

Rechtbank Breda 15 februari 2012, nr. 11/4077

Uitspraak

RECHTBANK BREDA
Sector bestuursrecht, enkelvoudige belastingkamer

Procedurenummer: AWB 11/4077

Uitspraakdatum: 15 februari 2012

Proces-verbaal van de mondelinge uitspraak als bedoeld in afdeling 8.2.6 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 27d van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in het geding tussen

[belanghebbende], wonende te [woonplaats],
belanghebbende,

en

de inspecteur van de Belastingdienst/Oost-Brabant, kantoor Oss,
de inspecteur.

De bestreden uitspraak op bezwaar

De uitspraak van de inspecteur van 8 juli 2011 op het bezwaar van belanghebbende tegen de aan belanghebbende voor het tijdvak van 1 januari 2004 tot en met 31 december 2007 opgelegde naheffingsaanslag omzetbelasting (aanslagnummer: [nummer]).

Zitting

Het onderzoek ter zitting heeft plaatsgevonden op 1 februari 2012 te Breda.

Aldaar zijn verschenen en gehoord, belanghebbende, vergezeld van zijn partner en zijn gemachtigde [gemachtigde], verbonden aan [adviesbureau] te Uden, en namens de inspecteur, [gemachtigde].

1.Beslissing

De rechtbank verklaart het beroep ongegrond.

2.Gronden

2.1.Belanghebbende drijft sinds 1 januari 2002 een eenmanszaak onder de naam '[eenmanszaak]'. De ondernemingsactiviteiten bestaan uit het uitoefenen van een praktijk in de alternatieve geneeskunde. Belanghebbende is ondernemer in de zin van artikel 7 van de Wet op de omzetbelasting 1968 (Wet OB).

2.2.Op 18 februari 2009 heeft belanghebbende de inspecteur verzocht om een standpunt in te nemen of ter zake van de activiteiten van belanghebbende de vrijstelling op grond van artikel 11, eerste lid, letter g, ten eerste, van de Wet OB van toepassing is. De inspecteur heeft het standpunt ingenomen dat deze vrijstelling niet van toepassing is. Dientengevolge is met dagtekening 25 juni 2009 aan belanghebbende een naheffingsaanslag omzetbelasting opgelegd over het tijdvak van 1 januari 2004 tot en met 31 december 2007.

De naheffingsaanslag bedraagt € 82.135 (hierna: de naheffingsaanslag). Gelijktijdig met deze naheffingsaanslag is bij beschikking heffingsrente in rekening gebracht tot een bedrag van € 10.581.

2.3.Belanghebbende stelt dat zijn werkzaamheden vergelijkbaar zijn met die van BIG-geregistreerde paramedici en psychologen en dat zijn opleiding van hetzelfde niveau is zodat hij recht heeft op toepassing van de vrijstelling.

2.4.Belanghebbende heeft een opleiding tot paranormaal therapeut gevolgd aan het Johan Borgman College te Amsterdam (hierna: HJBC). De opleiding van het HJBC is niet geaccrediteerd als HBO-

opleiding bij de Nederlands- Vlaamse Accrediteringsorganisatie (hierna: NVAO). De Commissie Alternatieve Geneeswijzen van de Nationale Raad voor de Volksgezondheid heeft vastgesteld dat de opleiding bij HJBC van een HBO-niveau is.

