



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

KU LEUVEN



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

DE INVULLING VAN HET BEGRIP "THERAPEUTISCH DOEL" VOOR DE TOEPASSING VAN DE BTW-VRIJSTELLING INZAKE MEDISCHE VERZORGING IN HET LICHT VAN HET FISCAAL LEGALITEITSBEGINSEL EN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL

Linde Vastmans

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Elly VAN DE VELDE

De transnationale Universiteit Limburg is een uniek samenwerkingsverband van twee universiteiten in twee landen: de Universiteit Hasselt en Maastricht University.



UHASSELT

KNOWLEDGE IN ACTION

www.uhasselt.be

Universiteit Hasselt
Campus Hasselt:
Martelarenlaan 42 | 3500 Hasselt
Campus Diepenbeek:
Agoralaan Gebouw D | 3590 Diepenbeek

2023
2024



Maastricht University

Faculteit Rechten

master in de rechten

Masterthesis

***DE INVULLING VAN HET BEGRIP "THERAPEUTISCH DOEL" VOOR DE TOEPASSING VAN DE
BTW-VRIJSTELLING INZAKE MEDISCHE VERZORGING IN HET LICHT VAN HET FISCAAL
LEGALITEITSBEGINSEL EN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL***

Linde Vastmans

Scriptie ingediend tot het behalen van de graad van master in de rechten, afstudeerrichting rechten

PROMOTOR :

Prof. dr. Elly VAN DE VELDE

Samenvatting

Het gebruik van vage normen in fiscale wetsbepalingen leidt in de praktijk al decennialang tot interpretatie- en kwalificatieproblemen. Een voorbeeld van dergelijke vage en onbepaalde norm is het begrip 'therapeutisch doel' in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde. Deze fiscale wetsbepaling heeft betrekking op de btw-vrijstelling inzake medische verzorging en stelt, sinds de inwerkingtreding van de wijzigingswet op 1 januari 2022, dat de vrijstelling uitsluitend van toepassing is op ingrepen en behandelingen met een 'therapeutisch doel'.

Het materieel toepassingsgebied van deze btw-vrijstelling blijft echter onduidelijk, aangezien er in het voornoemde wetboek geen wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel' valt te bespeuren. In de rechtspraak van het Hof van Justitie is er daarentegen een duidelijk patroon: een handeling beoogt een 'therapeutisch doel' wanneer het de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel heeft.

Voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging wordt de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' overgelaten aan de behandelende arts, de fiscale administratie en de rechter. Dat heeft tot gevolg dat zowel het fiscaal legaliteitsbeginsel als het rechtszekerheidsbeginsel in gedrang komen. Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kunnen verschillende criteria worden afgeleid om te beoordelen of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging met deze beginselen in overeenstemming is.

Het criterium 'de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid', dat uit beide beginselen voortvloeit, blijkt uiteindelijk het meest doorslaggevend. Het gebrek aan een wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel' heeft namelijk tot gevolg dat artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW niet voldoende duidelijk en nauwkeurig is omschreven, waardoor de belastingplichtige niet in staat is om in te schatten of zijn diensten kunnen genieten van de btw-vrijstelling. De invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging is bijgevolg niet in overeenstemming met het fiscaal legaliteitsbeginsel, noch met het rechtszekerheidsbeginsel.

Om hieraan tegemoet te komen is het aanbevolen om in de wettekst van artikel 44 WBTW op positieve wijze te bevestigen dat 'medische verzorging' betrekking heeft op diensten met een 'therapeutisch doel', en dat het 'therapeutisch doel' bestaat uit de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen. Het is bovendien aanbevolen om de criteria voor de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel' eveneens in de wettekst op te nemen. Kortom, het wordt de wetgever aanbevolen na te denken over de mogelijkheid om een betere invulling te geven aan het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof, zodanig dat artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

Inhoudsopgave

Samenvatting	1
Lijst van afkortingen.....	6
Lijst van bijlagen	7
INLEIDING	9
1 Onderzoeksopzet	9
1.1 Onderwerp en probleemstelling	9
1.2 Relevantie van het onderzoek	10
2 Onderzoeksvragen en methodologische werkwijze	10
2.1 Centrale onderzoeksvraag	10
2.2 Bijkomende onderzoeksvragen.....	11
2.3 Afbakening van het onderzoek en selectie van de bronnen	12
3 Opbouw van de scriptie	13
DEEL 1. DE BTW-VRIJSTELLING VOOR MEDISCHE VERZORGING: STAND VAN ZAKEN	15
Inleiding	15
Hoofdstuk 1. Van een vernietigingsarrest in 2019 naar een wetswijziging in 2021	17
1 Het Europese regime van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging.....	17
1.1 De btw-richtlijn	17
1.2 Vaste rechtspraak van het Hof van Justitie: vereiste van een 'therapeutisch doel'	18
2 Het Belgische regime van de btw-vrijstelling voor medische verzorging	18
2.1 De btw-vrijstelling voor medische verzorging vóór de wetswijziging: oud artikel 44, §1 en §2, 1º, a) WBTW	19
2.2 Het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof	20
2.3 De btw-vrijstelling voor medische verzorging ná de wetswijziging: huidig artikel 44, §1 en §2, 1º, a) WBTW.	21
Hoofdstuk 2. Het begrip 'therapeutisch doel' nader toegelicht	25
1 Geen wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel'.....	25
2 De invulling van het begrip 'therapeutisch doel' door de fiscale administratie	26
2.1 Handelingen met 'therapeutisch doel'.....	27
2.2 Handelingen zonder 'therapeutisch doel'.....	27
2.3 Criteria voor de beoordeling van het 'therapeutisch doel' volgens de fiscale administratie	28

3	De invulling van het begrip 'therapeutisch doel' door het Hof van Justitie.....	29
3.1	De definitie van het begrip 'therapeutisch doel' volgens het Hof van Justitie	30
3.2	Handelingen met 'therapeutisch doel'.....	30
3.3	Handelingen zonder 'therapeutisch doel'.....	32
3.4	Criteria voor de beoordeling van het 'therapeutisch doel' volgens het Hof van Justitie	34
4	De gevolgen van de vage omschrijving van het begrip 'therapeutisch doel'	37
Besluit		39
DEEL 2. DE INVULLING VAN HET BEGRIIP "THERAPEUTISCH DOEL" IN HET LICHT VAN HET FISCAAL LEGALITEITSBEGINSEL		41
Inleiding		41
Hoofdstuk 1.	De inhoudelijke betekenis van het fiscaal legaliteitsbeginsel	43
1	Het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet.....	43
2	Principes die volgens het Grondwettelijk Hof voortvloeien uit het fiscaal legaliteitsbeginsel.....	44
Hoofdstuk 2.	Het toetsingskader: criteria uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof voor de toetsing aan het fiscaal legaliteitsbeginsel	47
1	Het verbod op delegatie van essentiële elementen	47
2	De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid.....	48
3	De beoordelingsbevoegdheid van de fiscale administratie en de rechter.....	49
Hoofdstuk 3.	De toetsing in concreto: schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel.....	51
1	Het verbod op delegatie van essentiële elementen	51
1.1	Een machtiging aan de Koning	52
1.2	De circulaire van de fiscale administratie	53
2	De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid.....	54
2.1	Geen wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel'	54
2.2	Het onduidelijk criterium 'relevante feitelijke en juridische context'.....	57
2.3	Het oude criterium 'esthetisch karakter' leidt tot tegenstrijdigheden	58
2.4	Onduidelijkheid over het criterium 'therapeutisch doel'.....	59
2.5	Wettelijke waarborgen: systeem van voorafgaande beslissingen, beginselen van behoorlijk bestuur en rechtsmiddelen.....	60
3	De beoordelingsbevoegdheid van de fiscale administratie en de rechter.....	60
Besluit		63

Aanbevelingen.....	65
DEEL 3. DE INVULLING VAN HET BEGRIP “THERAPEUTISCH DOEL” IN HET LICHT VAN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL	67
Inleiding	67
Hoofdstuk 1. De inhoudelijke betekenis van het rechtszekerheidsbeginsel	69
1 Het rechtszekerheidsbeginsel en daarmee samenhangend vertrouwensbeginsel	69
2 Principes die volgens het Grondwettelijk Hof voortvloeien uit het rechtszekerheidsbeginsel	70
Hoofdstuk 2. Het toetsingskader: criteria uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof voor de toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel	73
1 De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid	73
2 Het beginsel van niet-retroactiviteit	73
3 Een overgangsregeling en het vertrouwensbeginsel	75
4 De handhaving van de gevolgen van een arrest van het Grondwettelijk Hof	76
5 Zelfherstellende lacunes	77
Hoofdstuk 3. De toetsing in concreto: schending van het rechtszekerheidsbeginsel	79
1 De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid	79
1.1 Het onduidelijk criterium ‘relevante feitelijke en juridische context’	80
1.2 Het oude criterium ‘esthetisch karakter’ leidt tot tegenstrijdigheden	80
2 Het beginsel van niet-retroactiviteit	82
3 Een overgangsregeling en het vertrouwensbeginsel	83
4 De handhaving van de gevolgen van een arrest van het Grondwettelijk Hof	84
5 Zelfherstellende lacunes	86
Besluit	87
Aanbevelingen.....	88
CONCLUSIE	89
Bibliografie	91
Bijlagen	97
Bijlage I: Niet-limitatieve lijst van voorbeelden uit Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging, 20 december 2021.....	97
Bijlage II: Niet-limitatieve lijst van voorbeelden uit de rechtspraak van het Hof van Justitie	101

Lijst van afkortingen

Btw-richtlijn	Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde
WBTW	Wetboek van 3 juli 1969 van de belasting over de toegevoegde waarde
Wijzigingswet	Wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft
Wetsontwerp	Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, <i>Parl. St.</i> Kamer 2019-20, nr. 1369/001.
HvJ	Hof van Justitie (van de Europese Unie)
GwH	Grondwettelijk Hof
HvC	Hof van Cassatie
RvS	Raad van State

Lijst van bijlagen

Bijlage I: Niet-limitatieve lijst van voorbeelden uit Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging, 20 december 2021

Bijlage II: Niet-limitatieve lijst van voorbeelden uit de rechtspraak van het Hof van Justitie

INLEIDING

1 Onderzoeksopzet

1.1 Onderwerp en probleemstelling

1. Het gebruik van vage normen in fiscale wetsbepalingen leidt in de praktijk al decennialang tot interpretatie- en kwalificatieproblemen.¹ Dat heeft tot gevolg dat er dikwijls meningsverschillen ontstaan met de fiscale administratie. Bij zulke normen wordt de invulling ervan immers vaak overgelaten aan de fiscale administratie, de rechter of de belastingplichtige zelf. Dit zorgt ervoor dat zowel het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel in gedrang komen.

2. Een voorbeeld van zo'n vage en onbepaalde norm is het begrip 'therapeutisch doel' in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: WBTW).² Deze fiscale wetsbepaling heeft betrekking op de btw-vrijstelling inzake medische verzorging en stelt, sinds de inwerkingtreding van de wijzigingswet op 1 januari 2022, dat de vrijstelling uitsluitend van toepassing is op ingrepen en behandelingen met een 'therapeutisch doel'.

3. Het materieel toepassingsgebied van deze btw-vrijstelling blijft echter onduidelijk, aangezien er in het voornoemde wetboek geen wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel' valt te bespeuren. De invulling van het begrip wordt daarom overgelaten aan de fiscale administratie en de rechterlijke macht. Ook de belastingplichtige zelf, namelijk de behandelende arts, krijgt een eigen verantwoordelijkheid, daar hij zelf moet inschatten of een bepaalde rechtshandeling al dan niet onder het begrip 'therapeutisch doel' valt. Het probleem met betrekking tot het onduidelijke materieel toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging kwam aan het licht tijdens een tiendaagse stage bij de juridische dienst van het Ziekenhuis Oost-Limburg te Genk.

4. Welke medische ingrepen en behandelingen hebben een 'therapeutisch doel'? Mag de wetgever voor de invulling van dit begrip zomaar zijn regelgevende bevoegdheid overdragen? Moet de wetgever er niet voor zorgen dat wetgeving voldoende duidelijk en betrouwbaar is? Deze masterscriptie buigt zich dan ook over de vraag of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel', door andere dan de wetgevende macht, voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

¹ B. PEETERS en T. WUSTENBERGHS, "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 94.

