

mr. C.W. (Carola) van Vilsteren

Medische vrijstelling en onderwijsvrijstelling



Op het gebied van de medische vrijstelling en onderwijsvrijstelling hebben de afgelopen jaren verschillende ontwikkelingen plaatsgevonden. Bij beide vrijstellingen kunnen echter nog wel wat vraagtekens gezet worden. Hieronder kort samengevat de feiten.

Medische vrijstelling

De afgelopen jaren is veel te doen geweest op het gebied van de medische vrijstelling. De rechter heeft in 2007 een aantal uitspraken gedaan over de toepassing van de medische vrijstelling bij paramedici en in maart 2007 heeft de staatssecretaris van Financiën een besluit uitgevaardigd over de reikwijdte van de medische vrijstelling. De bestaande vrijstelling bleek niet helemaal aan te sluiten bij de Europese regelgeving en is per 1 januari 2008 aangepast. De wetswijziging maakte deel uit van het Belastingplan 2008. In februari van dit jaar heeft de staatssecretaris een besluit gepubliceerd dat ingaat op de gevolgen van de wetswijziging en die tevens een goedkeuring bevat voor de ontheffing van de administratieve verplichtingen. Hieronder wordt de wetswijziging per 1 januari 2008 en het in februari gepubliceerde besluit kort toegelicht.

Wetswijziging naar aanleiding van het Belastingplan 2008 per 1 januari 2008

In het Belastingplan 2008 is voorgesteld om de reikwijdte van de medische vrijstelling in de Wet op de Omzetbelasting 1968 te beperken. Dit omdat de Nederlandse medische vrijstelling ruimer was dan de vrijstelling in de Europese BTW -richtlijn aangezien de vrijstelling in Nederland niet beperkt was tot de gezondheidskundige verzorging van de mens bevatte. In Nederland was de vrijstelling slechts gekoppeld aan de beroepen waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (hierna Wet BIG).

In de arresten van het Europese Hof van Justitie was volgens de minister meer duidelijkheid verschaft over de reikwijdte van de medische vrijstelling en hierdoor voelde hij zich gedwongen de vrijstelling op de volgende twee punten aan te passen:

- de medische vrijstelling wordt beperkt tot de gezondheidskundige verzorging van de mens;
- ter verzekering van een juiste en eenvoudige toepassing van de medische vrijstelling in Nederland, dient de zorgverlener voor zijn werkzaamheden, gericht met het oog op de gezondheidskundige verzorging van de mens, te zijn opgeleid volgens het bepaalde bij of krachtens de Wet BIG.

Onder de Wet BIG vallen:

arts, apotheker, apothekersassistent, diëtist, ergotherapeut, fysiotherapeut, gezondheidszorgpsycholoog, heilgymnast masseur, huidtherapeut, logopedist, mondhygiënist oefentherapeut, optometrist, orthoptist, podotherapeut, psychotherapeut, radiodiagnostisch en radiotherapeutisch laborant, tandarts, tandprotheticus, verpleegkundige, verloskundige en verzorgende individuele gezondheidszorg.

Een derde punt van aanpassing is dat de vrijstelling voor de levering van tandprothesen voortaan beperkt is tot de levering van tandprothesen door tandtechnici en tandartsen.

Tot en met 31 december 2007 waren alle handelingen verricht door een BIG-geregistreerde in zijn hoedanigheid als medicus/arts vrijgesteld van BTW. Door de aanpassing van 1 januari 2008 is de vrijstelling (overeenkomstig de Europese bepaling) beperkt tot de gezondheidskundige verzorging van de mens (inclusief instandhouding en herstel ervan).