2.5. Belanghebbende heeft ter onderbouwing van zijn stelling onder meer de volgende stukken overgelegd:

- de studiegids 2011/2012 van het HJBC voor de parttime HBO-beroepsopleiding tot paranormaal therapeut;
- het door hem op [datum] 2001 aldaar behaalde diploma Paranormaal Therapeut;
- de praktijklicentie 2009 en 2010 van de Vereniging van Natuurgeneeskundige Therapeuten (hierna: VNG);
- een licentie van het HBO-register beroepsbeoefenaren natuurlijke gezondheidszorg waarin wordt aangegeven dat belanghebbende is ingeschreven als registertherapeut en onderhevig is aan het tuchtrecht van de Stichting Tuchtrecht Beroepsbeoefenaren Natuurlijke Gezondheidszorg (hierna: TBNG);
- een schema met de organisatiestructuur van het TBNG;
- een verklaring van drs. J.J.L. Delahaij, directeur van het HJBC van 27 januari 2012 waarin deze bevestigt dat het HJBC onderwijs geeft op HBO-niveau, staat geaccrediteerd in het Centraal register Kort beroepsonderwijs en de federatie Opleidingen Natuur Geneeswijzen en dat de aanvraag van de accreditatie door de NVAO in voorbereiding is;
- een verklaring van [psychotherapeut], psychotherapeut, van 30 januari 2012 waarin wordt bevestigd dat belanghebbende is opgeleid door en nascholing volgt bij [psychotherapeut].

2.6. In geschil is het antwoord op de volgende vragen:

1. Is de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, letter g, ten eerste, van de Wet OB van toepassing op de door belanghebbende verrichte diensten (hierna: de vrijstelling)?

2. Kan belanghebbende aan de handelwijze van de inspecteur het in rechte te honoreren vertrouwen ontlenen dat de vrijstelling van toepassing is?

Belanghebbende beantwoordt deze vragen bevestigend, de inspecteur is de tegenovergestelde mening toegedaan.

1. Is de vrijstelling van artikel 11, eerste lid, letter g, ten eerste, van de Wet OB van toepassing op de door belanghebbende verrichte diensten (hierna: de vrijstelling)?

2.7. Ingevolge artikel 11, eerste lid, letter g, ten eerste, van de Wet OB (tekst voor het onderhavige tijdvak) zijn, voor zover van belang, van omzetsbelasting vrijgesteld:

‘(...) de diensten door beoefenaren van een beroep waarvoor regels zijn gesteld bij of krachtens de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg; de diensten door psychologen (...)’

Aangezien belanghebbende niet staat ingeschreven in een register als bedoeld in artikel 18 van de Wet op de beroepen in de individuele gezondheidszorg (de Wet BIG), geen BIG-gekwalificeerde opleiding heeft gevolgd en geen psycholoog is, voldoen de door hem verrichte diensten in beginsel niet aan de voorwaarden voor toepassing van artikel 11, eerste lid, letter g, ten eerste, van de Wet OB.

2.8. Met artikel 11, eerste lid, letter g, ten eerste, van de Wet OB is invulling gegeven aan artikel 13, A, eerste lid, sub c, van de Zesde richtlijn (met ingang van 2007: artikel 132, eerste lid, onderdeel c, van de BTW-richtlijn). Op grond van dit artikellid is vrijgesteld: de gezondheidskundige verzorging van de mens in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat.

2.9. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen (hierna: HvJ EG) heeft in het arrest van 27 april 2006 (LJN: AY7964, ‘Solleveld’, gepubliceerd in onder meer BNB 2006/256), uitleg gegeven aan de vrijstelling van artikel 13, A, eerste lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn. In dit arrest heeft het HvJ EG, voor zover van belang, voor recht verklaard (rechtsoverweging 51):

“(…) Artikel 13, A, lid 1, sub c, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, moet aldus worden uitgelegd dat het de lidstaten een beoordelingsvrijheid verleent om met het oog op de in die bepaling voorziene vrijstelling de paramedische beroepen en de gezondheidskundige verzorging van de mens die deel uitmaakt van die beroepen, te omschrijven. In de uitoefening van die beoordelingsvrijheid moeten de lidstaten echter het door die bepaling nagestreefde doel, namelijk te garanderen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor diensten verleend door personen die de vereiste beroepskwalificaties bezitten, alsmede het beginsel van fiscale neutraliteit in acht nemen. Een nationale regeling die het beroep van psychotherapeut uitsluit van de omschrijving van paramedische beroepen, is slechts in strijd met dat doel en dat beginsel voor zover – hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan – de psychotherapeutische behandelingen zouden zijn vrijgesteld van BTW indien zij door psychiaters, psychologen of elk ander (para)medisch beroep werden uitgevoerd, hoewel zij, wanneer zij door psychotherapeuten worden verleend, gelet op de beroepskwalificaties van deze laatste, van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht. (…)”