² Wetboek van 3 juli 1969 van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969. (hierna: WBTW)

1.2 Relevantie van het onderzoek

5. Het onderzoek heeft zowel een theoretische als een praktische relevantie. De theoretische relevantie bestaat erin dat de onderzoeksresultaten bijdragen aan de bestaande kennis van de rechtswetenschap.³ Onderhavige scriptie heeft onder andere tot doel meer inzicht te verschaffen in het materieel toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging, meer specifiek met betrekking tot het begrip 'therapeutisch doel'. Bovendien zullen er toetsingscriteria worden afgeleid uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof over het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Op basis van deze criteria zal een evaluatie gebeuren waarbij wordt onderzocht of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

6. De resultaten van het onderzoek zijn tevens relevant voor de dagelijkse rechtspraktijk⁴, alsmede in de medische wereld. De scriptie kan met name interessant zijn voor juristen, fiscalisten, zorgverstrekkers en patiënten omdat het duidelijkheid schept over de gevallen waarin de btw-vrijstelling voor medische verzorging van toepassing is. Daarnaast kunnen de onderzoeksresultaten interessant zijn voor de rechterlijke macht, de wetgevende macht en de afdeling Wetgeving van de Raad van State, vermits uit het onderzoek zal blijken of er al dan niet een schending is van het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

7. Indien de lezer na het inkijken van dit onderzoek meer duidelijkheid heeft gekregen over het begrip 'therapeutisch doel', is het doel in dit opzicht in ieder geval geslaagd. Als dit echter niet het geval is en de lezer met vragen achterblijft, kan dat een indicatie zijn dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging onvoldoende duidelijk is. Dit laatste zou het probleem met betrekking tot het materieel toepassingsgebied van de btw-vrijstelling des te meer bevestigen.

2 Onderzoeksvragen en methodologische werkwijze

2.1 Centrale onderzoeksvraag

8. De centrale onderzoeksvraag waarop onderhavige scriptie een antwoord zal bieden luidt *"Is de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging in overeenstemming met het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel?"*.

9. Voormelde vraag is een evaluerende onderzoeksvraag waarbij een rechtsfiguur wordt beoordeeld in het licht van vooropgestelde normen.⁵ In het kader van het onderzoek zijn de vooropgestelde normen algemene rechtsbeginselen, namelijk het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Deze beginselen vormen de evaluatiecriteria die in het onderzoek worden gehanteerd. De evaluatie in het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel en

³ E. TERRY, K. HENDRICKX, P. SCHOUKENS (eds.), *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 23.

⁴ *Ibid.*

⁵ *Ibid.*, 32.

het rechtszekerheidsbeginsel zal bijgevolg een strikt juridisch karakter hebben, aangezien de beginselen inherent zijn aan ons rechtssysteem.⁶

10. Later in het onderzoek worden de evaluatiecriteria nader geoperationaliseerd. Dit betekent dat uit de rechtspraak over het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel verschillende criteria zullen worden afgeleid. Op basis van deze criteria wordt vervolgens beoordeeld of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging in overeenstemming is met voormelde algemene beginselen.⁷ De uitkomst van de centrale onderzoeksvraag zal bovendien een belangrijke rol spelen bij de formulering van aanbevelingen.

2.2 Bijkomende onderzoeksvragen

11. De centrale onderzoeksvraag wordt ondersteund door vier bijkomende onderzoeksvragen:

1. *"Hoe en waarom werd de btw-vrijstelling voor medische verzorging in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW gewijzigd?"*,
2. *"Wanneer is er volgens de rechtspraak van het Hof van Justitie sprake van een 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging?"*,
3. *"Welke toetsingscriteria kunnen worden afgeleid uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof over het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel om te beoordelen of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging hiermee in overeenstemming is?"*, en
4. *"Hoe zou de btw-vrijstelling voor medische verzorging kunnen worden verbeterd zodat het risico op een schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel wordt geminimaliseerd?"*.

12. De eerste onderzoeksvraag behelst de beschrijving⁸ van het oude en huidige regime van de btw-vrijstelling voor medische verzorging en dient als voorbereiding op de andere onderzoeksvragen. De vereiste van een 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging werd in België geïntroduceerd door de veelbesproken wetswijziging in 2021. De verklaring voor deze wetswijziging zal worden gezocht in de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Grondwettelijk Hof. De wetswijziging werd namelijk doorgevoerd naar aanleiding van een vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof om tegemoet te komen aan de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie. Het Europese regime vormt dan ook het vertrekpunt van de beschrijving.

13. De tweede onderzoeksvraag draagt bij aan het definiëren⁹ van het begrip 'therapeutisch doel'. Op basis van de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie zal worden onderzocht wanneer medische verzorging een 'therapeutisch doel' heeft, dan wel bestaat uit

⁶ E. TERRY, K. HENDRICKX, P. SCHOUKENS (eds.), *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 64.

⁷ *Ibid.*, 65.

⁸ *Ibid.*, 43-50.

⁹ *Ibid.*, 50-51.

louter esthetische ingrepen. Bovendien wordt onderzocht op basis van welke criteria kan worden beoordeeld of een bepaalde handeling al dan niet een 'therapeutisch doel' beoogt. Er wordt tevens stilgestaan bij de gevolgen van de vage begripsomschrijving van 'therapeutisch doel'. De probleemstelling en de relevantie van het onderzoek zullen hierdoor worden verduidelijkt.

14. De derde onderzoeksvraag doelt op de ontwikkeling¹⁰ van een toetsingskader aan de hand waarvan kan worden beoordeeld of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel en rechtszekerheidsbeginsel. Dergelijk toetsingskader zal worden gevormd na een grondige analyse van de relevante rechtspraak van het Grondwettelijk Hof.

15. De vierde onderzoeksvraag zal resulteren in aanbevelingen¹¹ om de huidige regeling van de btw-vrijstelling voor medische verzorging te verbeteren, teneinde te beletten dat het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel in gedrang komen. De aanbevelingen zullen voortvloeien uit de resultaten van het onderzoek en vormen dus de kers op de taart.

2.3 Afbakening van het onderzoek en selectie van de bronnen

16. Merk op dat het onderzoek overwegend wordt gericht op het materieel toepassingsgebied van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging. Het personeel toepassingsgebied van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW zal derhalve niet worden getoetst aan het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel. Hoewel het gelijkheidsbeginsel in het kader van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof aan bod zal komen, zal, gelet op de beperking van het maximaal aantal woorden, de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' niet aan dit laatste beginsel worden getoetst.

17. Het onderzoek betreft een rechtswetenschappelijk onderzoek waarbij tal van juridische bronnen geanalyseerd en verwerkt zullen worden.¹² De verschillende bronnen, waaronder wetgeving, rechtspraak en rechtsleer, zullen worden verzameld door middel van deskresearch.

18. Met betrekking tot wetgeving worden uitsluitend de relevante Europese of Belgische wettelijke bepalingen aangehaald. In het onderzoek komen bovendien parlementaire voorbereidingen en adviezen van de Raad van State aan bod. Wat rechtspraak betreft wordt het onderzoek beperkt tot recente rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Grondwettelijk Hof. Aangezien het onderzoek veeleer bestaat uit grondige analyses van deze rechtspraak, zal rechtsleer slechts in zeer beperkte mate geraadpleegd worden.

¹⁰ E. TERRY, K. HENDRICKX, P. SCHOUKENS (eds.), *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 43-50.

¹¹ *Ibid.*, 66-69.

¹² *Ibid.*, 36-37.

19. Op het einde van de scriptie bevindt zich een bibliografie van de geraadpleegde werken waarin alle bronnen zorgvuldig en overzichtelijk zijn opgelijst. In deze lijst wordt een onderverdeling gemaakt tussen wetgeving, rechtspraak en rechtsleer. Binnen deze onderverdeling worden de bronnen chronologisch dan wel alfabetisch gerangschikt.

3 Opbouw van de scriptie

20. De opbouw van de scriptie bestaat uit drie delen. **DEEL 1** betreft een toelichting over de stand van zaken over de btw-vrijstelling voor medische verzorging en bestaat uit twee hoofdstukken. **Hoofdstuk 1** buigt zich over de wetswijziging inzake de btw-vrijstelling voor medische verzorging. **Hoofdstuk 2** draagt bij aan het definiëren van het begrip 'therapeutisch doel' op basis van de rechtspraak van het Hof van Justitie. Er wordt stilgestaan bij de gevolgen van de vage begripsomschrijving, waardoor de probleemstelling en de relevantie van het onderzoek worden verduidelijkt.

21. DEEL 2 van het onderzoek vertegenwoordigt de toetsing van de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging aan het fiscaal legaliteitsbeginsel en bestaat uit drie hoofdstukken. **Hoofdstuk 1** buigt zich over de stand van zaken over het fiscaal legaliteitsbeginsel. In **hoofdstuk 2** worden toetsingscriteria afgeleid uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof over het fiscaal legaliteitsbeginsel, die vervolgens in **hoofdstuk 3** concreet zullen worden toegepast om te beoordelen of het beginsel geschonden is. Bovendien worden er aanbevelingen geformuleerd om het risico op een schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel te minimaliseren. **DEEL 3** van de scriptie behelst de toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel en volgt hetzelfde stamien als het tweede deel.

DEEL 1. DE BTW-VRIJSTELLING VOOR MEDISCHE VERZORGING: STAND VAN ZAKEN

Inleiding

22. DEEL 1 betreft een toelichting over de stand van zaken over de btw-vrijstelling voor medische verzorging en bestaat uit twee hoofdstukken. **Hoofdstuk 1** buigt zich over de wetswijziging inzake de btw-vrijstelling voor medische verzorging en weerspiegelt de eerste bijkomende onderzoeksvraag. Voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging is een 'therapeutisch doel' vereist. Die vereiste werd in België geïntroduceerd door de veelbesproken wetswijziging in 2021. De wetswijziging werd doorgevoerd naar aanleiding van een vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof om tegemoet te komen aan de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie. Het Europese regime vormt dan ook het vertrekpunt van de beschrijving.

23. Hoofdstuk 2 draagt bij aan het definiëren van het begrip 'therapeutisch doel' en behelst de tweede bijkomende onderzoeksvraag. Er zal worden onderzocht hoe de fiscale administratie invulling geeft aan het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging. Bovendien wordt op basis van rechtspraak van het Hof van Justitie onderzocht wanneer medische verzorging een 'therapeutisch doel' heeft, dan wel bestaat uit louter esthetische ingrepen. Vervolgens zal hieruit worden afgeleid op welke criteria het Hof van Justitie zich baseert om te beoordelen of er sprake is van een 'therapeutisch doel'. Tot slot wordt stilgestaan bij de gevolgen van de vage omschrijving van het begrip 'therapeutisch doel', waardoor de probleemstelling en relevantie van dit onderzoek duidelijk worden.

24. Alvorens de stand van zaken over de btw-vrijstelling inzake medische verzorging wordt beschreven is het van belang om kort toe te lichten wat een 'btw-vrijstelling' betekent en tot welk gevolg dit aanleiding geeft. In het algemeen resulteren de btw-vrijstellingen in het niet heffen van btw op handelingen die principieel belastbaar zijn.¹³ De belastingplichtige die zich kan beroepen op een btw-vrijstelling rekent dus geen btw aan.

25. De btw-vrijstellingen kunnen worden ingedeeld in twee categorieën, namelijk de oneigenlijke¹⁴ vrijstellingen en de eigenlijke¹⁵ vrijstellingen.¹⁶ De btw-vrijstelling voor medische verzorging in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW is een eigenlijke vrijstelling. Wanneer de belastingplichtige¹⁷ uitsluitend handelingen verricht die vrijgesteld zijn van btw op grond van artikel 44 WBTW zal hij in principe geen recht op aftrek hebben.¹⁸ Bij de zogenaamde oneigenlijke vrijstellingen blijft het recht op aftrek wel behouden.¹⁹

¹³ D. STAS en J. HEIRMAN, *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure 2021, 329.