Gevolg van deze wijziging is dat de werkzaamheden van osteopaten, pedagogen en chiropractors worden uitgesloten van de vrijstelling. Dit door de aanpassing van opleidingsvereisten. Een huisarts kan bijvoorbeeld nog wel onbelast huisartsenactiviteiten verrichten, maar de huisarts is niet langer vrijgesteld voor handelingen op het gebied van chiropractie, osteopathie, acupunctuur, homeopathie en andere alternatieve geneeswijzen. Hetzelfde geldt voor de fysiotherapeut die naast zijn BIG-activiteiten ook als chiropractor optreedt of de verpleegkundige die als praktijkondersteuner werkt. Hoewel de activiteiten weliswaar in het verlengde van de hoofdactiviteit van de fysiotherapeut of verpleegkundige liggen, liggen de opleidingseisen niet vast in de Wet BIG en zijn derhalve belast.

Tegen de wetswijziging is behoorlijk veel weerstand gekomen en de Tweede kamer heeft uiteindelijk op 22 november 2007 een amendement aangenomen waarmee de invoering van de beperking van de medische vrijstelling gedeeltelijk wordt uitgesteld tot 1 januari 2009. In het amendement is verzocht om de invoering van de voorgestelde herijking van de kwaliteitstoets tot deze datum op te schorten. Dit heeft onder andere tot gevolg dat de diensten van osteopaten, chiropractoren en orthopedagogen nog onder de vrijstelling blijven vallen.

Besluit van 28 februari 2008

Op 28 februari 2008 heeft de staatssecretaris van Financiën een besluit uitgevaardigd waarin de gevolgen van de wetswijziging per 1 januari 2008 voor de toepassing van de medische vrijstelling worden toelicht. In dit besluit geeft de staatssecretaris aan dat sinds 1 januari 2008 de medische vrijstelling beperkt is tot:

- de diensten bestaande uit de gezondheidskundige verzorging van de mens door beroepsbeoefenaren die een BIG-opleiding met goed gevolg hebben afgerond en psychologen;
- de diensten die door tandtechnici als zodanig worden verricht;
- de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici;
- de diensten bestaande uit het vervoer van zieken of gewonden met ambulance-automobielen.

De staatssecretaris geeft voorts aan, dat onder de vrijgestelde diensten van beroepsbeoefenaren die een BIG-opleiding met goed gevolg hebben afgerond, ook diensten vallen die zij verrichten op grond van een aanvullende – niet BIG-gereguleerde - opleiding. Deze verruiming wordt ingegeven door de invloed van recente jurisprudentie op het gebied van de medische vrijstelling. Hierbij moet echter wel aan een aantal voorwaarden worden voldaan:

- de aanvullende opleiding moet ten minste enige relatie hebben met de gevolgde BIG-opleiding; én,
- de diensten (zouden) zijn vrijgesteld als die diensten door een beroepsbeoefenaar met een andere BIG-opleiding (zouden) zijn verricht; én,
- de diensten zijn aan te merken als gezondheidskundige verzorging van de mens.

De vrijstelling is volgens de staatssecretaris tevens van toepassing op chiropractoren en pedagogen als zodanig. Voor beide wordt logischerwijs ook de voorwaarde gesteld dat diensten als gezondheidskundige verzorging van de mens kunnen worden aangemerkt. Daarnaast moeten de opleiding en beroepskwalificaties van de chiropractoren wel van een bepaald niveau zijn. Voor pedagogen stelt de staatssecretaris de voorwaarde dat deze een opleiding in pedagogie met goed gevolg moeten hebben afgerond om in aanmerking te komen voor de vrijstelling. Het is ons echter niet duidelijk waarom de staatssecretaris niet ingaat op de positie van de osteopaat. Het lijkt erop dat de staatssecretaris deze groep vergeten is te noemen in het besluit, maar op basis van jurisprudentie nemen wij aan dat de vrijstelling ook op de diensten van osteopaten van toepassing is, mits uiteraard gericht op de gezondheidskundige verzorging.

