

## **OMZETBELASTING. Vrijstelling; artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1°, van de Wet op de omzetbelasting 1968**

### **Belastingdienst/Landelijk Kantoor Belastingregio's, Brieven en beleidsbesluiten**

#### **Besluit van 24 februari 2013, nr. BLKB/2013/298M.**

#### **De staatssecretaris van Financiën heeft het volgende besloten.**

*De vrijstelling van btw voor (para)medische dienstverlening is met ingang van 1 januari 2013 gewijzigd. Dit besluit gaat in op de gevolgen van de wetwijziging voor de toepassing van de vrijstelling. Ook beantwoordt dit besluit vragen over de toepassing van de vrijstelling gesteld door organisaties van niet-regulier werkende artsen. In dit besluit is het bestaande beleid over de (para)medische dienstverlening opgenomen dat na 1 januari 2013 nog actueel is. Dit besluit bevat een voorlopige goedkeuring voor een aantal aangewezen beroepen, een goedkeuring voor toepassing van de kleine ondernemersregeling voor bepaalde beroepsbeoefenaren en een goedkeuring voor arbodienstverlening. Er zijn ook enkele tekstuele verbeteringen aangebracht.*

### **1. Inleiding**

Met ingang van 1 januari 2013 is de vrijstelling van btw voor gezondheidskundige verzorging van de mens gewijzigd. De wetwijziging 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 op de beroepen in de individuele gezondheidszorg. Tot de vrijgestelde diensten behoren alleen 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.

In onderdeel 3 van dit besluit komt aan de orde dat de vrijstelling is beperkt tot diensten op het terrein van de gezondheidskundige verzorging van de mens. Onderdeel 3.1 gaat in op de betekenis van het begrip gezondheidskundige verzorging van de mens. In onderdeel 3.2 komt de goedkeuring aan de orde voor beroepen waarvan de positie ten opzichte van de Wet BIG nog beoordeeld wordt. Onderdeel 3.3 behandelt de registratie van de beroepsbeoefenaren. Onderdeel 3.4 gaat in op het begrip deskundigheidsgebied en het begrip opleiding. Onderdeel 3.5 behandelt de diensten verricht aan de individuele patiënt. Onderdeel 3.6 bevat een goedkeuring voor toepassing van de kleine ondernemersregeling voor beroepsbeoefenaren die nu voor hun dienstverlening onder de vrijstelling vallen maar met ingang van 1 januari 2013 (deels) in de btw heffing worden betrokken.

Onderdeel 4 van dit besluit besteedt aandacht aan de diensten van tandtechnici.

Onderdeel 4.1 gaat in op het begrip tandtechnicus. Onderdeel 4.2 beschrijft de btw-positie van tandprotheticen. Onderdeel 4.3 behandelt het begrip tandprothesen.

Onderdeel 5 gaat in op de heffing van btw bij ARBO-dienstverlening.

De onderdelen 6 en 7 betreffen bij dit besluit ingetrokken beleidsbesluiten, respectievelijk de inwerkingtreding van dit besluit.

#### **1.1 Gebruikte begrippen en afkortingen**

btw	omzetbelasting
wet	Wet op de omzetbelasting 1968
besluit	Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968
beschikking	Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968

btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PbEU L 347 van 11 december 2006)
AMvB	Algemene maatregel van bestuur
HvJ	Hof van Justitie van de Europese Unie
Wet BIG	Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg
VWS	Ministerie van Volksgezondheid, Welzijn en Sport

## **2. Juridisch kader**

De vrijstelling van btw voor (para)medische diensten is opgenomen in artikel 11, eerste lid, aanhef en onderdeel g, onder 1<sup>o</sup>, van de wet. Dit artikel is gebaseerd op artikel 132, lid 1, punten c, e en p, van de btw-richtlijn.

## **3. De gezondheidskundige verzorging van de mens door beroepsbeoefenaren met een BIG geregeld beroep**

Op grond van de tekst van de wet en, in het verlengde daarvan, de wet BIG is de vrijstelling van toepassing, als aan de volgende criteria wordt voldaan:

- a. De diensten worden verricht door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de wet BIG (3. e.v.);
- b. De diensten betreffen de gezondheidskundige verzorging van de mens(3.1 );
- c. Voor zover de wet BIG daarin voorziet, zijn de beroepsbeoefenaren in het daartoe ingestelde register ingeschreven (3.3);
- d. De verrichte diensten behoren tot het deskundigheidsgebied van de betrokken beroepsbeoefenaar en vormen een onderdeel van de BIG-opleiding (3.4);
- e. Het gaat om diensten verricht aan de individuele patiënt (3.5).