¹⁴ Art. 39-42 WBTW.

¹⁵ Art. 44 WBTW.

¹⁶ D. STAS en J. HEIRMAN, *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure 2021, 329.

¹⁷ Art. 4 WBTW.

¹⁸ D. STAS en J. HEIRMAN, *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure 2021, 338.

¹⁹ Art. 45, §1, 2° WBTW.

Hoofdstuk 1. Van een vernietigingsarrest in 2019 naar een wetswijziging in 2021

26. Het eerste hoofdstuk beschrijft hoe en waarom de btw-vrijstelling voor medische verzorging werd gewijzigd en weerspiegelt de eerste bijkomende onderzoeksvraag. Volgens het Hof van justitie van de Europese Unie is voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging een 'therapeutisch doel' vereist.²⁰ Om tegemoet te komen aan de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie heeft het Grondwettelijk Hof een aantal bepalingen van het WBTW met betrekking tot de btw-vrijstelling voor medische verzorging nietig verklaard.²¹ Dit leidde in 2021 uiteindelijk tot de wijziging van artikel 44, §1 en §2, 1^o, a) WBTW.

27. Aangezien het Grondwettelijk Hof zich voor de nietigverklaring heeft gebaseerd op vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, vormt het Europese regime het vertrekpunt van de beschrijving. Wat het Belgische regime van de btw-vrijstelling voor medische verzorging betreft, worden achtereenvolgens het regime vóór de wetswijziging, het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof en het actuele regime ná de wetswijziging toegelicht.

1 Het Europese regime van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging

28. Deze titel beoogt niet de volledige uiteenzetting van het Europese regime van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging. Enkel de wettelijke bepaling in Richtlijn 2006/112/EG betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna: btw-richtlijn)²² en uitspraken van het Hof van Justitie die relevant zijn voor het vervolg van dit onderzoek worden hieronder toegelicht.

1.1 De btw-richtlijn

29. De in artikel 44, §1 en §2, 1^o, a) WBTW opgenomen Belgische btw-vrijstelling voor medische verzorging vloeit voort uit de omzetting van de btw-richtlijn.²³ Artikel 132, lid 1, b) en c) van de btw-richtlijn bepaalt dat de lidstaten vrijstelling verlenen voor *"ziekenhuisverpleging en medische verzorging, alsmede de handelingen die daarmee nauw samenhangen, door publiekrechtelijke lichamen of, onder sociale voorwaarden die vergelijkbaar zijn met die welke gelden voor genoemde lichamen, door ziekenhuizen, centra voor medische verzorging en diagnose en andere naar behoren erkende inrichtingen van dezelfde aard"*²⁴ en *"medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat"*.²⁵

²⁰ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 39-40; HvJ 6 november 2003, nr. C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, Dornier, punt 48.

²¹ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019.

²² Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1. (hierna: btw-richtlijn).

²³ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/005, 3.

²⁴ Art. 132, eerste lid, b) Richtlijn 2006/112/EG.

²⁵ Art. 132, eerste lid, c) Richtlijn 2006/112/EG.

1.2 Vaste rechtspraak van het Hof van Justitie: vereiste van een 'therapeutisch doel'

30. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie vallen diensten die bestaan uit esthetische ingrepen of behandelingen onder het begrip 'medische verzorging' in de zin van artikel 132, lid 1, b) en c) van de btw-richtlijn "*wanneer die diensten de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben*".²⁶ Voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging is met andere woorden een 'therapeutisch doel' vereist.²⁷

31. Het Hof van Justitie heeft bovendien geoordeeld dat een dienst moeten worden vrijgesteld van de btw-heffing indien aan de twee voorwaarden uit artikel 132, eerste lid, c) van de btw-richtlijn is voldaan. De eerste voorwaarde voor de btw-vrijstelling is dat de dienst medische verzorging moet uitmaken. Als tweede voorwaarde moet de dienst worden verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen zoals omschreven door de betrokken lidstaat.²⁸

2 Het Belgische regime van de btw-vrijstelling voor medische verzorging

32. Wat het Belgische regime van de btw-vrijstelling voor medische verzorging betreft, worden achtereenvolgens het regime vóór de wetswijziging, het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof en het actuele regime ná de wetswijziging toegelicht. Deze titel beoogt evenwel niet de volledige uiteenzetting van alle toepasselijke wettelijke bepalingen, maar wel de uiteenzetting van de wetswijziging omtrent de btw-vrijstelling voor medische verzorging middels de wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting.²⁹ Uit deze beschrijving wordt vervolgens in het derde hoofdstuk nogmaals de probleemstelling en relevantie van dit onderzoek afgeleid.

²⁶ HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 23; HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 26; HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39; HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 37; HvJ 8 juni 2006, nr. C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380, L.u.P. GmbH, punt 29; HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 68; HvJ 20 november 2003, nr. C-212/01, ECLI:EU:C:2003:625, Unterpertinger, punt 39.

²⁷ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 39-40; HvJ 6 november 2003, nr. C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, Dornier, punt 48.

²⁸ HvJ 27 juni 2019, nr. C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a, punt 19; HvJ 10 september 2002, nr. C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473, Kügler, punt 27.

²⁹ Wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, BS 20 juli 2021 (hierna: wet van 11 juli 2021).

2.1 De btw-vrijstelling voor medische verzorging vóór de wetswijziging: oud artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW

33. Vóór de wet van 11 juli 2021 bepaalde het toenmalige artikel 44, §1 WBTW dat er een btw-vrijstelling geldt voor diensten die door bepaalde personen worden verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid.³⁰ Het gaat dan meer bepaald over diensten die worden verricht door *“artsen, tandartsen en kinesitherapeuten”*³¹, *“vroedvrouwen, verpleegkundigen en zorgkundigen”*³², en *“beoefenaars van een erkend en gereguleerd paramedisch beroep met betrekking tot hun diensten van paramedische aard die zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplicht ziekte- en invaliditeitsverzekering”*³³.

34. Met betrekking tot de btw-vrijstelling voor diensten verricht door artsen, en uitsluitend artsen, werd in de voormalige bepaling gespecificeerd dat de vrijstelling niet geldt voor diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter.³⁴ De uitzondering op de btw-vrijstelling gold in twee gevallen:

- a) *“Indien deze ingrepen en behandelingen niet zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekking inzake verplicht ziekte- en invaliditeitsverzekering”*³⁵;
- b) *“indien deze ingrepen en behandelingen wel zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, maar niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen”*.³⁶

35. Onder het oude regime was er dus geen btw-vrijstelling voor artsen wanneer zij esthetische ingrepen en behandelingen uitvoerden. Zij werden met andere woorden verplicht onderworpen aan de btw-plicht voor het uitvoeren van esthetische ingrepen en behandelingen. Voor niet-artsen zoals bijvoorbeeld tandartsen, vroedvrouwen en verpleegkundigen gold die uitzondering daarentegen niet. Zij konden van de btw-vrijstelling genieten ongeacht of de verrichtte handelingen een esthetisch karakter hadden.³⁷

36. Het toenmalige artikel 44, §2, 1°, a) WBTW schreef bovendien voor dat ook de *“de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria”*³⁸ van de btw-vrijstelling kunnen genieten. De ziekenhuisverpleging en de medische verzorging,

³⁰ Oud art. 44, §1 WBTW.

³¹ Oud art. 44, §1, 1°, lid 1 WBTW.

³² Oud art. 44, §1, 2° WBTW.

³³ Oud art. 44, §1, 3° WBTW.

³⁴ Oud art. 44, §1, 1°, lid 2 WBTW.

³⁵ Oud art. 44, §1, 1°, lid 2, a) WBTW.

³⁶ Oud art. 44, §1, 1°, lid 2, b) WBTW.

³⁷ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.7.2.

³⁸ Oud art. 44, §2, 1°, a), lid 1 WBTW.

alsmede de diensten en de levering van goederen die daarmee nauw samenhangen, worden eveneens uitgesloten van de vrijstelling indien die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter³⁹, in dezelfde twee gevallen zoals reeds hoger uiteengezet (*supra* nr. 34).

37. Kortom, vóór de wetswijziging was de btw-vrijstelling voor medische verzorging persoonsgebonden: de hoedanigheid van de belastingplichtige was het determinerende element van de vrijstelling, niet het 'therapeutisch doel' van de handeling. De btw-vrijstelling was immers niet beperkt tot het verrichten van diensten met een 'therapeutisch doel', maar omvatte in principe alle handelingen die verband houden met de normale uitoefening van het beroep van arts.⁴⁰ De btw-vrijstelling voor medische verzorging werd in België aldus ruimer opgevat dan in de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie.⁴¹

2.2 Het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof

38. Het Grondwettelijk Hof heeft in het arrest van 5 december 2019⁴² uitspraak gedaan over een beroep tot vernietiging van artikel 110 van de wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht (hierna: wet van 26 december 2015).⁴³ Artikel 110 van de wet van 26 december 2015 voorzag in de wijziging van het toenmalig artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW.⁴⁴

39. Volgens de verzoekende partijen vormde de wijziging van oud artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW een schending van onder andere artikelen 10, 11 en 172 van de Grondwet.⁴⁵ Zij waren met andere woorden van mening dat oud artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW in strijd zou zijn met de grondwettelijke beginselen van gelijkheid⁴⁶ en niet-discriminatie⁴⁷ enerzijds en het fiscaal gelijkheids-⁴⁸ en legaliteitsbeginsel⁴⁹ anderzijds. Redenen hiervoor waren bijvoorbeeld de onduidelijke en onvoorzienbare begrippen in het bestreden bepaling⁵⁰, en de uit de bestreden bepaling voortvloeiende btw-vrijstelling voor esthetische ingrepen zonder therapeutisch doel.⁵¹ Esthetische ingrepen zonder therapeutisch doel kunnen namelijk, volgens het Hof van Justitie, niet worden gekwalificeerd als medische verzorging en vallen dus niet onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging.⁵²

³⁹ Oud art. 44, §2, 1°, a), lid 2 WBTW.

⁴⁰ S. BRIKÉ, "Overeenkomst tussen ziekenhuis en ziekenhuisarts – Btw-beding in de overeenkomst met de hoofddarts" in F. DEWALLENS (ed.), *Medische dienstencontracten*, Morsel, Intersentia, 2020, (631) 640.

⁴¹ S. BRIKÉ, "Overeenkomst tussen ziekenhuis en ziekenhuisarts – Btw-beding in de overeenkomst met de hoofddarts" in F. DEWALLENS (ed.), *Medische dienstencontracten*, Morsel, Intersentia, 2020, (631) 639.

⁴² GwH 5 december 2019, nr. 194/2019.

⁴³ Wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, BS 30 december 2015 (hierna: wet van 26 december 2015).

⁴⁴ Art. 110 wet van 26 december 2015.

⁴⁵ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.7.1.-B.7.2.

⁴⁶ Art. 10 Gw.

⁴⁷ Art. 11 Gw.

⁴⁸ Art. 172, eerste lid Gw.

⁴⁹ Art. 172, tweede lid Gw.

⁵⁰ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.7.2.

⁵¹ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.7.1.-B.7.2.

⁵² HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 23; HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 26; HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39.

40. Het Grondwettelijk Hof heeft bijgevolg oud artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW met betrekking tot de btw-vrijstelling inzake medische verzorging nietig verklaard. Het vernietigde onder meer artikel 44, §1 WBTW *“in zoverre het voor de in die bepaling bedoelde diensten die geen medische verzorging uitmaken, een btw-vrijstelling verleent”*, en artikel 44, §2, 1°, a) WBTW *“in zoverre het de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter [...] vrijstelt van btw”*.⁵³

41. Samenvattend kan worden gesteld dat volgens het Grondwettelijk Hof de btw-vrijstelling voor medische verzorging in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW niet in overeenstemming was met de btw-richtlijn en de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie.⁵⁴ Om te worden vrijgesteld van de btw moet medische verzorging namelijk een ‘therapeutisch doel’ nastreven, ongeacht de hoedanigheid van de belastingplichtige.⁵⁵ De Belgische wetgever was bijgevolg genoodzaakt om dit recht te zetten en deed dit middels het wetsontwerp van 25 juni 2020.⁵⁶ De wijziging van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW werd uiteindelijk op 1 juli 2021 goedgekeurd in de Kamer.⁵⁷

2.3 De btw-vrijstelling voor medische verzorging ná de wetswijziging: huidig artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW.