De staatssecretaris gaat vervolgens in wat moet worden verstaan onder de "gezondheidskundige verzorging van de mens". Hiervan is sprake als het voornaamste doel van de medische handeling is, de bescherming, in stand houding of herstel van de gezondheid van de mens, ofwel preventie, diagnose, behandeling en genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. Voor het beoordelen van het doel van de medische handeling is de context waarin de diensten worden verricht van belang. Hierbij geeft de staatssecretaris het voorbeeld van sportkeuringen. Als een persoon zich laat keuren om te weten of hij een bepaalde sport kan uitoefenen, dan is de handeling (keuring) vrijgesteld. De sportkeuring is namelijk gericht op het voorkomen van medische problemen bij de individu. Indien de sportkeuring (of andere medische keuring) door een derde wordt vereist als voorwaarde voor het mogen uitoefenen van een bepaalde sport of een bepaalde functie is het voornaamste doel niet de bescherming van de gezondheid. In dat geval is de vrijstelling niet van toepassing.

De staatssecretaris gaat voorts in op de ingrepen in het kader van de cosmetische chirurgie. Hij besluit dat cosmetische ingrepen die uitsluitend tot doel hebben de verfraaiing van het uiterlijk niet onder de gezondheidskundige verzorging vallen. De vrijstelling kan in een dergelijk geval niet worden toegepast. Dit is het geval indien de arts de aanwezigheid van het therapeutisch doel in redelijkheid niet aannemelijk maakt. De inspecteur kan dit slechts marginaal toetsen nu hij medisch inhoudelijk geen oordeel kan geven.

In het besluit keurt de staatssecretaris goed dat ondernemers die ook enkele handelingen verrichten die voortaan BTW belast zijn, kunnen verzoeken om ontheffing van administratieve verplichtingen. Het verzoek kan met terugwerkende kracht worden gedaan tot 1 januari 2008. De ondernemer moet echter wel voldoen aan de voorwaarden die gesteld zijn voor het toepassen van de kleine ondernemersregeling (hierna ko). Er moet derhalve in ieder geval sprake zijn van een natuurlijke persoon of maatschap/vof (let op: de ko geldt alleen voor de maatschap/vof en niet voor de maten afzonderlijk). Voor een BV geldt de kleine ondernemersregeling niet.

Zoals al eerder opgemerkt betreft het derde punt van de wetswijziging de beperking van de vrijstelling voor leveringen van tandprothesen. Voorheen gold de vrijstelling voor het leveren van tandprothesen ongeacht de status van de leverancier. De wetswijziging heeft tot gevolg dat de vrijstelling beperkt wordt tot alleen de levering van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici. De vrijstelling is dus niet alleen beperkt tot de aard van de te leveren goederen, maar ook naar de hoedanigheid van de leverancier.

Gevolgen voor de praktijk

De medische vrijstelling geldt alleen nog maar:

- indien de zorgverlener werkzaamheden verricht met als (voornaamste) doel de bescherming, instandhouding of herstel van de gezondheid; én,
- deze werkzaamheden in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen worden verricht waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet BIG (zie bijlage voor genoemde beroepen).

De vrijstelling is tevens van toepassing op beroepsbeoefenaren die een BIG opleiding met goed gevolg hebben afgerond en diensten verrichten op grond van een aanvullende – niet BIG-gereguleerde - opleiding. Hierbij moet echter wel aan een aantal voorwaarden worden voldaan. De vrijstelling is voorts van toepassing op pedagogen en chiropractors, die diensten verrichten in het kader van de gezondheidskundige verzorging van de mens mits zij aan de juiste opleidingseisen voldoen.