### **3.1 Gezondheidskundige verzorging van de mens**

#### *Reikwijdte vrijstellingsbepaling*

De reikwijdte van de vrijstellingsbepaling is beperkt tot diensten die bestaan in de gezondheidskundige verzorging van de mens. Van gezondheidskundige verzorging van de mens is sprake als het voornaamste doel van de (para)medische handeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid. Dat betekent dat in het algemeen voor de vrijstelling in aanmerking komen (para)medische handelingen die bestaan in de diagnose (bijvoorbeeld het verrichten van psychologisch onderzoek door middel van een test door een GZ-psycholoog) de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen van de mens. De vrijstelling is ook van toepassing op (para)medische handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie. Dit geldt dus ook in de gevallen waarin de patiënt geen ziekte blijkt te hebben.

### *Cosmetische chirurgie*

Cosmetische chirurgie behoort tot de gezondheidskundige verzorging van de mens als het voornaamste doel van de behandeling is de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de mens. Dat betekent dat cosmetische ingrepen die uitsluitend tot doel hebben de verfraaiing van het uiterlijk niet onder het begrip gezondheidskundige verzorging kunnen worden gebracht. Alleen in deze evidente gevallen is btw verschuldigd. De gezondheidskundige beroepsbeoefenaar die cosmetische ingrepen verricht moet in zijn btw-administratie een onderscheid maken tussen de ingrepen waar een therapeutisch doel wel aanwezig is en waar niet. De Belastingdienst kan slechts marginaal toetsen of de beroepsbeoefenaar de vrijstelling juist toepast voor cosmetische ingrepen. De inspecteur kan geen inhoudelijk oordeel op medisch vlak geven en kan in beginsel ook geen inzage vragen in het medische dossier.

### *Eén prestatie/ vragen van organisaties niet regulier werkende artsen*

Voor de btw-heffing wordt één (para)medische dienst niet gesplitst in een vrijgesteld en belast gedeelte. Deze dienst kent één btw-regime: belast of vrijgesteld. De (para)medische dienst is op grond van art. 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1<sup>o</sup> van de Wet OB 1968 alleen vrijgesteld van btw als het meest wezenlijke/kenmerkende deel van deze dienst bestaat uit gezondheidskundige handelingen die plaatsvinden binnen het kader van de deskundigheid van de Wet BIG-beroepsbeoefenaar én de met goed gevolg afgeronde opleiding van die Wet BIG-beroepsbeoefenaar. Kort samengevat is alleen de gezondheidskundige dienst vrijgesteld van btw, die in wezen regulier is.

Artsen die niet-reguliere (complementaire/integrale) geneeskunde toepassen waaronder biologische en natuurlijke geneeskunde, neuuraaltherapie en regulatietherapie en acupunctuur, onderscheiden zich van hun uitsluitend regulier werkende collega's door de toepassing van niet-reguliere behandelmethoden en diagnostiek. De deskundigheid van deze niet-regulier werkende artsen ligt op het vlak van de reguliere geneeskunde omdat zij een in Wet BIG geregelde opleiding tot (basis)arts hebben afgerond maar ook, of juist vooral, op het vlak van de niet-reguliere geneeskunde waarvoor vaak jarenlange opleidingen zijn gevolgd. Deze artsen afficheren zich in de regel ook specifiek als complementair werkende arts en niet als regulier werkende arts.

Het meest wezenlijke/kenmerkende deel van een consult wordt dan ook gevormd door de niet-reguliere behandelmethode/geneeskunde. Het feit dat aan de uiteindelijke behandeling/advies een aantal voorbereidende handelingen (zoals onderzoek) vooraf gaan die vaak een groot deel van het consult beslaan doet daar niet aan af. Ook deze handelingen worden in belangrijke mate toegerekend aan en verricht vanuit de niet-reguliere behandelmethode/geneeskunde. De patiënt laat zich nu juist onderzoeken en behandelen vanwege de kennis/ervaring van de betreffende arts op het terrein van de niet-reguliere geneeskunst (inclusief de diagnose) om zijn gezondheidsproble(m)(en) op te lossen of gezondheid te bevorderen.