42. Ten gevolge van het arrest van het Grondwettelijk Hof⁵⁸ werd het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging middels de wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting⁵⁹ aanzienlijk gewijzigd. De wet van 11 juli 2021 trad in werking op 1 januari 2022 en had tot doel om het oude artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW in overeenstemming te brengen met de voormelde vaste rechtspraak van het Hof van Justitie.⁶⁰ Om te worden vrijgesteld van de btw moet medische verzorging namelijk een ‘therapeutisch doel’ nastreven, ongeacht de hoedanigheid van de belastingplichtige.⁶¹

⁵³ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019.

⁵⁴ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.8.1.-B.8.2., B.9.1.-B.9.2., B.10.1.-B.10.2. en B.17.

⁵⁵ HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 23; HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 26; HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39.

⁵⁶ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 5.

⁵⁷ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/007, 1.

⁵⁸ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019.

⁵⁹ Wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *BS* 20 juli 2021.

⁶⁰ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 5.

⁶¹ HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 23; HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 26; HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39.

43. Vandaag bepaalt het huidige artikel 44, §1, eerste lid WBTW dat medische verzorging is vrijgesteld van btw indien deze verricht wordt door:

1° *“de beoefenaars van één van de beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10 mei 2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen en de beoefenaars van de praktijken bedoeld in artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29 april 1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artseneerbereidkunde, de kinesithérapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen”*⁶²;

2° *“de beoefenaars van andere beroepen of praktijken dan bedoeld in de bepaling onder 1° wanneer de volgende voorwaarden vervuld zijn:*

- a) ze zijn houder van een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is;*
- b) ze beschikken op basis van dit certificaat over de noodzakelijke kwalificaties om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beroepsbeoefenaars bedoeld in de bepaling onder 1°.”*⁶³

44. De bepaling benadrukt sinds 1 januari 2022 dat de btw-vrijstelling inzake medische verzorging niet van toepassing is op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder ‘therapeutisch doel’.⁶⁴ De btw-vrijstelling voor medische verzorging geldt met andere woorden niet alleen voor artsen, maar ook voor niet-artsen, zoals tandartsen, vroedvrouwen en verpleegkundigen, die ingrepen en behandelingen verrichten met een ‘therapeutisch doel’. Zij kunnen onder het huidige regime dus niet genieten van de btw-vrijstelling indien zij louter esthetische ingrepen en behandelingen verrichten. In dat geval zullen zij namelijk onderworpen zijn aan de btw-plicht. Op grond van het huidige artikel 44, §1 WBTW is de btw-vrijstelling voor medische verzorging dus onafhankelijk van de hoedanigheid van de belastingplichtige waardoor het niet langer persoonsgebonden is.

45. Voorts stelt artikel 44, §2, 1°, a) WBTW dat tevens *“de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging alsmede de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, verricht door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria”* zijn vrijgesteld van btw.⁶⁵ Ook in deze bepaling wordt benadrukt dat de btw-vrijstelling inzake medische verzorging niet van toepassing is op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder ‘therapeutisch doel’.⁶⁶

⁶² Art. 44, §1, lid 1, 1° WBTW.

⁶³ Art. 44, §1, lid 1, 2° WBTW.

⁶⁴ Art. 44, §1, lid 3 WBTW.

⁶⁵ Art. 44, §2, 1°, a), lid 1 WBTW.

⁶⁶ Art. 44, §2, 1°, a), lid 2 WBTW.

46. Kortom, het gewijzigde artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW stelt dus dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging uitsluitend geldt voor diensten met een 'therapeutisch doel', ongeacht de hoedanigheid van de belastingplichtige. Sinds de wetswijziging is het 'therapeutisch doel' van de handeling dus het determinerende element om te beoordelen of de btw-vrijstelling voor medische verzorging van toepassing is. Dit gaat derhalve verder dan de uitsluiting van louter esthetische ingrepen uitgevoerd door een arts zoals onder het oude regime. Ook andere handelingen en ingrepen zullen aan btw worden onderworpen indien ze geen therapeutisch doel nastreven. Denk bijvoorbeeld aan het verstrekken van medische expertises en attesten.⁶⁷

⁶⁷ HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, Peter d'Ambrumenil, 69; B. BUELENS en J. VAN LOOCK, "Drastische btw-wijzigingen in medische sector op komst. Maar is drastisch hetzelfde als dramatisch?", *Fisc.Act.* 2021, (14) 14.

Hoofdstuk 2. Het begrip 'therapeutisch doel' nader toegelicht

47. Het tweede hoofdstuk draagt bij aan het definiëren van het begrip 'therapeutisch doel' en behelst de tweede bijkomende onderzoeksvraag. Er zal worden onderzocht hoe de fiscale administratie invulling geeft aan het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging. Bovendien wordt op basis van rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie onderzocht wanneer medische verzorging een 'therapeutisch doel' heeft, dan wel bestaat uit louter esthetische ingrepen. Vervolgens zal hieruit worden afgeleid op welke criteria het Hof van Justitie zich baseert om te beoordelen of er sprake is van een 'therapeutisch doel'. Tot slot wordt er stilgestaan bij de gevolgen van de vage omschrijving van het begrip 'therapeutisch doel', waardoor de probleemstelling en relevantie van dit onderzoek duidelijk worden.

1 Geen wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel'

48. Noch het WBTW noch de btw-richtlijn voorzien in een definitie van het begrip 'therapeutisch doel'. Bij gebrek aan een wettelijke definitie van het begrip is het interessant om terug te grijpen naar de parlementaire voorbereiding van de wet van 11 juli 2021.⁶⁸

49. Het wetsontwerp 'tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft' (hierna: wetsontwerp)⁶⁹ voorziet evenmin in een definitie van het begrip 'therapeutisch doel'. Het verwijst daarentegen wel naar de definitie uit de rechtspraak van het Hof van Justitie⁷⁰, waaruit voortvloeit dat een 'therapeutisch doel' bestaat uit de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen.⁷¹ Er wordt tevens bevestigd dat het 'therapeutisch doel' hoe dan ook zal worden "*geëvalueerd in het licht van de inzichten die voortvloeien uit de Europese rechtspraak ter zake*".⁷²

50. Volgens het wetsontwerp is de btw-vrijstelling voor medische verzorging bijgevolg niet van toepassing op de louter esthetische diensten, aangezien deze geen 'therapeutisch doel' beogen.⁷³ Een voorbeeld van een 'louter esthetische dienst' is het bleken van de tanden, ingegeven door een zuiver cosmetische wens.⁷⁴ Bovendien is de vrijstelling evenmin van

⁶⁸ Wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *BS* 20 juli 2021.

⁶⁹ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001 (hierna: wetsontwerp).

⁷⁰ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 8.

⁷¹ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, *Future Health Technologies*, punt 39-40; HvJ 6 november 2003, nr. C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, *Dornier*, punt 48.

⁷² Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/002, 6.

⁷³ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 10.

⁷⁴ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 15.

toepassing op de diensten die niet esthetisch van aard zijn en ook geen 'therapeutisch doel' hebben⁷⁵ Denk bijvoorbeeld aan een algemeen onderzoek naar de kwaliteit van de gezondheidszorg.⁷⁶

51. In de parlementaire voorbereiding van de wet van 11 juli 2021⁷⁷ wordt bovendien vermeld dat het onmogelijk is om alle voorbeelden van diensten met een 'therapeutisch doel' op exhaustieve wijze in de wettekst op te nemen. De twijfelgevallen zullen daarom worden verwerkt in een circulaire⁷⁸ van de fiscale administratie.⁷⁹

52. Aangezien de nadere invulling van het begrip 'therapeutisch doel' wordt overgelaten aan de fiscale administratie, en het wetsontwerp in dat opzicht gebaseerd is op de definitie uit de rechtspraak van het Hof van Justitie, zijn de volgende titels gericht op de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' door de fiscale administratie en het Hof van Justitie.

2 De invulling van het begrip 'therapeutisch doel' door de fiscale administratie

53. In de parlementaire voorbereiding van de wet van 11 juli 2021⁸⁰ wordt erop gewezen dat het onmogelijk is om alle voorbeelden van diensten met een 'therapeutisch doel' op exhaustieve wijze in de wettekst op te nemen.⁸¹ De definitie uit de rechtspraak van het Hof van Justitie biedt evenwel niet voldoende duidelijkheid, aangezien er onzekerheid blijft bestaan over welke handelingen een 'therapeutisch doel' hebben en bijgevolg worden vrijgesteld van btw. Verschillende twijfelgevallen werden daarom verwerkt in een circulaire van de fiscale administratie.⁸²

54. Deze titel beoogt enerzijds de opsomming van voorbeelden van handelingen met en zonder 'therapeutisch doel' die de fiscale administratie heeft opgenomen in de circulaire. De niet-limitatieve lijst van voorbeelden zal in zijn geheel worden opgenomen in bijlage I van deze scriptie. Anderzijds zal uit de circulaire worden afgeleid welke criteria kunnen worden gehanteerd bij de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel'.

⁷⁵ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 10.

⁷⁶ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 15.

⁷⁷ Wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *BS* 20 juli 2021.

⁷⁸ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021. Voornoemde circulaire werd bijgewerkt overeenkomstig FOD FINANCIËN, *Circulaire 2022/C/61 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging – FAQ*, 22 juni 2022.

⁷⁹ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 28.

⁸⁰ Wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *BS* 20 juli 2021.

⁸¹ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 28.

⁸² FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021. Merk op dat de circulaire gedeeltelijk gebaseerd is op de rechtspraak van het Hof van Justitie. De toelichting van deze rechtspraak komt evenwel pas aan bod onder titel 3 van dit hoofdstuk.

2.1 Handelingen met 'therapeutisch doel'

55. Volgens de fiscale administratie hebben onder meer de volgende ingrepen en behandelingen een 'therapeutisch doel' en dus de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, dan wel de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van de mens hoofdzakelijk tot doel⁸³:

- preventiemaatregelen zoals vaccinatie en testen⁸⁴;
- medische handelingen in verband met vruchtbaarheid en zwangerschap⁸⁵;
- rookstopbegeleiding⁸⁶;
- plastische chirurgie indien deze niet louter esthetisch is⁸⁷;
- periodieke medische controle door de behandelende arts⁸⁸;
- het bleken van tanden in geval van verkleuring als gevolg van chemotherapie of het gebruik van bepaalde geneesmiddelen gedurende zekere tijd⁸⁹;
- medische voetzorg⁹⁰;
- het verstrekken van individueel voedingsadvies aan een kankerpatiënt in het kader van zijn behandeling.⁹¹

2.2 Handelingen zonder 'therapeutisch doel'

56. Volgens de fiscale administratie hebben onder meer de volgende ingrepen en behandelingen géén 'therapeutisch doel':

- het maken van niet-medische echo's waarbij de nadruk wordt gelegd op de fotografie van het ongeboren kind⁹²;
- lijkschouwing door een forensisch arts⁹³;
- medische controles door artsen die worden uitgevoerd met als doel de arbeidsongeschiktheid te controleren⁹⁴;
- het bleken van tanden ingegeven door een zuiver cosmetische wens, namelijk mooie, witte en egale tanden⁹⁵;
- esthetische voetverzorging⁹⁶;

⁸³ De fiscale administratie baseert zich voor de invulling van het begrip 'therapeutisch doel', net zoals de wetgever, op de definitie van het Hof van Justitie. Zie bijvoorbeeld HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 37 en 39-40; HvJ 6 november 2003, nr. C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, Dornier, punt 48.

⁸⁴ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 13.

⁸⁵ *Ibid.*

⁸⁶ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 14.

⁸⁷ *Ibid.*, 13.

⁸⁸ *Ibid.*

⁸⁹ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 14.

⁹⁰ *Ibid.*

⁹¹ *Ibid.*

⁹² FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 15.