2.10. De inspecteur stelt dat een deel van de werkzaamheden van belanghebbende niet is gericht op de gezondheidskundige verzorging van de mens maar het welzijn van de mens bevordert. De vrijstelling zoals omschreven in de Zesde richtlijn is volgens de inspecteur reeds om deze reden niet op alle diensten van belanghebbende van toepassing. 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. Belanghebbende heeft ter zitting geloofwaardig gesteld dat hij patiënten behandelt met lichamelijke en geestelijke klachten, in het algemeen na verwijzing door de (huis)arts of psycholoog en dat zijn diensten worden vergoed door de ziektekostenverzekeraars. De in de Studiegids van HJBC vermelde deelkwalificaties wijzen er ook op dat de opleiding eerder is gericht op behandeling van psychische of lichamelijke klachten dan op bevordering van het welzijn. De inspecteur heeft hier niets concreets tegen ingebracht. De rechtbank heeft geen reden om aan te nemen dat de diensten van belanghebbende niet vergelijkbaar zijn met diensten die (para)medici en psychologen aanbieden.

2.11. Belanghebbende heeft ter zitting gesteld dat zijn diensten vergelijkbaar zijn met die van andere medische verzorgers en liggen in de hoek van psychologen en dergelijke beroepsbeoefenaren. De rechtbank zal daarvan uitgaan.

2.12. De diensten van belanghebbende zijn dan vrijgesteld van omzetbelasting indien zij, gelet op belanghebbendes beroepskwalificaties, van gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht als de diensten van HBO-opgeleide psychologen of andere personen met een BIG-geregistreerde opleiding. Het geschil tussen belanghebbende en de inspecteur spitst zich dan toe op de vraag of de opleiding die belanghebbende heeft gevolgd gelijkwaardig is aan een HBO-opleiding. De rechtbank stelt voorop dat op belanghebbende de bewijslast rust van de juistheid van zijn stelling.

2.13. Vóór de stelling van belanghebbende pleit dat op zijn diploma staat dat sprake is van een HBO-opleiding, dat uit de studiegids 2011/2012 blijkt dat wordt uitgegaan van een opleiding op HBO-niveau, dat belanghebbende als lid van VNG verplicht is tot nascholing, heeft verklaard dat te doen en uit de verklaring van [psychotherapeut] ook blijkt dat hij aan die verplichting voldoet. Belanghebbende is daarnaast onderworpen aan tuchtrechtspraak. Dat sprake is van een HBO-opleiding is bevestigd door de Commissie Alternatieve Geneeswijzen van de Nationale Raad voor de Volksgezondheid.

2.14. Daar tegenover staat echter dat de opleiding niet geregistreerd is als HBO-opleiding bij de NVAO. Blijkens de studiegids wordt daar wel naar gestreefd en zijn er voorbereidingen voor getroffen, maar het is (en was in 2001 toen belanghebbende zijn diploma haalde) niet gerealiseerd. De NVAO accrediteert bachelor- en masteropleidingen van hogescholen en universiteiten in Nederland en Vlaanderen. Haar werkzaamheden vallen in Nederland onder de Wet op het hoger onderwijs en wetenschappelijk onderzoek (hierna: WHW).

2.15. Artikel 5a.2 van de WHV luidt (tekst 2007):

Instelling en taken accreditatieorgaan

1.

Er is een accreditatieorgaan dat is belast met activiteiten in het kader van het verlenen van accreditatie, de toets nieuwe opleiding en de instellingstoets kwaliteitszorg op grond van titel 2 of 2a van dit hoofdstuk. Het accreditatieorgaan bezit rechtspersoonlijkheid.