Aan dit standpunt doet niet af dat een arts of andere Wet BIG-beroepsbeoefenaar gehouden is aan:

- richtlijnen die voor het Wet BIG beroep gelden (bijvoorbeeld voor artsen en fysiotherapeuten op grond van het lidmaatschap van de KNMG en KNGF);
- alle bepalingen van gezondheidsrechtelijke wet- en regelgeving zoals de Wet op de geneeskundige behandelovereenkomst, Wet klachtrecht cliënten gezondheidszorg, Wet medisch-wetenschappelijk onderzoek met mensen. (WMO);
- tuchtrechtelijke toetsbaarheid.

Aan dit standpunt doet ook niet af dat bepaalde soorten van acupunctuur ook wel worden onderwezen door sommige hogescholen of universiteiten als keuzevak/modulair onderwijs, en door ziekenhuizen bij de opleiding tot pijnconsulent. Acupunctuur is niet opgenomen in het opleidingscurriculum voor de arts (zoals beschreven in het Raamplan Artsopleiding 2009). Daarmee is het standpunt gerechtvaardigd dat acupunctuur niet

behoort tot de reguliere zorg.

Artsen die vanuit een antroposofische levensbeschouwing als huisarts werkzaam zijn en reguliere gezondheidskundige diensten verrichten die behoren tot de opleiding tot (huis)arts, zijn vrijgesteld van btw voor die gezondheidskundige diensten.

Als artsen die zich voornamelijk bezighouden met niet reguliere geneeskunde een dienst verrichten waarbij zij nagenoeg uitsluitend reguliere handelingen verrichten, dan is op deze dienst de vrijstelling van toepassing. Te denken valt bijvoorbeeld aan een consult waarbij alleen de reguliere diagnose wordt gesteld die er toe leidt dat de patiënt vervolgens wordt doorverwezen naar een reguliere BIG-beroepbeoefenaar. In dat geval kan worden aangenomen dat die dienst (het stellen van de diagnose gevolgd door een doorverwijzing naar een reguliere behandelaar) van overwegend reguliere aard is.

#### *Aantonen aanspraak op vrijstelling*

De (para)medicus die aanspraak maakt op toepassing van de medische vrijstelling moet een administratie voeren waarin op duidelijke en overzichtelijke wijze de gegevens voor de toepassing van de vrijstelling zijn vastgelegd (zie artikel 6 van het uitvoeringsbesluit). De belaste en vrijgestelde prestaties moeten daarom apart worden vastgelegd in de administratie.

#### *Bijlage*

In bijlage I bij dit besluit is een lijst opgenomen met voorbeelden van belaste medische prestaties.

### **3.2 Voorlopig andere aangewezen beroepen dan Wet BIG-beroepen**

Het Ministerie van VWS onderzoekt momenteel de positie van een aantal beroepsgroepen ten opzichte van de Wet BIG. In afwachting van de uitkomsten van dit onderzoek sta ik toe dat de btw-vrijstelling ook geldt voor:

- de Kinder- en Jeugdpsycholoog NIP en Kinder- en Jeugdpsycholoog Specialist NIP
- de Psycholoog Arbeid en Gezondheid NIP
- de NVO Orthopedagoog-Generalist.

Voor deze beroepen is door Het Nederlands Instituut van Psychologen (NIP) respectievelijk de Nederlandse vereniging van pedagogen en onderwijskundigen (NVO) een register ingesteld.

Er wordt voorlopig vanuit gegaan dat de opleidingsduur en opleidingsniveau van deze beroepen kwalitatief en kwantitatief gelijkwaardig zijn aan de opleiding tot gezondheidszorgpsycholoog. Daarom keur ik vooralsnog het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder de volgende voorwaarden goed dat de vrijstelling van toepassing is op de diensten van de Kinder- en Jeugdpsycholoog NIP en Kinder- en Jeugdpsycholoog Specialist NIP, de Psycholoog Arbeid en Gezondheid NIP en de NVO Orthopedagoog-Generalist.