⁹³ *Ibid.*

⁹⁴ *Ibid.*

⁹⁵ *Ibid.*

⁹⁶ *Ibid.*

- het verstrekken van een algemene voedingsbegeleidingsdienst die er uitsluitend op gericht is het algemene welzijn of het uiterlijk te verbeteren.⁹⁷

2.3 Criteria voor de beoordeling van het 'therapeutisch doel' volgens de fiscale administratie

57. Wie bepaalt of er sprake is van een 'therapeutisch doel'? De circulaire bevestigt dat het de medische beroepsbeoefenaar die de hoofdhandeling uitvoert in eer en geweten oordeelt of een medische behandeling een 'therapeutisch doel' heeft.⁹⁸ De fiscale administratie controleert of de btw-vrijstelling door de medische beroepsbeoefenaar juist werd toegepast.⁹⁹ De circulaire bevat een aantal criteria die kunnen worden gehanteerd om te beoordelen of er sprake is van een 'therapeutisch doel'.

2.3.1 De relevante feitelijke en juridische context

58. Volgens de circulaire van de fiscale administratie moet bij de beoordeling van het 'therapeutisch doel' noodzakelijkerwijze rekening gehouden worden met de relevante feitelijke en juridische context. Tot de feitelijke context behoren onder meer de inhoud van medische voorschriften en de reden waarom een medische geschiktheidsverklaring wordt gevraagd.¹⁰⁰ Wanneer een persoon bijvoorbeeld een esthetische ingreep moet ondergaan ten gevolge van een ziekte, letsel of aangeboren afwijking, kan worden gesteld dat die esthetische ingreep een 'therapeutisch doel' heeft. Het 'therapeutisch doel' zal dus primeren op het esthetisch effect van de ingreep. Denk bijvoorbeeld een borstreconstructie na een kankerbehandeling.¹⁰¹ Het loutere psychologische voordeel dat gepaard gaat met het veranderen van het lichaamsuiterlijk volstaat evenwel niet om die ingreep als 'therapeutisch' te kwalificeren.¹⁰² Er is dus steeds een 'therapeutisch doel' vereist opdat de handeling kan worden vrijgesteld van btw.

59. De juridische context daarentegen heeft betrekking op de wijze waarop de gezondheidszorg in België is georganiseerd. De wetgever heeft bijvoorbeeld een aantal functies gecreëerd die als essentieel worden beschouwd voor een kwalitatief hoogstaande gezondheidszorg. Bijgevolg moeten deze functies noodzakelijk door een gekwalificeerde zorgprofessional worden ingevuld. Op basis van deze juridische context kan worden aangenomen dat de diensten verricht door dergelijke zorgprofessionals een 'therapeutisch doel' nastreven en dus worden vrijgesteld van btw.¹⁰³

⁹⁷ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 14.

⁹⁸ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 11.

⁹⁹ *Ibid.*, 13.

¹⁰⁰ *Ibid.*, 8.

¹⁰¹ *Ibid.*, 9-10.

¹⁰² *Ibid.*, 9.

¹⁰³ *Ibid.*

2.3.2 Weerlegbare vermoedens

60. In de circulaire omschrijft de fiscale administratie drie weerlegbare administratieve vermoedens waardoor kan worden aangenomen dat er sprake is van een 'therapeutisch doel'. Ten eerste vormt het feit dat de ingreep of behandeling voorkomt in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, of in de nomenclatuur van de revalidatieverstrekkingen, een weerlegbaar vermoeden dat er een 'therapeutisch doel' voorhanden is. Hetzelfde geldt wanneer de ingreep of behandeling beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen. Ook het feit dat een ingreep of behandeling wordt uitgevoerd op medisch voorschrift vormt eveneens een weerlegbaar vermoeden dat er sprake is van een 'therapeutisch doel'.¹⁰⁴

61. Dat het vermoeden weerlegbaar is betekent dat het tegendeel bewezen kan worden. De bewijslast van het 'therapeutisch doel' wordt gedragen door degene die van de vrijstelling gebruik wilt maken, namelijk medische beroepsbeoefenaar die de hoofdhandeling uitvoert. De fiscale administratie kan slechts marginaal toetsen of de medische beroepsbeoefenaar de btw-vrijstelling inzake medische verzorging juist toepast.¹⁰⁵

62. Aangezien de overige criteria in de circulaire van de fiscale administratie gebaseerd zijn op de rechtspraak van het Hof van Justitie, wordt voor deze criteria verwezen naar de volgende titel.

3 De invulling van het begrip 'therapeutisch doel' door het Hof van Justitie

63. Wat de definitie van het begrip 'therapeutisch doel' betreft, gaat het wetsontwerp¹⁰⁶ van de wet van 11 juli 2021¹⁰⁷ uit van de definitie in de gecombineerde rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en het Hof van Justitie. Omwille van het feit dat het Grondwettelijk Hof¹⁰⁸ de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' baseert op de rechtspraak van het Hof van Justitie, betreft deze titel enkel een rechtspraakanalyse van de laatstgenoemde.

¹⁰⁴ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 12.

Deze vermoedens gelden niet voor de handelingen beoogd in artikel 2 van de wet van 23 mei 2013 tot regeling van de vereiste kwalificaties om ingrepen van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heelkunde uit te voeren, *BS* 2 juli 2013. Zie in dit opzicht ook Beslissing Btw van 22 maart 2016, nr. E.T.127.740.

¹⁰⁵ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 12-13. J. OPREEL, "De hervorming van de btw-vrijstelling voor diensten inzake medische verzorging" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2022-2023. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2023, (1) 4.

¹⁰⁶ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001.

¹⁰⁷ Wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *BS* 20 juli 2021.

¹⁰⁸ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.2.; GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.9.1.; GwH 28 september 2017, nr. 106/2017, overw. B.7.4.

3.1 De definitie van het begrip 'therapeutisch doel' volgens het Hof van Justitie

64. Volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie heeft medische verzorging een 'therapeutisch doel', namelijk de diagnose, de behandeling en de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen.¹⁰⁹ Uit het gegeven dat medische verzorging een 'therapeutisch doel' vereist, volgt volgens het Hof van Justitie niet noodzakelijkerwijze dat het 'therapeutisch doel' strikt moet worden geïnterpreteerd bij de toepassing van de btw-vrijstelling. Zo zal bijvoorbeeld medische verzorging met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens ook onder de btw-vrijstelling vallen.¹¹⁰

65. Kortom, volgens vaste rechtspraak van het Hof van Justitie vallen diensten die bestaan uit esthetische ingrepen of behandelingen onder het begrip 'medische verzorging' in de zin van artikel 132, lid 1, b) en c) van de btw-richtlijn "*wanneer die diensten de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel hebben*".¹¹¹ Voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging is dus een 'therapeutisch doel' vereist.¹¹²

66. De definitie uit de rechtspraak van het Hof van Justitie biedt evenwel niet voldoende duidelijkheid, aangezien er onzekerheid blijft bestaan over welke handelingen een 'therapeutisch doel' hebben en bijgevolg worden vrijgesteld van btw. Om die reden zal worden onderzocht welke handelingen volgens het Hof van Justitie wel of geen 'therapeutisch doel' hebben. De verschillende voorbeelden uit de rechtspraak van het Hof van Justitie worden overzichtelijk opgelijst en opgenomen in bijlage II van deze scriptie.

3.2 Handelingen met 'therapeutisch doel'

67. In het arrest **Peter d'Ambrumenil** heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat (1) *het verrichten van medisch onderzoek van personen ten behoeve van werkgevers of verzekeringsmaatschappijen*, (2) *het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, op verzoek van werkgevers of verzekeraars* en (3) *het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid, zoals geschiktheid om te reizen*, onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling kunnen vallen mits die diensten

¹⁰⁹ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 37 en 39-40; HvJ 6 november 2003, nr. C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, Dornier, punt 48.

¹¹⁰ HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 26-27; HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 41.

¹¹¹ HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 23; HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 26; HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39; HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 37; HvJ 8 juni 2006, nr. C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380, L.u.P. GmbH, punt 29; HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 68; HvJ 20 november 2003, nr. C-212/01, ECLI:EU:C:2003:625, Unterpertinger, punt 39.

¹¹² HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 39-40; HvJ 6 november 2003, nr. C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, Dornier, punt 48.

hoofzakelijk tot doel hebben de gezondheid van de betrokkene te beschermen en dus een 'therapeutisch doel' hebben.¹¹³

68. Zo zal de context waarin (2) *een verklaring van medische geschiktheid wordt afgegeven* in aanmerking worden genomen om vast te stellen wat het voornaamste doel ervan is, en dus of er sprake is van een 'therapeutisch doel'. Wanneer bijvoorbeeld de opstelling van een verklaring omtrent de fysieke geschiktheid tot doel heeft om ten opzichte van derde te verklaren dat iemands gezondheidstoestand de beperking van bepaalde activiteiten vergt, kan volgens het Hof van Justitie worden aangenomen dat de bescherming van de gezondheid van de betrokkene het voornaamste doel van deze dienst is.¹¹⁴ In dat geval zal de btw-vrijstelling dus van toepassing zijn.

69. In het arrest **L.u.P. GmbH** verduidelijkt het HvJ dat ook medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de btw-vrijstelling vallen. Met andere woorden, ook preventieve gezondheidszorg heeft een 'therapeutisch doel' en kan genieten van de btw-vrijstelling. Dit geldt zelfs in de gevallen waarin de personen die bijvoorbeeld preventieve onderzoeken ondergaan naderhand toch geen ziekte of gezondheidsprobleem blijken te hebben. Bijgevolg beogen (4) *medische analyses die op voorschrift van huisartsen worden verricht en die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben* een 'therapeutisch doel' waardoor ze van de btw-vrijstelling genieten.¹¹⁵

70. In het arrest **Future Health Technologies** oordeelt het Hof van Justitie dat (5) *de analyse van navelstrengbloed* een 'therapeutisch doel' kan hebben indien het er daadwerkelijk toe strekt een medische diagnose mogelijk te maken en niet louter een van de onderzoeken is waarmee kan worden vastgesteld of de stamcellen in het bloed leefbaar zijn.¹¹⁶ Het is volgens het HvJ aan de verwijzende rechter om de precieze doelstellingen van medische diensten te achterhalen.¹¹⁷ Hij kan zich daarvoor baseren op het dossier en de overeenkomst in het geding.¹¹⁸

71. In het arrest **Verigen Transplantation Service International** oordeelt het HvJ dat (6) *de procedure van het afnemen van kraakbeenmateriaal om daaruit cellen te isoleren, die vervolgens worden vermeerderd en gereïmplanteerd bij de patiënt, in zijn geheel beschouwd*, een therapeutisch doel heeft.¹¹⁹ Daaruit volgt dat de afzonderlijke medische diensten van deze procedure, namelijk (7) *het isoleren van cellen uit het afgenomen kraakbeenmateriaal* en (8) *de daaropvolgende celvermeerdering voor reïmpantatie* tevens een 'therapeutisch doel' beogen, aangezien zij een wezenlijk, inherent en onafscheidbaar deel van de procedure vormen, waarvan de ene fase niet kan slagen zonder de andere.¹²⁰

¹¹³ HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 68.

¹¹⁴ HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 63 en 65.

¹¹⁵ HvJ 8 juni 2006, nr. C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380, L.u.P. GmbH, punt 29.

¹¹⁶ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 45.

¹¹⁷ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 47.

¹¹⁸ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 44.

¹¹⁹ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695, Verigen Transplantation Service International, punt 25.

¹²⁰ HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695, Verigen Transplantation Service International, punt 26-27.