Voorbeelden

Enkele werkzaamheden die niet onder de medische vrijstelling vallen per 1 januari 2008 zijn volgens de staatssecretaris:

- het afgeven van een medische verklaring voor de toekenning van een (oorlog)pensioen;
- internetconsulten, tenzij deze voldoen aan de door de Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot bevordering der Geneeskunst opgestelde richtlijnen;
- medische onderzoeken met het oog op de opstelling van een medisch deskundigenrapport ter zake van aansprakelijkheid en schaderaming;

- het opstellen van medische rapporten ten gevolge op de in het vorige punt bedoelde onderzoeken alsmede het opstellen van medische rapporten op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek;

Enkele werkzaamheden die wel onder de medische vrijstelling vallen per 1 januari 2008:

- de overdracht van medische monsters indien voor het maken van de diagnose een therapeutisch doel is gediend;
- gezondheidskundige verzorging – mede aan huis – door een (rechts)persoon die ambulante verpleging door geschoold verplegend personeel aanbiedt;
- psychotherapeutische behandelingen door psychotherapeuten, zelfs als deze in dienst zijn bij een privaatrechtelijke rechtspersoon;
- waarneming voor collega's;

Wat te doen?

Omdat de wetwijziging op 1 januari 2008 is ingegaan moet vanaf deze datum worden voldaan aan de nieuwe wetgeving. Als niet wordt voldaan aan de nieuwe wetgeving kan dit vervelende fiscale consequenties met zich meebrengen. Belangrijk is hierop te anticiperen.

- stel vast welke diensten er per 1 januari 2008 belast zijn met BTW als gevolg van de wetwijziging;
- inventariseer welke afspraken in het verleden zijn gemaakt met de Belastingdienst en of deze onder de nieuwe wetgeving wel in stand kunnen blijven. Een beroep op het vertrouwensbeginsel zal bij een wetwijziging niet opgaan. Afspraken die gebaseerd zijn op oude wetgeving vervallen op het moment dat deze niet overeenkomen met de nieuwe wetgeving. Bij twijfel is het raadzaam om de bestaande afspraak op tijd af stemmen met de Belastingdienst;
- pas de administratie aan. Er moet een BTW administratie gevoerd worden. Tot op heden worden alle kosten inclusief BTW geboekt;
- als de medicus tevens belaste prestaties gaat verrichten, bestaat er voor dit deel ook recht op aftrek van voorbelasting op de investerings- en exploitatiekosten. Op grond van de herzieningsregels kan dit zelfs tot teruggaaf leiden van BTW op investeringen van onroerende zaken die korter dan 10 jaar geleden hebben plaatsgevonden (voor roerende zaken is dit 5 jaar);
- medici die te maken hebben met zowel vrijgestelde als belaste prestaties dienen de voorbelasting te splitsen volgens de verschillende complexe methodes die daarvoor beschikbaar zijn. Maak hierover praktische afspraken met de Belastingdienst.

Onderwijsvrijstelling

Per 1 juli 2006 zou het keuzerecht om niet-echte beroepsopleidingen (cursussen gericht op het functioneren in een (toekomstige) werkkring) met BTW te mogen aanbieden, worden ingetrokken. Dit als gevolg van de Europese invulling van de vrijstelling voor onderwijs waarin is bepaald dat onder beroepsopleiding of -herscholing het onderwijs valt dat rechtstreeks verband houdt met een vak of beroep en het onderwijs met het oog op het voor beroepsdoeleinden verwerven of op peil houden van kennis. De Nederlandse onderwijsvrijstelling moet hieraan gelijk zijn. Door de intrekking vallen ook de niet-echte beroepsopleidingen verplicht onder de onderwijsvrijstelling, met als gevolg dat er geen recht op aftrek van voorbelasting meer bestaat.

Er is veel commotie ontstaan over deze (plotselinge) intrekking. De regeling heeft namelijk verregaande gevolgen voor veel ondernemers die cursussen/ trainingen aanbieden (welke niet zijn aan te merken als echte beroepsopleidingen) en het bedrijfsleven als zodanig. Deze commotie heeft ertoe geleid dat de staatssecretaris van Financiën de intrekkingdatum heeft opgeschoven naar 1 december 2006 en daarna naar 1 april 2007.