#### *Voorwaarden*

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

- a. Er is een opleiding tot Kinder- en Jeugdpsycholoog (K&J), Kinder- en Jeugdpsycholoog Specialist, Psycholoog Arbeid en Gezondheid of Orthopedagoog-Generalist met goed gevolg afgerond;
- b. De beroepsbeoefenaar staat ingeschreven in het door het NIP c.q. NVO ingestelde register;
- c. De diensten van deze beroepsbeoefenaren kunnen worden aangemerkt als de gezondheidskundige verzorging van de mens die vallen binnen het deskundigheidsgebied van het betreffende beroep en die zijn gebaseerd op één van de onder a genoemde opleidingen;
- d. De beroepsbeoefenaar gaat er voor de btw (bijvoorbeeld met betrekking tot gemaakte kosten) vanuit dat de hier bedoelde gezondheidskundige diensten vrijgesteld zijn van btw.

Deze goedkeuring komt te vervallen als VWS besluit deze beroepen niet te regelen in of bij de Wet BIG.

### **3.3 Registratie**

Voor in artikel 3 van de wet BIG geregelde beroepen zijn op grond van die wet registers ingesteld. De registers worden door VWS beheerd (BIG-register). Registratie is verplicht om een in de Wet BIG geregeld beroep vrijgesteld te mogen uitoefenen. Beroepsbeoefenaren, die zich niet kunnen of willen inschrijven in het voor hen bestemde register en die gezondheidskundige verzorging verrichten die tot het deskundigheidsterrein en opleiding van hun BIG-beroep behoren, kunnen geen aanspraak maken op de vrijstelling.

Voor beroepen die op grond van artikel 34 van de wet BIG zijn geregeld, bestaat geen wettelijke registratie. Voor de beoefenaren van deze beroepen geldt het registratiecriterium daarom niet. Wel voeren verschillende van deze beroepsgroepen een privaat register.

### **3.4 Deskundigheidsgebied en opleiding**

Alleen de dienstverlening die gerekend kan worden tot het deskundigheidsgebied van de betrokken beroepsbeoefenaar kan delen in de vrijstelling.

De wet BIG geeft een omschrijving van het deskundigheidsgebied voor alle beroepen waarvoor in artikel 3 van de Wet BIG regels zijn gesteld. Voor beroepen die krachtens artikel 34 van de wet BIG bij AMvB zijn geregeld, wordt in de AMvB het deskundigheidsgebied omschreven.

Vrijgesteld is alleen de dienstverlening die wordt verricht op basis van een op deze specifieke dienstverlening gerichte, door de beroepsbeoefenaar met goed gevolg voltooide opleiding, waarvoor de eisen worden omschreven in of op grond van de Wet BIG. Daarmee wordt bereikt dat de vrijstelling alleen geldt voor zover het betreft dienstverlening waarvoor in de Wet BIG het kwaliteitsniveau is geregeld. Dat betekent dat zorg waarvoor geen regels zijn gesteld in of krachtens de Wet BIG niet is vrijgesteld. De vrijstelling geldt ook niet als die zorg wordt verleend door beroepsbeoefenaren die wel een in of bij de Wet BIG geregelde beroepsopleiding hebben voltooid, maar zorg verlenen op basis van een aanvullende opleiding die niet BIG-gereguleerd is of ook niet in het verlengde ligt van en een evidente verdieping vormt op de initiële BIG-opleiding. Tot deze niet-reguliere behandelwijzen worden onder meer gerekend acupunctuur, osteopathie en chiropractie.

### **3.5 Diensten verricht aan de individuele patiënt**

De vrijstelling is alleen van toepassing als de dienst van de (para)medische beroepsbeoefenaar bestaat in de gezondheidskundige verzorging van een individu. Het moet daarbij gaan om prestaties die door de beroepsbeoefenaar persoonlijk worden verricht aan de individuele patiënt. Daarvan is sprake als er een rechtstreeks contact is tussen de beroepsbeoefenaar en de patiënt. Dat kan telefonisch maar ook via e-mail of chatten tussen de beroepsbeoefenaar en de patiënt.

Dat ligt echter anders als een (para)medische beroepsbeoefenaar:

- via een website algemene, niet op de individuele patiënt gerichte (medische) informatie verstrekt (bijvoorbeeld algemene informatie over bepaalde ziektebeelden of behandelmethoden).
- een computerprogramma op internet aanbiedt, waarin mensen met (para)medische vragen of klachten door de (para)medische beroepsbeoefenaar opgestelde vragenlijsten kunnen invullen, waarna het computerprogramma een diagnose en/of advies opstelt.