72. In het arrest **PFC Clinic** heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat (9) *diensten die strekken tot behandeling of verzorging van personen die als gevolg van ziekte, letsel of aangeboren afwijking een esthetische ingreep moeten ondergaan* onder het begrip ‘medische verzorging’ kunnen vallen. Esthetische ingrepen kunnen aldus een ‘therapeutisch doel’ hebben.¹²¹

73. In dit laatste arrest rijst evenwel de vraag in welke mate, bij de beoordeling van het doel van de ingreep, rekening gehouden moet worden met de subjectieve opvatting van de patiënt, aangezien gezondheidsproblemen tevens van psychologische aard kunnen zijn.¹²² Volgens het HvJ is de loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat op zich niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep een ‘therapeutisch doel’ heeft. Het betreft namelijk een medische beoordeling die moet uitgaan van medische vaststellingen door daartoe gekwalificeerd personeel.¹²³

74. In het arrest **X** bevestigt het Hof van Justitie dat een therapeutische doelstelling kan worden nagestreefd bij (10) *consultaties waarin diagnoses en mogelijke therapieën worden uitgelegd en waarin wordt voorgesteld om andere behandelingen te volgen*.¹²⁴ Het feit dat er voor de consultatie geen medisch voorschrift is verstrekt of dat er na de consultatie geen concrete medische behandeling heeft plaatsgevonden is voor de beoordeling van het ‘therapeutisch doel’ niet beslissend.¹²⁵

75. In het arrest **Kügler** heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging van toepassing is op (11) *diensten op het gebied van gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard verstrekt aan huis door geschoold verplegend personeel*.¹²⁶ Met andere woorden valt ook *thuisverpleging* onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling, aangezien het een ‘therapeutisch doel’ heeft.

3.3 Handelingen zonder ‘therapeutisch doel’

76. In het arrest **CIG Pannónia Életbiztosító** heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat (12) *een InterConsultation-dienst, bestaande uit het controleren van de juistheid van de diagnose van een ernstige ziekte bij de verzekerde om na te gaan of die persoon daadwerkelijk in aanmerking komt voor de verzekeringsdiensten*, niet onder het begrip ‘medische verzorging’ valt. Het voornaamste doel van dergelijke dienst is niet de bescherming, instandhouding of het herstel van de gezondheid van de onderzochte persoon. Bijgevolg is er geen ‘therapeutisch doel’ voorhanden en komt de InterConsultation-dienst niet in aanmerking voor de btw-vrijstelling voor medische verzorging.¹²⁷

77. Dezelfde redenering geldt voor (13) *een FindBestCare-dienst dat bestaat uit het maken van afspraken met medische dienstverleners, het organiseren van de medische behandeling in het buitenland en het controleren of de medische behandeling adequaat is*. Het voornaamste

¹²¹ HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 29.

¹²² HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 33.

¹²³ HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 34-35.

¹²⁴ HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 31.

¹²⁵ HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 30.

¹²⁶ HvJ 10 september 2002, nr. C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473, Kügler, punt 41.

¹²⁷ HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 27-31 en 35.

doel van dergelijke dienst is namelijk de logistieke organisatie van de medische zorg in het buitenland, hetgeen niet 'therapeutisch' van aard is.¹²⁸

78. In het arrest **Frenetikexito** oordeelde het HvJ dat (14) *een voedingsbegeleidingsdienst die door een gecertificeerde deskundige in sportscholen wordt verricht, eventueel in het kader van fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn*, niet noodzakelijkerwijs een 'therapeutisch doel' nastreeft, ondanks dergelijke dienst wel gezondheidsgerelateerd is. Bovendien zijn volgens het HvJ de voedingsbegeleidingsdienst enerzijds en de fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn anderzijds niet onlosmakelijk met elkaar verbonden. De diensten worden immers afzonderlijk in rekening gebracht en het is mogelijk om van sommige diensten gebruik te maken zonder van de andere diensten gebruik te maken. De voedingsbegeleidingsdienst kan dus ook niet worden beschouwd als nevenprestatie, maar vormt een onderscheiden en zelfstandige dienst die niet onder de btw-vrijstelling valt.¹²⁹

79. In het arrest **Peter d'Ambrumenil** heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat (15) *het afgeven van medische verklaringen voor de toekenning van een oorlogspensioen*, (16) *het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van een medisch deskundigenrapport ter zake van aansprakelijkheid en schaderaming, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering wegens letselschade overwegen*, (17) *het opstellen van medische rapporten ten gevolge op de voormelde onderzoeken alsmede het opstellen van medische rapporten op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek*, (18) *het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van medische deskundigenrapporten ter zake van medische beroepsfouten, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering in rechte overwegen*, en (19) *het opstellen van medische rapporten ten gevolge op de voormelde onderzoeken alsmede het opstellen van medische rapporten op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek*, niet kunnen genieten van de btw-vrijstelling aangezien deze diensten geen 'therapeutisch doel' beogen.¹³⁰

80. Een dienst die betrekking heeft op de opstelling van een medisch deskundigenrapport brengt wellicht activiteiten mee die typisch zijn voor het medische beroep. Denk bijvoorbeeld aan (20) *het lichamelijk onderzoek van de patiënt* of (21) *de analyse van zijn medisch dossier*. Volgens het Hof van Justitie is het voornaamste doel van die dienst echter niet de bescherming van de gezondheid, maar wel het voldoen aan een bij wet of overeenkomst gestelde voorwaarde in een besluitvormingsproces. De opstelling van een medisch deskundigenrapport heeft dus veeleer tot doel een antwoord te geven op de in het expertiseverzoek gestelde vragen, zodanig dat een derde een beslissing kan nemen die rechtsgevolgen teweegbrengt voor de betrokkene.¹³¹ Dit betreft dus geen 'therapeutisch doel', waardoor de btw-vrijstelling op dergelijke diensten niet van toepassing is.

¹²⁸ HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 32-35.

¹²⁹ HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 30 en 45-50.

¹³⁰ HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 69.

¹³¹ HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 61.

81. In het arrest *Future Health Technologies* oordeelt het HvJ dat indien bij (22) *de afname van navelstrengstamcellen* uit de overeenkomst blijkt dat deze dienst uitsluitend beoogt te waarborgen dat een bepaalde voorraad stamcellen voor een medische behandeling beschikbaar is, het als zodanig niet strekt tot het afwenden, tegengaan of voorkomen van ziekten.¹³² In dat geval is er dus geen sprake van ‘medische verzorging’, aangezien het ‘therapeutisch doel’ ontbreekt. Dezelfde redenering is voorhanden voor (23) *de toezending van een set van gereedschappen voor de inzameling van navelstrengbloed* en (24) *de bewaring van de gewonnen stamcellen met het oog op een eventueel toekomstig gebruik voor therapeutische doeleinden*, wanneer het doel er uitsluitend in bestaat om de voorraad stamcellen in stand te houden.¹³³

82. In het arrest *PFC Clinic* heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat (25) *esthetische ingrepen die zuiver cosmetisch zijn* geen ‘therapeutisch doel’ hebben en bijgevolg niet onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging vallen. Dit zijn bijvoorbeeld esthetische ingrepen of behandelingen die uitsluitend de verfraaiing of verbetering van het uiterlijk tot doel hebben.¹³⁴

83. In het arrest *X* oordeelt het HvJ dat het begrip ‘medische verzorging’ zich evenwel niet uitstrekt tot diensten die bestaan in (26) *het verstrekken van inlichtingen over ziektebeelden en therapieën die wegens hun algemene karakter niet kunnen bijdragen aan de bescherming, het behoud of herstel van de gezondheid van de mens*.¹³⁵ Dergelijke telefonische consultaties moeten dus wel degelijk een ‘therapeutisch doel’ nastreven opdat zij kunnen worden vrijgesteld van btw. Zo zullen (27) *diensten die bestaan in het verstrekken van administratieve inlichtingen, zoals de gegevens van een arts*, niet onder de btw-vrijstelling vallen¹³⁶, aangezien zij geen ‘therapeutisch doel’ hebben.

84. In het arrest *Kügler* heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat, in tegenstelling tot thuisverpleging, (28) *diensten die verband houden met de algemene verzorging en huishoudelijke hulp* geen ‘therapeutisch doel’ hebben en bijgevolg niet genieten van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging.¹³⁷

3.4 Criteria voor de beoordeling van het ‘therapeutisch doel’ volgens het Hof van Justitie

85. Het doel van de ingreep of behandeling is relevant om te bepalen of deze is vrijgesteld van btw. Voor de btw-vrijstelling voor medische verzorging is het namelijk vereist dat er sprake is van een ‘therapeutisch doel’. De vraag of een bepaalde handeling een ‘therapeutisch doel’

¹³² HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, *Future Health Technologies*, punt 44.

¹³³ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, *Future Health Technologies*, punt 47.

¹³⁴ HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, *PFC Clinic*, punt 29.

¹³⁵ HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 32.

¹³⁶ HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 33.

¹³⁷ HvJ 10 september 2002, nr. C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473, *Kügler*, punt 41.

nastreeft betreft steeds een feitenkwestie. Voor elk geval moet steeds op basis van alle feitelijke elementen beoordeeld worden of er sprake is van een therapeutisch doel.¹³⁸

86. Zoals reeds vermeld (*supra* nr. 57) is het aan de medische beroepsbeoefenaar die de hoofdhandeling uitvoert om in eer en geweten te oordelen of een medische behandeling een 'therapeutisch doel' heeft.¹³⁹ De fiscale administratie controleert of de btw-vrijstelling door de medische beroepsbeoefenaar juist werd toegepast.¹⁴⁰ Echter, wanneer er een geschil bestaat over de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging en dat geschil door de rechtbank moet worden beslecht, is het aan de rechter om te beoordelen of er sprake is van een 'therapeutisch doel'.¹⁴¹

87. Uit de hoger vermelde rechtspraak van het Hof van Justitie kunnen verschillende criteria worden afgeleid waarop de rechter zich kan baseren om te beoordelen of er al dan niet sprake is van een 'therapeutisch doel'.

3.4.1 De doelstelling van de btw-vrijstelling voor medische verzorging

88. Ten eerste verwijst het HvJ steeds naar de doelstelling van de btw-vrijstelling voor medische verzorging, namelijk het verlagen van de kosten voor medische verzorging en het voor particulieren beter toegankelijk maken. Het vrijstellen van btw voor diensten met een 'therapeutisch doel', oftewel de heffing van btw voor diensten zonder 'therapeutisch doel', komt immers overeen met deze doelstelling.¹⁴² Volgens het HvJ kunnen (26) *per telefoon verrichte diensten op het gebied van medische verzorging* onder de btw-vrijstelling passen indien zij een 'therapeutisch doel' beogen, aangezien dit strookt met de doelstelling om de kosten van medische verzorging te verlagen en het beter toegankelijk te maken.¹⁴³

3.4.2 De context waarin de dienst wordt verricht

89. Ook de context waarin de dienst wordt verricht wordt in aanmerking genomen bij de beoordeling van het 'therapeutisch doel'. Wanneer bijvoorbeeld (2) *de opstelling van een verklaring omtrent de fysieke geschiktheid tot doel heeft om te verklaren dat iemand bepaalde activiteiten niet mag verrichten omwille van zijn gezondheidstoestand*, kan volgens het Hof van Justitie worden aangenomen dat de bescherming van de gezondheid van die persoon het voornaamste doel is van deze dienst.¹⁴⁴ In dat geval is er dus een 'therapeutisch doel' voorhanden en zal de btw-vrijstelling van toepassing zijn.

¹³⁸ J. OPREEL, "De hervorming van de btw-vrijstelling voor diensten inzake medische verzorging" in H. DE CNIJF en L. MAES (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2022-2023. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2023, (1) 13.

¹³⁹ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 11.

¹⁴⁰ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 13.

¹⁴¹ Zie bijvoorbeeld HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 26-27; HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 47.

¹⁴² Zie bijvoorbeeld HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 24; HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 59.

¹⁴³ HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 23-24.

¹⁴⁴ HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 63 en 65.

90. Indien zo'n geschiktheidsverklaring daarentegen tot doel heeft om louter informatie te verschaffen aan een derde in het kader van een besluitvormingsprocedure, is er geen sprake van een 'therapeutisch doel'.¹⁴⁵ Denk bijvoorbeeld aan een sollicitatieprocedure waarin een geschiktheidsattest wordt gevraagd zodat de werkgever in staat is om te beoordelen of de kandidaat de nodige lichamelijke conditie voor het beroep heeft.

