



> Retouradres Postbus 20201 2500 EE Den Haag

de Voorzitter van de Tweede Kamer  
der Staten-Generaal  
Postbus 20018  
2500 EA Den Haag

TWEEDE KAMER  
der  
STATEN-GENERAAL

Ingekomen: 04 MEI 2010

DIENST Griffie Nr

Datum - 3 MEI 2010

Betreft btw-regime medische diensten

Geachte voorzitter,

U verzoekt mij om een reactie op de brief van de heer J. B. van 14 februari 2010.

In zijn brief geeft de heer B. aan problemen te hebben met de wijze waarop zijn belastinginspecteur de medische btw-vrijstelling toepast op de door Perfectsmile Clinics, de onderneming van de heer B., verrichte prestaties. Prestaties, zoals het bleken van het gebit en het plaatsen van facings, die de heer B. beschouwt als van btw vrijgestelde prestaties, merkt de inspecteur aan als belaste prestaties. Ik begrijp dat deze controverse heeft geleid tot een voor de heer B. onduidelijke situatie, die hem belemmert in zijn ondernemersactiviteiten. Ook het tot dusverre ontbreken van een registratie van gekwalificeerde beoefenaren van een (para)medisch beroep in de zin van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 1<sup>e</sup>, van de Wet op de omzetbelasting 1968 (hierna: de wet), draagt bij aan de onduidelijkheid.

Op basis van de mij bekende feiten kan ik de zienswijze van de heer B. over de toepassing van de medische btw-vrijstelling op de door zijn onderneming verrichte prestaties niet delen. Dit licht ik hierna toe. Ook geef ik aan waarom er tot nu toe geen register is ingesteld.

### Inleiding

De onderneming van de heer B., Perfectsmile Clinics, biedt een aantal behandelingen aan. De behandelingen zijn: "bleken van het gebit", "het plaatsen van facings" (tandschildjes om een verkleurde tand te verfraaien en kleine oneffenheden weg te werken of te maskeren), "invisalign" (bitjes om de tanden recht te zetten) en "kronen". Van de bleekbehandelingen zijn 3 vormen beschikbaar: light (opfrisser voor de tanden), budget (duidelijk resultaat) en intensive (beste resultaat), met bijbehorende olopende tarieven.

Met de behandelingen wordt beoogd het gebit van de cliënt mooi te maken. De website van Perfectsmile zegt treffend: "het geheim van jouw Perfectsmile:

**Directoraat-Generaal  
Belastingdienst/Brieven en  
beleidsbesluiten**

Korte Voorhout 7  
2511 CW Den Haag  
Postbus 20201  
2500 EE Den Haag  
www.minfin.nl

**Inlichtingen**

**Ons kenmerk**  
DGB 2010-1977

**Uw brief (kenmerk)**  
15 maart 2010  
2010Z03098/2010D13025

**Bijlagen**

prachtig stralende, witte tanden." Bij alle behandelingen wordt het esthetische aspect ervan benadrukt.

De voor Perfectsmile Clinics bevoegde inspecteur is van mening dat het bleken van tanden en het plaatsen van facings met de daarbij behorende diensten (intake, mondhygiënebehandeling) niet zijn aan te merken als voor de omzetbelasting vrijgestelde diensten. De diensten zijn dan belast naar het algemene btw-tarief. Hij is met de heer B. overeengekomen dat de overige behandelingen zijn vrijgesteld van omzetbelasting. Ik ben het eens met de zienswijze van de inspecteur.

### **Consequenties voor de omzetbelasting**

Met ingang van 1 januari 2008 is de reikwijdte van de vrijstelling van omzetbelasting voor (para)medische diensten beperkt tot diensten die bestaan in de gezondheidskundige verzorging van de mens. De vrijstelling is opgenomen in artikel 11, eerste lid, 1<sup>e</sup>, onderdeel a, van de wet. Er is sprake van gezondheidskundige verzorging van de mens als het voornaamste doel van de (para)medische handeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid. In het algemeen komen (para)medische handelingen die bestaan in de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen bij de mens voor vrijstelling in aanmerking. Ook (para)medische handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie komen voor vrijstelling in aanmerking.

Cosmetische handelingen die uitsluitend de verfraaiing van het uiterlijk tot doel hebben kunnen niet worden aangemerkt als gezondheidskundige verzorging. Het gaat daarbij om individuele of categorieën gevallen waarin de aanwezigheid van een therapeutisch doel naar het oordeel van de inspecteur in redelijkheid niet aannemelijk is.

De heer B. van Perfectsmile Clinics geeft aan dat de door de klinieken aangeboden behandelingen dienen te worden aangemerkt als (vrijgestelde) mondhygiënebehandelingen. Dat bij die behandelingen cosmetische effecten optreden (zoals het witter worden van het gebit) zou aan dat uitgangspunt niet afdoen.