In beide hiervoor bedoelde situaties kan niet worden gesproken van gezondheidskundige verzorging van de mens, omdat er geen rechtstreeks contact bestaat tussen de (para)medische beroepsbeoefenaar en de patiënt en dus niet kan worden gesproken van een op een specifieke patiënt gericht onderzoek. Op deze diensten is de vrijstelling niet van toepassing.

### **3.6 Kleine ondernemersregeling/ontheffing van de administratieve verplichtingen**

Door de wijziging van de medische vrijstellingsbepaling per 1 januari 2013 (zie onderdeel 1.) kan het voorkomen dat (para)medici die tot 1 januari 2013 alleen vrijgestelde prestaties verrichtten, met ingang van die datum voor bepaalde prestaties in de heffing van btw worden betrokken. Is dat het geval en betreft het een ondernemer/natuurlijk persoon, dan komt die ondernemer mogelijk in aanmerking voor een vermindering van de door hem verschuldigde belasting, de zogenoemde kleine ondernemersregeling (zie artikel 25 van de wet en de artikelen 24 t/m 25a van de beschikking).

In bepaalde gevallen kan de ondernemer voor de btw zelfs ontheven worden van zijn administratieve verplichtingen die voortvloeien uit het belaste ondernemerschap (zie artikel 25, derde lid, van de wet). Een ondernemer die in aanmerking komt voor ontheffing van de administratieve verplichtingen, moet bij de inspecteur een verzoek indienen. Als de inspecteur het verzoek inwilligt, gaat de ontheffing in met ingang van 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin het verzoek is ingediend (zie artikel 25 van de beschikking). Het tijdstip waarop de tekst van de huidige vrijstellingsbepaling definitief is vast komen te staan, zal er mogelijk toe leiden dat de betrokken ondernemers niet al in 2012 een verzoek indienen. Dat zou er toe leiden dat deze ondernemers gedurende het jaar 2013 aan de administratieve verplichtingen voor de btw moeten voldoen. Ik acht dat onder de gegeven omstandigheden niet wenselijk. Daarom keur ik het volgende goed met toepassing van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hardheidsclausule).

#### *Goedkeuring*

Ik keur onder de volgende vier voorwaarden goed dat de inspecteur verzoeken om ontheffing van de administratieve verplichtingen inwilligt en terugwerkende kracht verleent tot 1 januari 2013.

## Voorwaarden

Voor deze goedkeuring gelden de volgende vier voorwaarden:

- a. Het betreft een ondernemer, die met ingang van 1 januari 2013 in de heffing van btw wordt betrokken als gevolg van de inwerkingtreding van het gewijzigde artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1<sup>o</sup>, van de wet;
- b. Het is aannemelijk dat de ondernemer na toepassing van artikel 25 van de wet, eerste lid, van de wet geen belasting hoeft te voldoen;
- c. De ondernemer heeft vanaf de ingangsdatum van de ontheffing geen melding gemaakt van btw op de door hem uitgereikte facturen;
- d. Het verzoek is ingediend vóór 1 juli 2013.

## 4. Tandtechnici en tandprotheticici

Met betrekking tot tandtechnici is met ingang van 1 januari 2008 in de wet tot uitdrukking gebracht dat zij hun diensten 'als zodanig' moeten verrichten. Dat wil zeggen dat alleen die diensten van tandtechnici zijn vrijgesteld die kenmerkend en essentieel zijn voor het beroep van tandtechnicus.

De vrijstellingsbepaling stelt alleen vrij de leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici. Hierna ga ik in op:

- 4.1 het begrip tandtechnicus
- 4.2 de positie van tandprotheticici
- 4.3 het begrip tandprothesen

### 4.1 Tandtechnicus

Een tandtechnicus is degene die met goed gevolg een opleiding tot tandtechnicus heeft afgerond aan het Instituut Vakopleiding Tandtechniek of die met goed gevolg een (interne) opleiding heeft afgerond die van vergelijkbare kwaliteit is én die zich bezighoudt met handelingen die kenmerkend en essentieel zijn voor het beroep van tandtechnicus. Het gaat hierbij bijvoorbeeld om de volgende handelingen: het vervaardigen, bewerken of beoordelen van tandtechnische werken of een deel daarvan. Deze werkzaamheden kunnen worden verricht met behulp van machines en instrumenten maar ook met behulp van computertechnieken. Een enkele opleiding op het gebied van de computer/softwaretechniek zoals cadcamtechniek is onvoldoende om als tandtechnicus te worden aangemerkt.