2.

Het accreditatieorgaan is tevens belast met het instellen van een commissie van deskundigen, die adviseert over de aanvraag om toets nieuwe opleiding of de instellingstoets kwaliteitszorg. Daarnaast stemt het accreditatieorgaan in met een door het instellingsbestuur samengestelde commissie van deskundigen, voor de beoordeling, bedoeld in artikel 1.18, derde lid, ten behoeve van de aanvraag om accreditatie, indien het accreditatieorgaan zich ervan verzekerd heeft dat de commissie van deskundigen onafhankelijk en deskundig is. Van de in de vorige volzinnen bedoelde commissies van deskundigen maakt een student deel uit.

3.

Het accreditatieorgaan is desgevraagd belast met het adviseren van Onze minister over het gebruiken van de bevoegdheid, bedoeld in artikel 5a.12b en 5a.13e, tweede lid. Voordat het accreditatieorgaan een advies als bedoeld in de eerste volzin uitbrengt, kan hij een onderzoek instellen waarbij de artikelen 5:13, 5:16, 5:17 en 5:20 van de Algemene wet bestuursrecht van overeenkomstige toepassing zijn en schakelt hij een commissie van deskundigen in.

4.

Het accreditatieorgaan rapporteert desgevraagd aan Onze minister over de kwaliteit van opleidingen in het hoger onderwijs met het oog op de vergelijkbaarheid aan de hand van zijn beoordelingen op grond van dit hoofdstuk. Het accreditatieorgaan doet op grond daarvan voorstellen die hij in het belang van de kwaliteit van opleidingen in het hoger onderwijs nodig acht.

5.

Het accreditatieorgaan heeft tevens tot taak het accreditatiekader, bedoeld in artikel 5a.2a, te bespreken met instanties in de Europese landen, in het bijzonder met instanties in de grenslanden.

2.16. Artikel 5a.8. van de WHV luidt (tekst 2007):

Uitgebreide beoordelingscriteria voor verlenen van accreditatie

1. Het accreditatieorgaan legt zijn werkwijze voor de accreditatie van opleidingen vast in afzonderlijke accreditatiekaders voor opleidingen in het wetenschappelijk onderwijs en het hoger beroepsonderwijs, waarbij ten minste onderscheid wordt gemaakt tussen bacheloropleidingen en masteropleidingen. In de accreditatiekaders wordt tevens bepaald welke gegevens het instellingsbestuur meezendt bij een aanvraag om accreditatie, waartoe in elk geval behoort de aanduiding van de graad die door het instellingsbestuur kan worden verleend.

2. Bij het verlenen van accreditatie wordt aandacht geschonken aan de aspecten van kwaliteit, die betrekking hebben op het niveau van de opleiding, de onderwijsinhoud, het onderwijsproces, de opbrengsten van het onderwijs van de opleiding, voldoende voorzieningen die noodzakelijk zijn om de opleiding te kunnen verzorgen, en op een adequate methode die bij de beoordeling, bedoeld in artikel 1.18, derde lid, wordt gehanteerd.

3. Bij de toepassing van het tweede lid wordt begrepen onder:

a. het niveau van de opleiding: dit is gericht op het eindniveau van de opleiding gelet op hetgeen gewenst en gangbaar is, bij voorkeur gemeten naar internationale standaard;

b. de onderwijsinhoud: deze omvat in ieder geval de aard van het onderwijs, voldoende samenhang in het opleidingsprogramma van de opleiding, de studielast en een duidelijke relatie tussen de doelstellingen en de inhoud van het opleidingsprogramma;

c. het onderwijsproces: dit omvat in ieder geval een voldoende afstemming tussen vormgeving van het onderwijs en de inhoud, voldoende studiebegeleiding en inzichtelijke beoordeling en toetsing van het onderwijs;

