

Datum uitspraak: 30-01-2012
Datum publicatie: 15-03-2012
Rechtsgebied: Belasting
Soort procedure: Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie: De prestaties bestaande in het bleken van tanden en het plaatsen van facings zijn niet vrijgesteld van omzetbelasting (beroep ongegrond).
Vindplaats(en): Rechtspraak.nl

Uitspraak
RECHTBANK HAARLEM

Sector bestuursrecht, meervoudige belastingkamer

Zaaknummer: AWB 11/2453

Uitspraakdatum: 30 januari 2012

Uitspraak in het geding tussen

[X] BV, gevestigd te [Z], eiseres,
gemachtigden: mr. P.F. Bouwman FB en mr. R. Lohstro FB (Flynth adviseurs en
accountants BV te Haarlem),

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Holland-Midden, kantoor Hoofddorp, verweerder.

1. Ontstaan en loop van het geding

1.1. Verweerder heeft aan eiseres over het tijdvak 1 januari 2009 tot en met 31 december 2009 een naheffingsaanslag (aanslagnummer [#]) omzetbelasting opgelegd van € 49.393.

1.2. Verweerder heeft bij uitspraak op bezwaar van 26 maart 2011 de naheffingsaanslag gehandhaafd.

1.3. Eiseres heeft daartegen beroep ingesteld. Verweerder heeft op de zaak betrekking hebbende stukken overgelegd en een verweerschrift ingediend.

1.4. Eiseres heeft, na daartoe door de rechtbank in de gelegenheid te zijn gesteld, schriftelijk gerepliceerd, waarna verweerder schriftelijk heeft gedupliceerd.

1.5. Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 20 januari 2012 te Haarlem. Namens eiseres zijn verschenen de gemachtigden voormeld, ter bijstand vergezeld van dr. [A] (tandarts). Namens verweerder is verschenen R.J. Meinema, ter bijstand vergezeld van J. Zeilstra. De gemachtigden hebben voorafgaand aan de zitting de rechtbank en verweerder een pleitnota doen toekomen. Verweerder heeft ter zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan de rechtbank en de wederpartij.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Eiseres drijft een onderneming in esthetische tandheelkunde en tandtechniek met een

aantal vestigingen in Nederland. De activiteiten van eiseres bestaan met name uit (a) mondhygiënische behandelingen, (b) orthodontie, (c) plaatsen van facings en (d) uitvoeren van bleekbehandelingen. Deze activiteiten zijn opgenomen in de tariefbeschikking van 10 december 2007 van de Nederlandse zorgautoriteit.

2.2. Eiseres heeft tandtechnici, mondzorgkundigen en preventieassistenten in dienst. Eiseres heeft geen tandartsen en/of orthodontisten in dienst. Deze worden, indien een behandeling dit vereist, ingehuurd.

2.3. Tandartsen, mondzorgkundigen, tandtechnici en in bepaalde gevallen orthodontisten voeren intakegesprekken uit, waarbij eventueel gipsmodellen worden gemaakt en mondfoto's. Op basis hiervan beoordelen tandartsen of het plaatsen van bijvoorbeeld facings mogelijk is. Eenzelfde beoordeling wordt uitgevoerd inzake de mogelijkheid voor orthodontie.

2.4. Afhankelijk van de uitkomst van een intake wordt eerst een mondhygiënebehandeling uitgevoerd en wordt vervolgens overgegaan tot het plaatsen van facings of een beugel.

2.5. Voor het bleken van tanden wordt eveneens een intake uitgevoerd waarna, afhankelijk van de uitkomst daarvan, vóór het bleken (onderdelen van) een mondhygiënebehandeling word(t)(en) uitgevoerd door een mondzorgkundige of door een preventieassistent onder toezicht van een tandarts of een mondzorgkundige, die in het BIG-register (BIG: Beroepen in de individuele gezondheidszorg) staan ingeschreven. Vóór het bleken van de tanden wordt het gebit gereinigd. Voor het uitharden van het glazuur wordt een blauw licht (een bleeklamp) gebruikt. Eiseres tracht via haar website klanten voor het bleken van tanden te werven met de slogan "[...]". Daarbij maakt zij gebruik van fotomateriaal van bekende Nederlanders (zoals [B], [C] en [D]), die de bleekbehandeling reeds ondergaan hebben. Eiseres heeft ook deelgenomen aan een actie van [E] waarbij zij voor het bleken van de tanden een zogenoemde '[F]'-prijs hanteerde.