### 4.2 Tandprotheticici

Om ieder misverstand te voorkomen merk ik op dat de opleiding tot tandprotheticus een BIG-gereguleerde opleiding is. Alleen gediplomeerde tandtechnici kunnen de opleiding tot tandprotheticus volgen (Artikel 5, tweede lid, onderdeel b, van het Besluit opleidingseisen en deskundigheidsgebied tandprotheticus). Hieruit volgt dat ook de leveringen van tandprothesen door tandprotheticici zijn vrijgesteld van de heffing van btw.

### 4.3 Tandprothesen

Tandprothesen<sup>1</sup> zijn tandtechnische werkstukken die voor individuele patiënten zijn

---

<sup>1</sup> Overigens is er bij de Hoge Raad een procedure aanhangig over de btw heffing bij de intracommunautaire verwerving van tandprothesen. De Advocaat-generaal geeft de Hoge raad in overweging om prejudiciële vragen te stellen (LJN: BW0961, Hoge Raad, CPG 10/04806).

vervaardigd aan de hand van gipsmodellen, wasafdrukken en dergelijke. Voorbeelden van tandprothesen zijn: (gedeeltelijke) prothesen, stifttanden, kronen en bruggen, MRA (Mandibulair Repositie Apparaat). Artikelen die worden gebruikt bij de vervaardiging vormen geen tandprothesen. Het gaat hier bijvoorbeeld om: volle tanden, gegoten tinnen staafjes voor het verzwaren en stabiliseren van gebitten, staafjes van roestvrij staal ter versterking van gebitten met een plaat van ge vulkaniseerd rubber en allerlei andere artikelen (huizen, ringen, stiften, haken, oogjes, enz.) (zie ook het Besluit van 13 november 2007, nr. CPP2007/1150M, Stcrt. nr. 227).

## **5. ARBO-diensten**

Op grond van de Arbeidsomstandighedenwet zijn werkgevers en werknemers samen verantwoordelijk voor een zo goed mogelijk arbeidsomstandighedenbeleid. Werkgevers kunnen zich laten bijstaan door een arbodienst. De werkzaamheden van een arbodienst vallen niet onder een algemene vrijstelling. Een deel van de activiteiten van de arbodienst, zoals bijv. de werkzaamheden van een bedrijfsarts, kan in de vrijstelling delen. Na overleg met de brancheorganisatie van arbodiensten is een verdeling gemaakt van verrichtingen en de met die verrichting nauw samenhangende activiteiten van een arbodienst en de daaraan te verbinden gevolgen voor de btw-heffing. Dat overzicht is gepubliceerd op de website van de Belastingdienst.

### **5.1 Praktische regeling**

Het is niet altijd eenvoudig voor een individuele arbodienst de aan de werkgevers in rekening gebrachte bedragen toe te rekenen aan de te onderscheiden vrijgestelde en belaste handelingen. Dit zal met name het geval zijn als wordt gewerkt met abonnementsprijzen. De mogelijkheid bestaat om over de toerekening van de in rekening gebrachte bedragen afspraken te maken met de bevoegde inspecteur. Bij de toerekening moet, naast het aantal te onderscheiden uren, ook rekening worden gehouden met het op die uren van toepassing zijnde tarief. Ook moet dan worden afgesproken welk deel van de voorbelasting voor aftrek in aanmerking komt. De in aftrek te brengen voorbelasting over goederen en diensten die gemengd worden gebruikt moet in beginsel worden vastgesteld op basis van de verhouding tussen de belaste omzet en de totale omzet. De te maken afspraken hebben tot doel de desbetreffende arbodiensten de gewenste zekerheid te verschaffen. Ik kan er mee instemmen dat een forfaitaire verdeelsleutel of forfaitaire verdeelsleutels worden vastgesteld en dat praktische aanwijzingen in de sfeer van de facturering worden gegeven. Overigens is het niet toegestaan, mede gelet op het feit dat de dienstverlening per afnemer kan variëren, dat de afspraken er in voorzien dat wordt gewerkt met, en in het verlengde daarvan wordt geadverteerd met, een gewogen gemiddelde btw-percentag e.