d. de opbrengsten van het onderwijs: deze omvatten in ieder geval voldoende maatschappelijke relevantie van de bereikte eindkwalificaties van afgestudeerden van de opleiding en voldoende rendement van de opleiding in relatie tot de beargumenteerde streefcijfers;

e. de voorzieningen: deze omvatten in ieder geval de materiële voorzieningen, de kwaliteit van het personeel, de organisatie en de interne kwaliteitszorg;

f. de methoden die bij de beoordeling, bedoeld in artikel 1.18, derde lid, worden gehanteerd: deze hebben in ieder geval betrekking op de mogelijkheid de opleiding te vergelijken met andere opleidingen en op een internationaal beoordelingskader.

4. Alvorens een accreditatiekader vast te stellen of te wijzigen voert het accreditatieorgaan overleg met vertegenwoordigers van de instellingen en andere betrokkenen, waaronder studentenorganisaties

als bedoeld in artikel 3.3 en de daarvoor in aanmerking komende vakorganisaties van overheids- en onderwijspersoneel.

5. Een accreditatiekader of een wijziging daarvan behoeft de goedkeuring van Onze minister. De goedkeuring kan worden onthouden wegens strijd met het recht of het algemeen belang. Onze minister verleent zijn goedkeuring niet dan nadat vier weken zijn verstreken nadat zijn voornemen daartoe aan de beide kamers der Staten-Generaal is voorgelegd. Het besluit omtrent goedkeuring wordt binnen 17 weken na de verzending ter goedkeuring bekendgemaakt aan het accreditatieorgaan.

6. De accreditatiekaders worden bekendgemaakt door plaatsing in de Staatscourant.

7. Het accreditatieorgaan legt zijn werkwijze voor de toets nieuwe opleiding vast in afzonderlijke toetsingskaders voor opleidingen in het wetenschappelijk onderwijs en opleidingen in het hoger beroepsonderwijs waarbij ten minste onderscheid wordt gemaakt tussen bacheloropleidingen en masteropleidingen. De tweede volzin van het eerste lid en het tweede tot en met zesde lid, met uitzondering van het derde lid, onderdeel f, zijn van overeenkomstige toepassing.

2.17. Uit voornoemde bepalingen blijkt dat bij accreditatie door het NVAO onder meer een kwaliteitstoets van de opleiding door deskundigen plaatsvindt. Het HJBC streeft blijkbaar wel naar accreditatie (zoals blijkt uit de studiegids) maar dat is in 2011 nog niet gerealiseerd. Naar het oordeel van de rechtbank rechtvaardigt het (nog) niet geaccrediteerd zijn van de opleiding gerede twijfel over het (HBO)niveau van de opleiding.

2.18. Het gegeven dat de opleiding staat ingeschreven als HBO-opleiding in het Centraal Register Kort Beroepsonderwijs (hierna: CRKB) acht de rechtbank niet van belang voor de kwalificatie ervan. Het CRKB registreert immers alleen of sprake is van een beroepsopleiding die als zodanig is vrijgesteld van omzetbelasting.

2.19. Uit het in de studiegids vermelde vakkenpakket kan de rechtbank niet afleiden dat de opleiding hetzelfde niveau heeft als HBO-opleidingen op het gebied van medische vakken, psychologie en dergelijke. De gids vermeldt dat er 6 hoofdvakken zijn waaronder de 5 volgende: theorie van de paranormale geneeswijze, praktijk van de paranormale geneeswijze, communicatie en persoonlijke groei, beroepsethiek en parapsychologie. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat die vakken ook gegeven worden op HBO-geaccrediteerde paramedische of psychologische opleidingen. Belanghebbende heeft daarover ook niets gesteld. Dat ligt anders bij enkele ondersteunende vakken (bedrijfsvoering en management, filosofie en algemene ethiek, medische basisvakken, psychiatrie en psychologie) maar dat zijn blijkbaar slechts bijvakken terwijl aannemelijk is dat dat bij erkende HBO-opleidingen juist hoofdvakken zijn. Belanghebbende heeft niet aannemelijk gemaakt dat het onderwijs in deze (bij)vakken hetzelfde niveau heeft als de hoofdvakken bij die erkende opleidingen.