2.6. Tot de stukken van het geding behoort een verklaring van dr. [A], tandarts te [G] en universitair hoofddocent verbonden aan het [H] te [G]. Daarin is, voor zover hier van belang, vermeld:

"(...)

1. MONDHYGIËNISCHE BEHANDELING

Voorafgaand aan een bleekbehandeling is in het algemeen een mondhygiënische behandeling geïndiceerd, ter preventie van het ontstaan en/of de verergering van ziekten van tandsteunweefsels. (...) Voordat gebleekt wordt dient het tandsteen, maar ook ander, eventueel ontsierend, beslag dat op de buitenzijde van de tanden aanwezig is, omwille van handhaving of verbetering van de mondgezondheid te worden verwijderd. (...)

Concluderend: gebitsreiniging is primair een gezondheidsbevorderende behandeling en pas secundair een cosmetische.

2. BLEKEN EN FACINGS

(...)

Diagnose

Voordat tot bleken kan worden overgegaan moet een diagnose worden gesteld. Daarbij is het achterhalen van de oorzaak van de gebitsverkleuring elementair. Dat vereist een inspectie van het gebit, waarbij niet alleen op de kleur van de tanden wordt gelet, maar ook op andere gebits- en mondaandoeningen wordt gescreend, zo nodig met röntgenfoto's of

andere hulpmiddelen, waarbij een anamnese plaats vindt, en de algehele gezondheidstoestand van de patiënt inclusief medicatie wordt betrokken, soms leid tot verdere consultatie.

(...)

Daarnaast bestaat een groot aantal oorzaken van sterk afwijkende tandkleuren, samengevat onder de noemer "pathologische verkleuringen". (...) De pathologische verkleuringen zijn veelal (zeer) ernstig en meer dan louter ontsierend: zij zijn ook psychisch belastend voor deze patiënten.

Bleken in de praktijkruimte versus thuisbleken

(...)

Het gegeven dat patiënten met pathologisch verkleurde tanden bereid waren en het doorzettingsvermogen bezaten om maanden lang thuis te bleken (of anders ingrijpende tandheelkundige behandeling te ondergaan) impliceert de negatieve impact van ernstig verkleurde tanden op hun welbevinden.

Patiënten

(...)

Het welbevinden van patiënten wordt mede bepaald door zijn uiterlijk. (...) Ernstigere verkleuringen veroorzaken daarentegen niet alleen zware psychische belasting bij de patiënt, die dan ook bereid is voor kleurverbetering veel tijd, geld en inspanningen te investeren, maar zij worden door derden, en niet allen door tandartsen, tegenwoordig eveneens als onacceptabel beschouwd.

Het gaat zeker in deze gevallen bij bleken om meer dan een cosmetisch benadeling.

(...)"

2.7. Tot de stukken van het geding behoort een rapport van de "Council of European Dentists" met als titel: "IMPLEMENTATION OF SCCP OPINION ON TOOTH

3. Geschil en standpunten van partijen

3.1. Tussen partijen zijn de antwoorden op de volgende vragen in geschil:

1. of de prestaties bestaande in het bleken van tanden en het plaatsen van facings zijn vrijgesteld van omzetbelasting op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1^o, van de Wet op de omzetbelasting 1968, tekst 2009 (Wet OB);
 2. of eiseres ter zake van het onder 1 beschreven geschilpunt vertrouwen kan ontleen aan het beleidsbesluit van 28 februari 2008, CPP 2008/78M;
 3. of de intakegesprekken ter zake van het bleken van tanden en het plaatsen van facings als separate diensten kwalificeren.
- Eiseres beantwoordt deze vragen bevestigend en verweerder ontkennend. Tussen partijen is de maatstaf van heffing niet in geschil.

3.2. Eiseres concludeert tot gegrondverklaring van het beroep, vernietiging van de uitspraak op bezwaar, vernietiging van de naheffingsaanslag en toekenning van een integrale proceskostenvergoeding.

3.3. Verweerder concludeert tot ongegrondverklaring van het beroep.

3.4. Voor de standpunten van partijen verwijst de rechtbank naar de stukken van het geding en naar het proces-verbaal van het onderzoek ter zitting.

