toetsingskader inzake de toepassing van de medische vrijstelling in relatie tot cosmetische diensten.

### Cosmetische diensten volgens het HvJ

Uit de rechtspraak van het hof (HvJ 21 maart 2013, zaak C-091/12, PFC Clinic) blijkt dat medische diensten (inclusief diagnose) met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de vrijstelling vallen van medische verzorging van art. 132 lid 1 sub b en c Btw-richtlijn (HvJ Kügler, C-141/00 en HvJ Future Health Technologies). Medische verzorging dient weliswaar een therapeutisch doel te hebben, maar dit hoeft niet bijzonder strikt te worden opgevat. Ook (be)handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie vallen binnen de reikwijdte van de medische vrijstelling zelfs als blijkt dat degene die wordt onderzocht – of op een andere manier een preventieve ingreep ondergaat – geen ziekte heeft.

Op 21 maart 2013 heeft het HvJ een belangrijk arrest gewezen met betrekking tot cosmetische chirurgie in de PFC Clinic-zaak van 21 maart 2013 (zaak C-091/12). Dit arrest is derhalve gewezen na de hiervoor genoemde uitspraak van Hof Amsterdam.

PFC Clinic verrichtte medische diensten op het gebied van chirurgie waarbij de diensten zowel van cosmetische/reconstructieve als ook van (huid)verzorgende aard waren. PFC Clinic verrichtte ingrepen als borstvergrotingen, borstverkleiningen, borstlifts, abdominoplastie, liposucties, facelifts, wenkbrauwlifts, oog-, oor- en neusoperaties en andere plastische chirurgie. Daarnaast werden ook behandelingen als permanente ontharing met IPL (intense pulsed light), IPL-huidverjonging, cellulitisbehandelingen en injecties met botox en restylane aangeboden. Toen PFC om teruggaaf van voorbelasting verzocht, werd zowel teruggaaf als aftrek van voorbelasting geweigerd. Volgens het Skatteverk (Zweedse belastingdienst) was geen btw-teruggaaf mogelijk voor vrijgestelde handelingen en kon evenmin aftrek worden verleend aangezien zowel de

cosmetische als reconstructieve chirurgie van btw vrijgestelde medische verzorging vormde.

Het HvJ is van oordeel dat cosmetische c.q. esthetische diensten, voor zover zij strekken tot behandeling of verzorging van personen die als gevolg van ziekte, letsel of aangeboren afwijking een esthetische ingreep moeten ondergaan, kunnen vallen onder het begrip 'medische verzorging' in de zin van art. 132 lid 1 sub b respectievelijk art. 132 lid 1 sub c Btw-richtlijn, tenzij de ingreep zuiver cosmetisch is. Het gaat volgens het hof ook om medische problemen van psychische aard.

Het HvJ vindt de loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat (patiënt), op zich niet beslissend voor de beoordeling of de ingreep een therapeutisch doel heeft. Deze beoordeling moet namelijk, daar zij een medische beoordeling is, uitgaan van medische vaststellingen door daartoe gekwalificeerd personeel.

De medische vrijstelling is aldus het hof van toepassing op cosmetische diensten zolang de cosmetische behandeling niet zuiver cosmetisch is. Is naast een cosmetisch doel sprake van een bepaalde mate van een therapeutisch doel dan geldt de vrijstelling. Het therapeutisch doel kan ook te maken hebben met problemen van psychische aard. Het hof geeft niet aan dat sprake dient te zijn van ernstige psychische problemen. Het hof sluit alleen zuivere cosmetische behandelingen van de medische vrijstelling uit. Een 'vleugje' gezondheidskundig doel van de behandeling zou derhalve kunnen volstaan. Met de beslissing van het HvJ lijkt de beslissing van Hof Amsterdam op een aantal punten in elk geval waarde te hebben verloren. De beleving van de modale consument is voor de toepassing van de vrijstelling volgens het HvJ niet relevant. Ook denken wij dat Hof Amsterdam de psychische lat erg hoog legt. In het licht van de beslissing van het HvJ hoeft geen sprake te zijn van ernstig psychisch leed maar valt onzes inziens ook 'gewoon' psychisch leed binnen het bereik van de medische vrijstelling.

### Besluit van 14 mei 2013, nr. BLKB/2013/810

Met ingang van 1 januari 2013 is de vrijstelling van btw voor gezondheidskundige verzorging van de mens, mede naar aanleiding van PFC Clinic, gewijzigd en sluit de vrijstelling aan bij de geldende jurisprudentie van het HvJ. Voor die datum was sprake van een ruimer regime doordat de gezondheidskundige verzorging door (para)medici onder de vrijstelling viel, ongeacht de deskundigheid.

De huidige wettelijke bepaling beperkt de toepassing van de vrijstelling tot diensten door beoefenaren van een medisch of paramedisch beroep die een op dit beroep gerichte opleiding hebben voltooid waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG. Daarmee is de medische (cosmetische) vrijstelling alleen van toepassing op diensten op het terrein van de gezondheidskundige verzorging van de mens die tot het deskundigheidsgebied van het aangewezen beroep behoren en onderdeel vormen van de hiervoor bedoelde opleiding.