De inspecteur oordeelt, mijns inziens terecht, dat de behandelingen bestaande in het bleken van het gebit en het plaatsen van facings, niet als voornaamste doel hebben de bescherming van de gezondheid van de mens. Het voornaamste doel van de behandelingen is, zoals de website van Perfectsmile ook aangeeft, het oplossen van esthetische problemen. De cliënt gaat voor een "perfect smile" met witte tanden die geen oneffenheden vertonen, hij komt naar de kliniek met het oogmerk een mooier gebit te krijgen.

Voordat de behandelingen beginnen, wordt met de cliënt een intakegesprek gehouden. Voor de intake wordt geen apart tarief in rekening gebracht, tenzij de cliënt kiest voor een uitgebreide intake bij facings. De verplichte intake dient ertoe de mogelijkheden te bezien of om alternatieven (bijvoorbeeld het plaatsen van facings) aan te dragen als een behandeling (bijvoorbeeld het bleken van het gebit) niet mogelijk lijkt. De intake is voor de cliënt geen doel de behandeling te ondergaan. Dat geldt ook als voor de uitgebreide intake bij het plaatsen van

facings een afzonderlijk bedrag in rekening is gebracht en de intake vervolgens de basis vormt van de daarna uitgevoerde behandeling. Alleen als de intake een aparte dienst vormt kan de medische btw-vrijstelling eventueel toepassing vinden. Dat is het geval als op grond van de intake de behandeling niet wordt doorgezet om de gezondheid van de cliënt te beschermen.

De behandelingen starten met een bezoek aan de mondhygiënist(e). De mondhygiënische handelingen dienen ertoe de behandelingen bestaande in het bleken van het gebit en het plaatsen van facings succesvol te doen zijn. Voor de mondhygiënische behandeling wordt geen afzonderlijk tarief in rekening gebracht.

Vanuit de cliënt bezien vormen de intake, de mondhygiëne en het bleken van het gebit of het plaatsen van facings één geheel. De cliënt klikt op de website van Perfectsmile Clinics "bleken" of "facings" aan en krijgt dan informatie over het totaal van de behandeling (het hoe en waarom, de kosten enz.), waarbij de intake en de mondhygiëne worden gepresenteerd als onlosmakelijk onderdeel van het geheel. Als alle informatie is doorgenomen, klikt de cliënt op "afspraak" en kan hij vervolgens kiezen uit verschillende data die dan op het scherm verschijnen voor de intake. Bij de aan de top van de website opgesomde behandelingsmogelijkheden staan zowel de intake als de mondhygiënische behandeling niet apart genoemd.

Op grond van arresten van het Hof van Justitie EG (CPP-arrest van 25 februari 1999, zaak C-349/96 en Levob-arrest van 27 oktober 2005, nr. C-41/04) is sprake van één prestatie als verschillende handelingen die een ondernemer verricht ten behoeve van een als modaal beschouwde consument zó nauw met elkaar zijn verbonden dat zij objectief gezien economisch één geheel vormen waarvan de splitsing kunstmatig zou zijn. Daarvan is hier sprake. De cliënt van Perfectsmile Clinics kiest voor de behandeling "bleken" of voor de behandeling "facings", van welke behandelingen de intake en de mondhygiëne onderdeel uitmaken. Nu de behandelingen het oplossen van esthetische problemen als voornaamste doel hebben en niet de gezondheidskundige verzorging van de mens, is de vrijstelling van omzetbelasting voor (para)medische diensten daarop niet van toepassing.

De heer B. geeft aan dat hij de zienswijze van de Belastingdienst niet kan rijmen met het uitgangspunt van Financiën dat de inspecteur alleen een marginale toetsing toekomt met betrekking tot de vraag of sprake is van gezondheidskundige verzorging van de mens, aangezien hem een inhoudelijk oordeel op medisch vlak niet toekomt (zie besluit van februari 2008, nr. CPP2008/78M, onderdeel 2.1.1.). Naar mijn mening geeft de inspecteur geen inhoudelijk oordeel op medisch vlak, maar gaat hij af op wat Perfectsmile Clinics op de eigen website vermeldt over de aangeboden behandelingen. Zoals ik eerder heb aangegeven, kom ik op grond van die informatie tot dezelfde conclusie als de inspecteur.

## **Register**

De heer B. geeft aan dat er nog geen register is ingesteld door VWS waarin de vrijgestelde beroepen zijn geregistreerd. Daarover merk ik graag het volgende op.

De minister van VWS heeft een ministeriële regeling in de maak die uitvoering geeft aan het register als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel g, 1<sup>e</sup>, van de

Wet op de omzetbelasting 1968. Op dit moment is nog niet bekend welke beroepsbeoefenaren voor opname in aanmerking komen.

### **Proefprocedure**

Tenslotte: de opmerking van de heer B over een eventuele proefprocedure waarbij Perfectsmile Clinics als voorbeeld zou moeten dienen, kan ik niet plaatsen. Het ministerie van Financiën heeft daarover met de inspecteur geen afspraken gemaakt.

Ik vertrouw erop u hiermee voldoende te hebben geantwoord.

Hoogachtend,  
de minister van Financiën,



mr. drs. J.C. de Jager