4. Wettelijk kader

Wet OB

Artikel 11 (tekst 2009)

“1. Onder bij algemene maatregel van bestuur vast te stellen voorwaarden zijn van de belasting vrijgesteld:

(...)

g.

1°. gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische of paramedische beroepen waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (...); de diensten die door tandartsen en tandtechnici als zodanig worden verricht; de leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici; (...);”

Richtlijn betreffende belasting over de toegevoegde waarde (hierna: Btw-richtlijn)

Artikel 132

“1. De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:

(...)

c) medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat;

(...)

e) de door tandtechnici in het kader van de uitoefening van hun beroep verrichte diensten, alsmede de leveringen van tandprothesen door tandartsen en tandtechnici;”

Beleidsbesluit van de Staatssecretaris van Financiën van 28 februari 2008, CPP 2008/78M
Gezondheidskundige verzorging van de mens (hierna: het Besluit)

“Met ingang van 1 januari 2008 is de reikwijdte van de vrijstellingsbepaling beperkt tot diensten die bestaan in de gezondheidskundige verzorging van de mens. 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. Dat betekent dat in het algemeen voor de vrijstelling in aanmerking komen (para)medische handelingen die bestaan in de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen van de mens. Het betekent ook dat de vrijstelling van toepassing is op (para)medische handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie; dus ook in de gevallen waarin degene die wordt onderzocht of op een andere manier een preventieve (para)medische ingreep ondergaat, geen ziekte blijkt te hebben.

(...)

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 omzetbelasting verschuldigd. Op basis van de nota naar aanleiding van het verslag van de Eerste Kamer (Kamerstukken I, 2007–2008, 31 205 en 31 206, nr. C) gaat het hierbij alleen

om individuele of categorieën gevallen waarin de arts de aanwezigheid van een therapeutisch doel naar het oordeel van de inspecteur in redelijkheid niet aannemelijk maakt. Dat betekent dat er in die gevallen geen sprake is van gezondheidskundige verzorging van de mens. Daarbij kan het alleen gaan om een marginale toetsing door de inspecteur aangezien hem een inhoudelijk oordeel op medisch vlak niet toekomt.”

5. Beoordeling van het geschil

Verdeling van de bewijslast

5.1. Op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1^o, van de Wet OB, welk artikel is gebaseerd op en moet worden uitgelegd in overeenstemming met artikel 132, eerste lid, sub c, van de Btw-richtlijn, worden niet alle diensten vrijgesteld die in het kader van de uitoefening van (para) medische beroepen worden verricht, maar uitsluitend de gezondheidskundige verzorging van de mens. Voor de in het kader van de uitoefening van die beroepen verrichte diensten geldt de algemene regel dat zij met btw zijn belast, indien zij niet onder het begrip ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ of onder enige andere vrijstellingsbepaling vallen. Nu de vrijstelling van btw een uitzondering vormt op de algemene regel, ligt het op de weg van eiseres om te bewijzen dat haar diensten in een vrijstelling kunnen delen.

Reikwijdte artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1^o, van de Wet OB

5.2. Het begrip ‘gezondheidskundige verzorging van de mens’ leent zich niet voor een uitlegging die medische handelingen omvat die met een ander doel zijn verricht dan diagnose, behandeling en, voor zoveel mogelijk, genezing van ziekten of gezondheidsproblemen. Hieruit volgt dat de gezondheidskundige verzorging van de mens een therapeutisch doel moet hebben. Dat therapeutische doel dient echter niet bijzonder strikt te worden opgevat; zo kunnen ook preventieve medische diensten in aanmerking komen voor de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1^o, van de Wet OB (vgl. HvJ EU van 20 november 2003, C/307-01, Peter d’Ambrumenil). Dit houdt in dat medische behandelingen die worden verricht met een cosmetisch doel, niet kunnen delen in de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1^o, van de Wet OB.

5.3. Op eiseres rust, zoals is overwogen onder 5.1, de last te bewijzen dat de onderhavige behandelingen, te weten het bleken en de plaatsing van facings, plaatsvinden met een therapeutisch doel, dat wil zeggen dat zij dienen ter bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de personen die de behandeling ondergaan. Naar het oordeel van de rechtbank is eiseres daarin niet geslaagd.