In die periode is er uitvoerig overleg geweest tussen het Ministerie en het bedrijfsleven en de staatssecretaris van Financiën heeft uiteindelijk besloten om voor bedoelde cursussen, een nieuwe regeling te treffen. Het gaat dus om cursussen, trainingen en dergelijke die gericht zijn op het functioneren in een (toekomstige) werkkring.

De voorgenomen uitgangspunten van de nieuwe regeling zijn, afgezien van hetgeen het Ministerie bij de uitwerking van de nieuwe regelgeving nog tegenkomt, de volgende:

1. de nieuwe regeling heeft betrekking op dezelfde cursussen als de in te trekken regeling. Het gaat om "cursussen gericht op het functioneren in een (toekomstige) werkkring";
2. een aanbieder van deze cursussen kan er voor kiezen zich te melden bij de Belastingdienst om in aanmerking te komen voor de vrijstelling;
3. de cursussen van aanbieders (instellingen) die zich niet bij de Belastingdienst aanmelden, zijn met BTW belast;
4. een instelling die thans cursussen voor een deel BTW-belast en voor een deel BTW-onbelast aanbiedt, kan zich onder de nieuwe regeling uitsluitend voor alle cursussen wel of niet bij de Belastingdienst melden. Er kan dus niet meer per cursus voor wel of geen BTW-heffing worden gekozen. Zou men de huidige praktijk toch willen voortzetten, dan moet een deel van de cursussen in een andere juridische entiteit ondergebracht worden;
5. worden in een juridische entiteit naast cursussen gericht op het functioneren in een (toekomstige) werkkring nog andere activiteiten ontplooid – al of niet in de sfeer van onderwijs – dan geldt de nieuwe regeling uitsluitend voor die cursussen.

Er komt een overgangsregeling voor de aanbieders van cursussen die onder het huidige keuzeregime hebben gekozen voor een BTW-vrijstelling, mits het gaat om cursussen in de hier bedoelde zin. Deze aanbieders kunnen hun handelswijze voortzetten en hoeven zich niet te melden bij de Belastingdienst. Hetzelfde geldt voor aanbieders van cursussen die hebben gekozen voor BTW-heffing.

Het lidmaatschap van een branchevereniging kan de Belastingdienst behulpzaam zijn bij de beoordeling of de instelling die zich heeft gemeld binnen de termen van de nieuwe vrijstelling valt. In overleg met het bedrijfsleven kan een lijst met brancheverenigingen worden opgesteld.

De verwachting was dat de nieuwe regeling op 1 januari 2008 in werking zou treden en eind december 2007 zou worden gepubliceerd. Echter tot op heden is er nog niets gepubliceerd en wordt er voorlopig ook niets meer gepubliceerd. Reden hiervoor is dat de nieuwe regeling (ook) in strijd lijkt te zijn met de Europese Richtlijn. Of dit betekent dat alle opleidingen straks toch onder de vrijstelling vallen of juist niet, blijft derhalve nog onzeker.

Het is duidelijk dat de brancheverenigingen erg teleurgesteld zijn over deze afloop. We zijn weer terug bij af!

Conclusie

De medische vrijstelling is per 1 januari 2008 in een gematigde vorm ingevoerd. In een besluit heeft de staatssecretaris een en ander nu nader toegelicht. Echter er blijven veel vraagtekens die leiden tot discussies. Tevens is het onduidelijk wat nu de positie is van de osteopaat.

De levering van tandprothesen zijn sinds 1 januari 2008 alleen nog vrijgesteld als die worden verricht door tandartsen of tandtechnici.

Over de onderwijsvrijstelling is helaas nog steeds geen duidelijkheid. De voorgestelde nieuwe regeling lijkt in strijd te zijn met de Europese Richtlijn. Het is dus nog steeds onduidelijk of alle opleidingen straks toch onder de vrijstelling vallen.

Wordt vervolgd ...!