3.4.3 De overeenkomsten in het geding

91. Voor de beoordeling van het 'therapeutisch doel' kunnen volgens het Hof van Justitie bovendien de overeenkomsten in het geding worden bestudeerd. Wanneer daaruit blijkt dat de dienst zich niet strekt tot de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, en evenmin de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid, zal het oordelen dat er geen sprake is van een 'therapeutisch doel'.¹⁴⁶

92. Indien bijvoorbeeld bij (23) *de afname van navelstrengstamcellen* uit de overeenkomst kan worden afgeleid dat deze dienst uitsluitend beoogt te waarborgen dat een bepaalde voorraad stamcellen voor een medische handeling beschikbaar is, heeft het geen 'therapeutisch doel'.¹⁴⁷ Dezelfde redenering is voorhanden bij (24) *de toezending van een set van gereedschappen voor de inzameling van navelstrengbloed* en (25) *de bewaring van de gewonnen stamcellen met het oog op een eventueel toekomstig gebruik voor therapeutische doeleinden*, wanneer het doel er uitsluitend in bestaat om de voorraad stamcellen in stand te houden.¹⁴⁸

93. Wanneer het gaat over verschillende diensten en uit de overeenkomst blijkt dat deze afzonderlijk in rekening worden gebracht of dat het mogelijk is om van sommige diensten gebruik te maken zonder van de andere diensten gebruik te maken, zullen die diensten worden beschouwd als onderscheiden zelfstandige diensten die elk een 'therapeutisch doel' moeten nastreven om te worden vrijgesteld van btw. Zo is bijvoorbeeld (15) *een voedingsbegeleidingsdienst die door een gecertificeerde deskundige in sportscholen wordt verricht, eventueel in het kader van fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn*, geen nevenprestatie, maar een zelfstandige dienst die niet onder de btw-vrijstelling valt aangezien het geen 'therapeutisch doel' beoogt.¹⁴⁹

3.4.4 De medische beoordeling, niet de subjectieve opvatting van de patiënt

94. Moet er bij de beoordeling van het 'therapeutisch doel', bijvoorbeeld bij esthetische ingrepen, rekening worden gehouden met de subjectieve opvatting van de patiënt die de ingreep ondergaat? Gezondheidsproblemen kunnen immers van psychologische aard zijn. Volgens het Hof van Justitie is de beoordeling van het 'therapeutisch doel' een medische beoordeling die moet uitgaan van medische vaststellingen door daartoe gekwalificeerd

¹⁴⁵ HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 64.

¹⁴⁶ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 43-44.

¹⁴⁷ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 44.

¹⁴⁸ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 47.

¹⁴⁹ HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 30-31 en 45-50.

personeel. Bijgevolg is de loutere subjectieve opvatting van de persoon die een esthetische ingreep ondergaat op zich niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep een 'therapeutisch doel' heeft.¹⁵⁰

3.4.5 Niet het voorhanden zijn van een medisch voorschrift, noch het plaatsvinden van een medische behandeling

95. Uit de rechtspraak van het Hof van Justitie is gebleken dat (26) *telefonische consultaties waarin diagnoses en mogelijke therapieën worden uitgelegd en waarin wordt voorgesteld om andere behandelingen te volgen* een 'therapeutisch doel' kunnen hebben. Volgens het HvJ is het feit dat er voor de consultatie geen medisch voorschrift is verstrekt of dat er na de consultatie geen concrete medische behandeling heeft plaatsgevonden echter niet beslissend voor de beoordeling van het 'therapeutisch doel'.¹⁵¹ Met andere woorden, zelfs wanneer er na dergelijke consultaties uiteindelijk geen medische behandeling zal plaatsvinden, kan de consultatie wel degelijk een 'therapeutisch doel' nastreven en worden vrijgesteld van btw.

4 De gevolgen van de vage omschrijving van het begrip 'therapeutisch doel'

96. Op grond van het nieuwe artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW vallen enkel diensten met een 'therapeutisch doel' onder het materieel toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging. Of de handeling zal worden vrijgesteld van btw is derhalve afhankelijk van welke diensten al dan niet als 'therapeutisch' zullen worden beschouwd. De grens tussen de diensten die wel en geen 'therapeutisch doel' beogen is voor veel zorgverstrekkers echter onduidelijk.¹⁵²

97. De strikte toepassing van de bepaling zal dus verscheidene praktische problemen tot gevolg kunnen hebben. Dit geldt zowel in hoofde van de fiscale administratie als voor desbetreffende medische en paramedische beroepen.¹⁵³ De kans bestaat namelijk dat er onenigheid ontstaat over de praktische toepassing van de rechtsregel. Zo zullen verschillende artsen waarschijnlijk niet weten hoe ze de nieuwe regelgeving omtrent de btw-vrijstelling moeten toepassen. Bovendien bestaan er praktische problemen met betrekking tot het bewijzen van het voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel'. Gelet op het medisch beroepsgeheim en de privacywetgeving bevindt de fiscale administratie zich in een ongunstige positie om zich uit te spreken over het 'therapeutisch doel' van de behandeling, als ook om dit te controleren.¹⁵⁴

¹⁵⁰ HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 33-35.

¹⁵¹ HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 30.

¹⁵² C. JEUNIAUX, "2022 Wijziging btw-vrijstelling vanaf 2022 van toepassing op zorgdiensten", *Fisc.Week.* 2021, 6.

¹⁵³ G. VRANCKX, L.GEBROERS, S. DE MAEIJER, S. VASTMANS, L. VAN DESSEL en Z. DANIELS, "Belasting over de toegevoegde waarde (btw): Vrijstellingen" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2021, (2127) 2147.

¹⁵⁴ B. BUELENS en J. VAN LOOCK, "Drastische btw-wijzigingen in medische sector op komst. Maar is drastisch hetzelfde als dramatisch?", *Fisc.Act.* 2021, (14) 15.

98. De vrees voor heel wat betwistingen en zelfs fraude werd eveneens geuit in de Kamer bij de voorbereiding van de wetswijziging.¹⁵⁵ Bovendien bestaat de kans dat de wetswijziging zal worden misbruikt om heel wat medische handelingen aan de btw te onderwerpen, met een hogere factuur voor de patiënt en een minder toegankelijke gezondheidszorg als gevolg.¹⁵⁶

99. In dit opzicht kan verwezen worden naar de btw-vrijstelling voor kleine ondernemingen¹⁵⁷ die minder dan 25.000 euro inkomsten behalen met niet-therapeutische verzorging. De beperking van het materiële toepassingsgebied van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging, mede gelet op de ruime interpretatie van het begrip 'therapeutisch doel', zal waarschijnlijk tot gevolg hebben dat de meeste medische beroepsbeoefenaars de bovengrens van 25.000 euro niet overschrijden en bijgevolg geen btw in rekening moeten brengen. In het geval dat diezelfde bovengrens wordt overschreden, zullen de medische beroepsbeoefenaars gemengde btw-plichtigen worden, met als gevolg dat zij btw moeten aanrekenen en kostenplaatje voor de patiënt duurder wordt.¹⁵⁸

100. Rekening houdend met de voortdurende evolutie van de gezondheidszorg is het echter vanzelfsprekend dat een opsomming van alle handelingen met 'therapeutisch doel' enerzijds en alle handelingen zonder 'therapeutisch doel' anderzijds onmogelijk is.¹⁵⁹ De voorbeelden van handelingen met en zonder 'therapeutisch doel' opgenomen in de circulaire van de fiscale administratie, gebaseerd op de definitie van het Hof van Justitie, biedt vandaag helaas onvoldoende duidelijkheid over wat het 'therapeutisch doel' precies inhoudt. Er blijft een grijze zone bestaan waarin het niet duidelijk is of bepaalde handelingen een 'therapeutisch doel' beogen en bijgevolg worden vrijgesteld van btw. Stel bijvoorbeeld dat een persoon reeds jarenlang kampt met mentale gezondheidsproblemen omwille van lichamelijke onzekerheden. Beogen de esthetische ingrepen die deze persoon ondergaat een 'therapeutisch doel' omwille van het feit dat dergelijke ingreep tot doel heeft de mentale gezondheid te beschermen? Of zal dergelijke ingreep worden gekwalificeerd als 'louter esthetische ingreep' en bijgevolg niet onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling vallen?

101. De onduidelijke wettekst van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW door de invoering van het vage begrip 'therapeutisch doel', met als gevolg dat de wetgever de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' overlaat aan de behandelende arts, de fiscale administratie en de rechter, heeft tot gevolg dat zowel het fiscaal legaliteitsbeginsel als het rechtszekerheidsbeginsel in gedrang komen. In de volgende delen van de scriptie zal daarom worden onderzocht of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging in overeenstemming is met voormelde beginselen.

¹⁵⁵ Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021, 9.

¹⁵⁶ Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021, 12.

¹⁵⁷ Art. 56bis WBTW.

¹⁵⁸ C. JEUNIAUX, "Erelonen van (para)medische beroepen verhoogd met btw vanaf 1 januari 2022", *Verzekeringsnieuws* 2021, afl. 11, (1) 3.

¹⁵⁹ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 28.

Besluit

102. Volgens het Hof van justitie van de Europese Unie is voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging een 'therapeutisch doel' vereist.¹⁶⁰ Om tegemoet te komen aan de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie heeft het Grondwettelijk Hof een aantal bepalingen van het WBTW met betrekking tot de btw-vrijstelling voor medische verzorging nietig verklaard.¹⁶¹ Dit leidde in 2021 uiteindelijk tot de wijziging van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW.

103. Het huidige artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW bepaalt dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging uitsluitend geldt voor diensten met een 'therapeutisch doel', ongeacht de hoedanigheid van de belastingplichtige. Sinds de wetswijziging is het 'therapeutisch doel' van de handeling dus het determinerende element om te beoordelen of de btw-vrijstelling voor medische verzorging van toepassing is.

104. Er is evenwel geen wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel' opgenomen in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW, noch elders in het WBTW of de btw-richtlijn. Voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging wordt de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' overgelaten aan de behandelende arts, de fiscale administratie en de rechter.

105. De circulaire van de fiscale administratie voorziet in verschillende criteria op basis waarvan kan worden beoordeeld of er sprake is van een 'therapeutisch doel'. Die criteria zijn voornamelijk gebaseerd op de rechtspraak van het Hof van Justitie. Wat de definitie van het begrip 'therapeutisch doel' betreft is er een duidelijk patroon in deze rechtspraak. Volgens het Hof van Justitie beoogt een handeling een 'therapeutisch doel' wanneer het de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel heeft.¹⁶²

106. Het vage begrip 'therapeutisch doel' in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW, met als gevolg dat de wetgever de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' overlaat aan de behandelende arts, de fiscale administratie en de rechter, heeft tot gevolg dat zowel het fiscaal legaliteitsbeginsel als het rechtszekerheidsbeginsel in gedrang komen. In de volgende delen van de scriptie zal daarom worden onderzocht of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging in overeenstemming is met voormelde beginselen.

¹⁶⁰ HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 39-40; HvJ 6 november 2003, nr. C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, Dornier, punt 48.

¹⁶¹ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019.

¹⁶² HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 23; HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 26; HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39; HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies, punt 37; HvJ 8 juni 2006, nr. C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380, L.u.P. GmbH, punt 29; HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 68; HvJ 20 november 2003, nr. C-212/01, ECLI:EU:C:2003:625, Unterpertinger, punt 39.

DEEL 2. DE INVULLING VAN HET BEGRIIP “THERAPEUTISCH DOEL” IN HET LICHT VAN HET FISCAAL LEGALITEITSBEGINSEL

Inleiding

107. DEEL 2 van het onderzoek vertegenwoordigt de toetsing van de invulling van het begrip ‘therapeutisch doel’ voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging aan het fiscaal legaliteitsbeginsel en bestaat uit drie hoofdstukken. **Hoofdstuk 1** buigt zich over de inhoudelijke betekenis van het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet. Er zal beknopt worden toegelicht wat de grondwettelijke bepalingen precies inhouden en welke principes volgens het Grondwettelijk Hof hieruit voortvloeien.

108. In **hoofdstuk 2** worden de principes uit het vorige hoofdstuk nader toegelicht aan de hand van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. De uitwerking van deze principes vormen immers de criteria om te toetsen aan het fiscaal legaliteitsbeginsel. Er zal tevens worden onderzocht in welke mate de toetsingscriteria aanleiding geven tot een schending van voormeld beginsel. Dit hoofdstuk vertegenwoordigt dus een gedeelte van de derde bijkomende onderzoeksvraag.