Volgens het besluit van 14 mei 2013 is sprake van gezondheidskundige verzorging van de mens indien het voornaamste doel van de (para)medische handeling de

bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid is. Dat betekent dat in het algemeen voor de vrijstelling in aanmerking kan komen bij (para)medische handelingen die enkel bestaan uit de diagnose (bijvoorbeeld het verrichten van psychisch onderzoek door middel van een test door een GZ-psycholoog) de behandeling en, voor zo veel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen van de mens. Verder sluit het besluit van 14 mei 2013 aan bij hetgeen is bepaald door het HvJ, namelijk dat vrijstelling ook van toepassing is op (para)medische handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie, inclusief de gevallen waarin uiteindelijk blijkt dat een patiënt geen ziekte blijkt te hebben.

De cosmetische geneeskunde (cosmetische chirurgie en andere cosmetische medische behandelingen) behoort tot de gezondheidskundige verzorging van de mens als het voornaamste doel van de behandeling de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de mens is. Dat is volgens het besluit van 14 mei 2013 ook zo als de cosmetische geneeskundige behandeling een therapeutisch doel heeft. Het besluit geeft aan dat cosmetische ingrepen die uitsluitend tot doel hebben de verfraaiing van het uiterlijk niet onder het begrip 'gezondheidskundige verzorging' kunnen worden gebracht en dat alleen in evidente gevallen btw is verschuldigd. Het Ministerie van Financiën heeft daarbij aangegeven dat:

*"(...) voor de beoordeling of een (para)medische handeling is vrijgesteld gekeken moet worden naar het voornaamste doel van die handeling. Als dat is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de mens, dan is die behandeling aan te merken als de gezondheidskundige verzorging van de mens. Voor de cosmetische chirurgie, waar deze beoordeling uiteraard ook moet plaatsvinden, betekent het dat slechts die cosmetische ingrepen die uitsluitend de verfraaiing van het uiterlijk tot doel hebben, niet onder het begrip gezondheidskundige verzorging kunnen worden gebracht. Alleen in deze evidente gevallen is omzetbelasting verschuldigd. In alle andere gevallen is de vrijstelling van toepassing."*

Het is daarbij echter wel van belang dat de gezondheidskundige beroepsbeoefenaar die cosmetische ingrepen verricht in zijn btw-administratie een onderscheid maakt tussen ingrepen waar een therapeutisch doel aanwezig is en ingrepen waar het therapeutisch doel niet aanwezig is. Zoals blijkt is het aan de behandelend arts om te beoordelen of een medische handeling een therapeutisch doel dient. Dit geldt niet alleen voor diensten op het gebied van de cosmetische geneeskunde maar ook voor andere medische handelingen. De belastingdienst kan daarbij slechts marginaal toetsen of de beroepsbeoefenaar de vrijstelling juist heeft toegepast. De inspecteur kan geen inhoudelijk oordeel op medisch vlak geven of inzage vragen in het medische dossier.

### Marginale toetsing medische vrijstelling door belastingdienst

Wat onder de marginale toetsing moet worden verstaan is tot op heden niet duidelijk. De nota naar aanleiding van het verslag inzake het belastingplan 2009 (*Kamerstukken II 2008/09, 31704, nr. 8*) lijkt enige handvatten te bieden door aan te geven dat een medische beroepsbeoefenaar aannemelijk dient te maken dat een (be)handeling een gezondheidskundig doel heeft waarbij de wijze vormvrij is. De inspecteur kan vervolgens enkel de door de medische beroepsbeoefenaar gemaakte beoordeling en de daarover in de administratie vastgelegde gegevens marginaal toetsen. De reden hiervoor is dat de inspecteur geen enkel inhoudelijk oordeel op het medisch vlak toekomt. Dit oordeel komt namelijk enkel toe aan de medische beroepsbeoefenaar die ook als enige kan oordelen of sprake is van een gezondheidskundige dienst. Dit brengt met zich mee dat de vastlegging van deze beoordeling door deze beroepsbeoefenaar essentieel is om de medische vrijstelling te kunnen toepassen. Deze beoordelingen dienen derhalve in de administratie aanwezig te zijn. Volgens de nota is het (bijvoorbeeld) voldoende indien de vastlegging van deze beoordeling op de uitgereikte factuur staat vermeld.

### Conclusie en slotopmerkingen

Cosmetische diensten die worden verricht door gekwalificeerd personeel (onder andere artsen), vallen in principe onder het begrip 'medische verzorging' en zijn daarmee in beginsel vrijgesteld van btw. Cosmetische diensten zijn alleen belast met btw als het doel van de behandeling zuiver cosmetisch is. De medisch dienstverlener dient aannemelijk te maken dat een (be)handeling een therapeutisch doel heeft. De belastingdienst kan slechts marginaal toetsen of de beroepsbeoefenaar de vrijstelling juist heeft toegepast en heeft geen recht op inzage in het medisch dossier van de patiënt. De toepassing van de medische vrijstelling op cosmetische diensten hangt niet af van subjectieve beleving van de patiënt; het is de medisch dienstverlener die het therapeutisch doel beoordeelt. Gezondheidskundige verzorging ziet zowel op de lichamelijke als de geestelijke gesteldheid van de mens. Gelet op het oordeel van het HvJ dat het therapeutische doel van een dienst niet strikt moet worden opgevat, lijkt een beetje therapeutisch voldoende te zijn voor toepassing van de medische vrijstelling op cosmetische diensten.