### **5.2 Aftrek van voorbelasting afnemer**

Gezien het bedrijfsbelang dat met de werkzaamheden van een arbodienst wordt gediend, mag ervan worden uitgegaan dat de op die werkzaamheden betrekking hebbende voorbelasting voor aftrek in aanmerking komt, voor zover deze werkzaamheden bij de afnemer toerekenbaar zijn aan belaste prestaties. Van een personeelsvoorziening als bedoeld in het Besluit uitsluiting aftrek omzetbelasting 1968 is geen sprake. Er is in dit verband geen verschil tussen de gevallen waarin een ondernemer de werkzaamheden bij een arbodienst 'inkoopt' en de gevallen waarin een ondernemer ten behoeve van zijn eigen personeel zelf een arbodienst opricht.

## **6. Ingetrokken regelingen**

De volgende besluiten zijn met ingang van de dagtekening van dit besluit ingetrokken:

- Besluit van 12 december 1994, nr. VB94/4181, heffing van omzetbelasting met betrekking tot leveringen van resten en afvallen van metaal (goud e.d.) door tandtechnici en tandartsen (achterhaald en nu met juiste nummering),
- Besluit van 14 december 2012, nr. BLKB2012/1868M, Stcrt. nr.2012, 26812 Reikwijdte medische vrijstelling (achterhaald),



- Besluit van 2 december 2010, nr. DGB2010/7539, Stcrt. Nr. 2010/20166, overgangsregeling (achterhaald).

## **7. Inwerkingtreding**

Dit besluit treedt in werking met ingang van met ingang van de dag na de datum van uitgifte van de Staatscourant waarin het wordt geplaatst.

Dit besluit wordt in de Staatscourant gepubliceerd.

Den Haag, 24 februari 2013.

De staatssecretaris van Financiën,

F.H.H. Weekers

**Bijlage I bij besluit BLKB2013/298M inzake de vrijstelling van omzetbelasting van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, onder 1<sup>o</sup>, van de Wet op de omzetbelasting 1968, medische dienstverlening.**

De lijst vermeldt alleen enkele voorbeelden van belaste prestaties en is dus niet limitatief.

Medische diensten die niet tot voornaamste doel hebben de bescherming van de gezondheid van de betrokkene, zijn vanaf 1 januari 2008 aan de heffing van omzetbelasting onderworpen. In dit verband zijn te noemen:

- het vaststellen van de biologische verwantschap van individuen door middel van biologische analyses;
- het afgeven van medische verklaringen, het verrichten van medische onderzoeken en/of het opstellen van medische deskundigenrapporten, ter zake van aansprakelijkheid, schaderaming of ter zake van medische beroepsfouten, ten behoeve van personen die een vordering in rechte overwegen of voor de toekenning van een oorlogspensioen of een invaliditeitsuitkering;
- diensten bestaande in onderzoek naar en beschrijving van kwaliteitsnormen binnen de gezondheidszorg;
- internetconsulten, tenzij deze voldoen aan de door de Koninklijke Nederlandse Maatschappij tot bevordering der Geneeskunst opgestelde richtlijnen;
- het op verzoek van derden verrichten van medisch onderzoek van personen en het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, in het kader van bijvoorbeeld het afsluiten van een levensverzekering als die handelingen hoofdzakelijk tot doel hebben de verzekeraar te informeren en niet zijn bedoeld om ziekten op te sporen;
- groepsbehandelingen; tenzij binnen die behandeling iedere persoon wordt behandeld voor zijn of haar specifieke stoornis of beperking;
- (groot) rijbewijskeuring en vliegmedische keuring voor piloten;
- sportkeuring om licentie te verkrijgen;
- meewerken aan onderzoeken in opdracht van de farmaceutische industrie;
- werkzaamheden op het vlak van organisatieadvies;
- werkzaamheden psycholoog voor werkgevers die er op gericht zijn; gedragsveranderingen te bewerkstelligen bij werknemers ten aanzien van het verbeteren van het functioneren van deze werknemers;
- lijkschouwing door een forensisch arts of lijkschouwarts;
- het verrichten van onderzoek naar een psychische oorzaak bij verdachten in een strafzaak door psychologen of psychiaters op verzoek van het openbaar ministerie of de rechter.