5.4.1. Voor het bleken van de tanden motiveert de rechtbank haar oordeel als volgt. Verkleuringen van tanden ontstaan doordat kleurstoffen uit voedsel, dranken en rookwaren in de tanden dringen. Bovendien worden tanden vanzelf donkerder naarmate men ouder wordt door het in de loop der jaren dikker worden van het tandbeen en het dunner worden van het glazuur. De door deze oorzaken ontstane natuurlijke verkleuringen hebben geen pathologische achtergrond. Dat neemt niet weg dat dergelijke natuurlijke verkleuringen doorgaans niet mooi worden gevonden. Het bleken van de tanden voorziet dan ook in een behoefte. Het bleken vindt plaats door het gedurende enige tijd aanbrengen van een doorzichtige bleekgel die de stof peroxide in relatief hoge concentratie bevat. Daarna wordt, voor de uitharding van het glazuur, het gebit beschoven met een blauw licht. Tot slot wordt een fluorapplicatie aangebracht. Na de behandeling dient men zich gedurende enige tijd te onthouden van het nuttigen van gekleurd voedsel teneinde nieuwe verkleuringen te voorkomen. Hoeveel tinten de tanden lichter tonen dan aan het begin van de behandeling, verschilt per persoon en is mede afhankelijk van de natuurlijke (erfelijk bepaalde) kleur van het tandbeen. De rechtbank acht met verweerder het vermoeden gewettigd dat verkleuring

van tanden in veruit de meeste gevallen geen pathologische achtergrond heeft en dat het bleken van de tanden in die gevallen is ingegeven door een cosmetische wens: wittere tanden. Daar komt bij dat van peroxide, de stof die voor het bleken van de tanden wordt gebruikt, niet kan worden gezegd dat deze stof de gezondheid van de tanden en het tandvlees bevordert. Integendeel; uit de tot de stukken behorende gedingstukken over de effecten van peroxide in bleekmiddelen voor tanden blijkt dat te hoge doseringen schadelijk kunnen zijn voor tanden en tandvlees (zie het rapport genoemd onder 2.7). Eiseres is er niet in geslaagd het bij de rechtbank gerezen vermoeden aangaande het cosmetische doel van de behandeling, gezien vanuit het oogpunt van de modale consument, te ontzenuwen.

5.4.2. Voor het plaatsen van de facings motiveert de rechtbank haar oordeel als volgt. Het plaatsen van facings wordt, zo leidt de rechtbank uit de gedingstukken af, gedaan in die gevallen waarin het bleken van de tanden niet het gewenste resultaat heeft. Dit is bijvoorbeeld het geval bij zeer ernstige verkleuringen. Maar het plaatsen van facings kan ook worden gedaan bij een (storende) spleet tussen de tanden, scheven tanden, bij aangeboren defecten (glazuurafwijkingen) of bij een afgebroken/aangetaste tand. Een facing is een schildje van composiet of porselein dat over de tand wordt geplakt en gemiddeld 5 tot 10 jaar meegaat. De rechtbank acht met verweerder het vermoeden gewettigd dat het plaatsen van facings doorgaans geen pathologische achtergrond heeft maar vooral is ingegeven door een cosmetische wens: mooie, egale, witte tanden. Eiseres is er niet in geslaagd het bij de rechtbank gerezen vermoeden aangaande het cosmetische doel van de behandeling, gezien vanuit het oogpunt van de modale consument, te ontzenuwen.

5.4.3. De rechtbank onderschrijft de stelling van eiseres dat gebitsreiniging op zichzelf beschouwd gezondheidsbevorderend is. Naar het oordeel van de rechtbank staat bij de modale consument van de onderhavige behandelingen echter het cosmetische doel voorop; de gebitsreiniging vindt plaats om de cosmetische effecten van de behandelingen te optimaliseren. Derhalve kan deze omstandigheid er niet toe leiden dat de behandelingen van eiseres onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1^o, van de Wet OB vallen.

5.5. Deskundige [A] heeft in dit kader verklaard dat zeer ernstige verkleuringen en/of afwijkingen van de tanden voor een zware psychische belasting bij de patiënt kunnen zorgen en dat in die gevallen wel degelijk sprake kan zijn van een medische indicatie voor een behandeling. De rechtbank is van oordeel dat er inderdaad situaties denkbaar zijn waarin de onderhavige behandelingen onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1^o, van de Wet OB kunnen vallen. Het is echter aan eiseres om aannemelijk te maken dat sprake is van een dergelijke pathologische situatie, die bovendien leidt tot een zware psychologische belasting. Eiseres heeft dit nagelaten. Haar beroep op de vrijstelling wordt daarom afgewezen.