2.20. Al hetgeen is overwogen onder 2.13. tot en met 2.19. brengt de rechtbank tot het oordeel dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat zijn diensten als therapeut van een gelijkwaardige kwaliteit zijn als diensten van personen met een erkende HBO-opleiding op paramedisch of psychologisch gebied of andere personen met een BIG-registratie. Aan dit oordeel doet niet af dat belanghebbende zorgt voor regelmatige bijscholing, is aangesloten bij de VNG en het daaraan verbonden tuchtrecht, en evenmin dat de kwaliteit van belanghebbendes dienstverlening wordt gewaarborgd door de klachtenregelingen van de Stichting HBO Register Beroepsbeoefenaren Natuurlijke Gezondheidszorg en de Klachtencommissie Alternatieven Behandelwijzen. Dat zijn allemaal aspecten die pleiten voor belanghebbendes inzet en kwaliteitsbewustzijn als zodanig, maar die niets zeggen over de kwaliteit van zijn diensten in vergelijking tot de diensten van voormelde groepen van personen. Belanghebbendes diensten zijn dan niet vrijgesteld van omzetbelasting.

2.21. Voor dat geval heeft belanghebbende zich beroepen op het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 2 december 2010, nr. DGB2010/7539M. Bij dat besluit is verlengd het eerdere Besluit vrijstelling van omzetbelasting voor (para)medische dienstverlening van 28 februari 2008. In dat besluit worden echter geen toezeggingen gedaan over de omzetbelastingplicht van therapeuten met een opleiding als die van belanghebbende. Een dergelijke toezegging valt ook niet te lezen in de toelichting onder punt 2 van dit Besluit.

2.22. De eerste geschilvraag dient ontkennend te worden beantwoord.

2) Kan belanghebbende aan de handelwijze van de inspecteur het in rechte te honoreren vertrouwen ontleen dat de vrijstelling van toepassing is?

2.23. Belanghebbende beroept zich op het vertrouwen dat volgens hem is gewekt doordat er vanaf de start van zijn onderneming in 2002 nimmer omzetbelasting is geheven. Belanghebbende heeft echter niet aannemelijk gemaakt dat ooit door of namens de inspecteur het standpunt is ingenomen dat belanghebbende geen omzetbelasting verschuldigd zou zijn, noch dat hierover ooit een toezegging is gedaan. Ook heeft hij niet aannemelijk gemaakt dat de zaak ooit eerder – voorafgaand aan de brief van 18 februari 2009 die tot deze procedure heeft geleid – aan de inspecteur is voorgelegd. Het gegeven dat belanghebbende voor de inkomstenbelasting steeds aangifte deed als ondernemer en dat daarop nooit is gereageerd met vragen over eventuele omzetbelastingplicht, leidt niet tot het in rechte te honoreren vertrouwen dat geen omzetbelasting verschuldigd is of was. Naar het oordeel van de rechtbank kan ook niet worden gezegd dat de inspecteur bij het opleggen van de naheffingsaanslag heeft gehandeld in strijd met het verbod op willekeur.

2.24. Al het vorenoverwogene leidt tot de conclusie dat het gelijk is aan de inspecteur. Het beroep is ongegrond verklaard.

3. Proceskostenveroordeling

De rechtbank ziet geen aanleiding voor een veroordeling tot vergoeding van proceskosten.

Deze uitspraak is gedaan op 15 februari 2012 door mr. A.F.M.Q. Beukers-van Dooren, rechter, en op dezelfde dag in het openbaar uitgesproken in tegenwoordigheid van mr. M.C.W. Hermus, griffier.