5.6. De stelling van eiseres dat verzekeringsmaatschappij Energiek de bleekbehandelingen vergoedt, maakt dit oordeel niet anders nu deze omstandigheid niet van invloed is op de vraag of een prestatie onder de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, onderdeel g, sub 1^o, van de Wet OB valt (zie 5.2).

Eenheid van prestatie

5.7. Eiseres stelt dat de intakegesprekken als aparte prestaties in de zin van de Wet OB aangemerkt moeten worden. De rechtbank volgt eiseres hierin niet. Uit het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 25 februari 1999, C-349/96, Card Protection Plan, volgt dat elke verrichting normaal gesproken als onderscheiden en zelfstandig moet worden beschouwd. Een verrichting waarbij economisch gesproken één prestatie wordt verleend, moet niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald. Daarbij is van belang vast te stellen wat de kenmerkende elementen van de betrokken handeling zijn, om te bepalen of

de consument, beschouwd als een modale consument, meerdere hoofdprestaties dan wel één enkele prestatie afneemt. Er is met name sprake van één prestatie ingeval één of meerdere elementen moeten worden geacht de hoofdprestatie te vormen, terwijl één of meer andere elementen moeten worden beschouwd als één of meer bijkomende prestaties, die het fiscale lot van de hoofdprestatie delen. Een prestatie moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofdprestatie, wanneer zij voor de consumenten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofdprestatie van de ondernemer zo aantrekkelijk mogelijk te maken.

5.8. De intakegesprekken moeten, anders dan eiseres stelt, worden beschouwd als bijkomend bij de hoofdprestatie: het bleken en/of het plaatsen van facings. Immers, het intakegesprek is voor de consument geen doel op zich maar slechts een middel om de hoofdprestatie mogelijk te maken. Dit heeft evenzeer te gelden voor de gebitsreiniging voorafgaande aan de behandelingen: die reinigingen vinden enkel plaats met het doel om het resultaat van het bleken of het plaatsen van de facings te optimaliseren en gaan daarom in die (hoofd)prestaties op. De rechtbank ziet zich in haar oordeel bevestigd door de verklaring ter zitting van deskundige [A] dat het reinigen en bleken of plaatsen van facings deel uitmaken van één en dezelfde behandeling.

Beroep op opgewekt vertrouwen

5.9. Eiseres beroept zich op de onder 4 geciteerde passage van het Besluit. Eiseres leidt uit de laatste volzin van dit citaat af dat zij er op mag vertrouwen dat de vrijstelling wordt toegepast op alle medische ingrepen die niet uitsluitend de verfraaiing van het uiterlijk tot doel hebben. Behandelingen als de onderhavige, zo stelt eiseres, waaraan voorafgaand steeds een gezondheidsbevorderende gebitsreiniging plaats heeft en waarbij, voor zover het een bleekbehandeling betreft, blauw licht wordt gebruikt dat, zo is onweersproken gesteld, schadelijke mondbacteriën doodt, dienen ook de gezondheid van de mens en hebben dus niet uitsluitend de verfraaiing van het uiterlijk tot doel. Ook deze behandelingen vallen, zo stelt eiseres, volgens het Besluit onder de vrijstelling. Deze stelling wordt verworpen nu, zoals uit de eerste zin van het citaat ook volgt, het in dezen gaat om de vraag of het voornaamste doel van de behandeling is gelegen in de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de mens. Aan die voorwaarde wordt in dit geval niet voldaan nu het voornaamste doel van de onderhavige behandelingen, zoals hiervoor is overwogen, cosmetisch van aard is. De tweede volzin van het citaat moet worden gelezen in het licht van de eerste volzin. Zo gezien is er geen grond voor de door eiseres voorgestane (á contrario) redenering. Het beroep op het vertrouwensbeginsel wordt daarom verworpen.

5.10. Gelet op al het vorenoverwogene dient het beroep ongegrond te worden verklaard.

6. Proceskosten

De rechtbank ziet bij deze uitkomst geen aanleiding voor een proceskostenveroordeling.

7. Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gedaan door mr. C.J. Hummel, voorzitter, mr. A.J. Roke en mr. A. van Dongen, rechters, in tegenwoordigheid van mr. W.Y. Ip, griffier. De beslissing is in het openbaar uitgesproken op 30 januari 2012.