109. Vervolgens zullen in **hoofdstuk 3** de toetsingscriteria worden toegepast om te beoordelen of de invulling van het begrip ‘therapeutisch doel’ voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel. Bovendien worden er aanbevelingen geformuleerd om het risico op een schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel te minimaliseren.

110. Alvorens de inhoudelijke betekenis van het fiscaal legaliteitsbeginsel wordt toegelicht is het van belang om te verduidelijken waarom er werd gekozen om dit onderzoek te baseren op de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. De reden hiervoor is dat het Grondwettelijk Hof bevoegd is om een wetsbepaling te toetsen aan artikel 170 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet¹⁶³, oftewel het fiscaal legaliteitsbeginsel.

¹⁶³ Art. 1, 2° BWGH.

De bepalingen waaraan het Grondwettelijk Hof kan toetsen worden in onderhavige scriptie ook aangeduid als ‘referentienormen’.

Hoofdstuk 1. De inhoudelijke betekenis van het fiscaal legaliteitsbeginsel

111. Het eerste hoofdstuk buigt zich over de inhoudelijke betekenis van het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet. Er zal beknopt worden toegelicht wat de grondwettelijke bepalingen precies inhouden en welke principes volgens het Grondwettelijk Hof hieruit voortvloeien. Dit hoofdstuk vormt een eerste stap in het opmaken van een toetsingskader op basis waarvan kan worden beoordeeld of de invulling van het begrip ‘therapeutisch doel’ voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel.

1 Het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet

112. Het fiscaal legaliteitsbeginsel is verankerd in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet.¹⁶⁴ Artikel 170, §1 van de Grondwet bepaalt dat *“geen belasting ten behoeve van de Staat kan worden ingevoerd dan door een wet”*.¹⁶⁵ In principe is dus alles vrij van belasting, tenzij de wetgever anders bepaalt. Bovendien is voor het invoeren van een vrijstelling of vermindering van de belasting de tussenkomst van de wetgever eveneens vereist. Artikel 172, tweede lid van de Grondwet stelt namelijk dat *“geen vrijstelling of vermindering van belasting kan worden ingevoerd dan door een wet”*.¹⁶⁶

113. Artikel 172, tweede lid van de Grondwet bevestigt dus eigenlijk dat het fiscaal legaliteitsbeginsel uit artikel 170 van de Grondwet ook geldt voor de vrijstellingen en verminderingen.¹⁶⁷ Volgens het Grondwettelijk Hof vormt artikel 172, tweede lid van de Grondwet een bijzondere toepassing van het beginsel van gelijkheid¹⁶⁸ en niet-discriminatie^{169, 170}

114. Kortom: *“no taxation without legislation”*.¹⁷¹ De wet kan dus de enige bron van belastingen, verminderingen of vrijstellingen vormen.

¹⁶⁴ Art. 170, §1 en art. 172, tweede lid Gw.

¹⁶⁵ Art. 170, §1 Gw.

¹⁶⁶ Art. 172, tweede lid Gw.

¹⁶⁷ J. VELAERS, *De Grondwet. Een artikelsgewijze commentaar. Deel III - De rechtsbescherming, de ondergeschikte besturen, de buitenlandse betrekkingen*, Brugge, Die Keure, 2019, 500.

¹⁶⁸ Art. 10 Gw.

¹⁶⁹ Art. 11 Gw.

¹⁷⁰ GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.4; GwH 21 september 2023, nr. 124/2023, overw. B.4.2; GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.5; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.4.

¹⁷¹ K. ROSSIGNOL, “Hoofdstuk III. ‘No taxation without legislation’: het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken” in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, Die Keure, 2011, 80.

2 Principes die volgens het Grondwettelijk Hof voortvloeien uit het fiscaal legaliteitsbeginsel

115. Volgens het Grondwettelijk Hof moet uit het fiscaal legaliteitsbeginsel in de artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet worden afgeleid dat geen enkele belasting kan worden geheven, en dat geen enkele vrijstelling van belasting kan worden verleend, zonder instemming van de belastingplichtigen, uitgedrukt door hun vertegenwoordigers.¹⁷² De fiscale aangelegenheid is dus een bevoegdheid die aan de wet wordt voorbehouden. De wetgever dient derhalve zelf de essentiële bestanddelen van de belasting te definiëren.¹⁷³

116. De essentiële elementen van de belasting bestaan uit de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.¹⁷⁴ Dat de wetgever deze zelf dient vast te stellen heeft tot gevolg dat elke delegatie met betrekking tot het bepalen van één van de essentiële elementen van de belasting in principe ongrondwettig is.¹⁷⁵

117. Met andere woorden, ingevolge het verbod op delegatie van de essentiële bestanddelen van de belasting kan de aanduiding ervan niet worden overgelaten aan de uitvoerende of rechterlijke macht. De uitvoerende macht kan dus geen belasting invoeren. Zij kan enkel toezien op de uitvoering ervan.

118. Bovendien waarborgt het fiscaal legaliteitsbeginsel volgens het Grondwettelijk Hof dat eenieder met een minimaal niveau van voorzienbaarheid kan bepalen of hij aan een belasting is onderworpen. Opdat dit mogelijk is dienen fiscale wetsbepalingen nauwkeurige, ondubbelzinnige en duidelijke criteria te bevatten aan de hand waarvan bijvoorbeeld kan worden uitgemaakt wat de belastbare materie of de belastbare grondslag van de bepaling is.¹⁷⁶ Kortom, er geldt een vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid om te voldoen aan het fiscaal legaliteitsbeginsel.

119. Volgens het Grondwettelijk Hof verhindert het fiscaal legaliteitsbeginsel, ondanks het verbod op delegatie van essentiële elementen, evenwel niet dat aan de fiscale administratie, onder toezicht van de rechter, een zekere beoordelingsbevoegdheid wordt toegekend.¹⁷⁷

120. Bovenstaande principes, namelijk (1) het verbod op delegatie van essentiële elementen, (2) de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, en (3) de beoordelingsbevoegdheid van de fiscale administratie en de rechter, vormen in het kader van dit onderzoek de criteria

¹⁷² GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.1; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.2; GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3; GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, overw. B.7.2; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.2.

¹⁷³ GwH 21 september 2023, nr. 124/2023, overw. B.4.3; GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3; GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, overw. B.6.

¹⁷⁴ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.1; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.2; GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3; GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, overw. B.7.2; GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022, overw. B.8.1; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.2.

¹⁷⁵ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3; GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, overw. B.7.2; GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022, overw. B.8.1; GwH 16 januari 2020, nr. 3/2020, overw. B.29; GwH 20 november 2019, nr. 188/2019, overw. B.15.2; GwH 18 juni 2015, nr. 92/2015, overw. B.13.

¹⁷⁶ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.1.-B.3.2.; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.2.-B.4.3.; GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022, overw. B.8.2.

¹⁷⁷ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.2; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.3.

voor de toetsing aan het fiscaal legaliteitsbeginsel. In het tweede hoofdstuk worden ter vervollediging van het toetsingskader de criteria nader toegelicht volgens de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Vervolgens worden in het derde hoofdstuk de criteria toegepast op de invulling van het begrip “therapeutisch doel” door de medische beroepsbeoefenaar, de fiscale administratie en de rechter.

Hoofdstuk 2. Het toetsingskader: criteria uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof voor de toetsing aan het fiscaal legaliteitsbeginsel

121. Het Grondwettelijk Hof leidt uit het fiscaal legaliteitsbeginsel verschillende principes af, namelijk (1) het verbod op delegatie van essentiële elementen, (2) de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, en (3) de beoordelingsbevoegdheid van de fiscale administratie en de rechter. Ze werden in het voorgaande hoofdstuk reeds kort toegelicht. Echter, omdat de principes in het kader van dit onderzoek de criteria vormen voor de toetsing aan het legaliteitsbeginsel, worden ze in dit hoofdstuk nader toegelicht aan de hand van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Er zal dan ook worden onderzocht in welke mate de criteria aanleiding geven tot een schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel. De concrete toetsing van de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' aan het fiscaal legaliteitsbeginsel, op basis van de criteria in het toetsingskader, wordt ondergebracht in het derde hoofdstuk.

1 Het verbod op delegatie van essentiële elementen

122. Het eerste criterium in het toetsingskader om te beoordelen of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' in strijd is met het fiscaal legaliteitsbeginsel is het verbod op delegatie van de essentiële elementen van de belasting. Uit artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet volgt namelijk dat de fiscale aangelegenheid een bevoegdheid is die aan de wet wordt voorbehouden. Het is dus aan de wetgever om de essentiële elementen van de belasting vast te leggen in de wet.¹⁷⁸ Zoals reeds aangehaald (*supra* nr. 116) bestaan de essentiële elementen van de belasting uit de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.¹⁷⁹

123. Het verbod op delegatie houdt met andere woorden in dat het definiëren van de essentiële elementen van de belasting niet kan worden overgelaten aan de uitvoerende of rechterlijke macht. Zo kan de uitvoerende macht geen belasting invoeren, maar enkel toezien op de uitvoering ervan. Een circulaire van de fiscale administratie mag derhalve geen afwijkingen of toevoegingen van de wet bevatten.¹⁸⁰ Indien het vaststellen van de essentiële elementen toch wordt gedelegeerd, en dus wordt overgelaten aan de uitvoerende of rechterlijke macht, is dat in principe in strijd met het fiscaal legaliteitsbeginsel en dus ongrondwettig.¹⁸¹

¹⁷⁸ GwH 21 september 2023, nr. 124/2023, overw. B.4.3; GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3; GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023, overw. B.6.

¹⁷⁹ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.1; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.2.; GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3.; GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, overw. B.7.2.; GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022, overw. B.8.1; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.2.

¹⁸⁰ E. MINGALEYEV, A. VAN DE VIJVER en T. HAENTJENS, "Algemene inleiding. Deel II. Algemene beginselen van het Belgisch fiscaal recht" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2023, 20.

¹⁸¹ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3.; GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, overw. B.7.2.; GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022, overw. B.8.1; GwH 16 januari 2020, nr. 3/2020, overw. B.29; GwH 20 november 2019, nr. 188/2019, overw. B.15.2; GwH 18 juni 2015, nr. 92/2015, overw. B.13.

124. Het verbod op delegatie van de essentiële elementen van de belasting is evenwel niet absoluut. Het Grondwettelijk Hof aanvaardt immers dat, indien het voor de wetgever onmogelijk is om zelf alle essentiële elementen vast te stellen omdat de wetgevingsprocedure tot gevolg zou hebben dat hij niet met de vereiste spoed kan handelen om een doelstelling van algemeen belang te verwezenlijken, hij de Koning hiervoor machtigt. Dergelijke machtiging moet uitdrukkelijk en ondubbelzinnig zijn. Bovendien moeten de door de Koning genomen maatregelen door de wetgevende macht worden onderzocht binnen een relatief korte termijn, die eveneens wordt vastgelegd in de machtiging.¹⁸²

125. Volgens het Grondwettelijk Hof betekent het verbod op delegatie van essentiële elementen niet dat het fiscaal legaliteitsbeginsel de wetgever ertoe zou verplichten om elk aspect van een belasting of vrijstelling zelf te regelen. Zo is een delegatie aan de Koning niet in strijd met artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet wanneer de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen, waarvan de essentiële elementen reeds door de wetgever zijn vastgelegd.¹⁸³

126. Kortom, bij de toetsing van de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' aan het eerste criterium zal worden onderzocht of de wetgever zelf alle essentiële elementen van de belasting heeft vastgelegd. Zo ja, dan is er op basis van dit criterium geen schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel. Indien het vastleggen van de essentiële elementen echter werd overgelaten aan de uitvoerende of rechterlijke macht en de voorwaarden voor de machtiging aan de Koning niet voldaan zijn, is het fiscaal legaliteitsbeginsel wel geschonden.

2 De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid

127. Het tweede criterium in het toetsingskader om te beoordelen of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' in strijd is met het fiscaal legaliteitsbeginsel is de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid. Het fiscaal legaliteitsbeginsel waarborgt namelijk dat eenieder met een minimaal niveau van voorzienbaarheid kan bepalen of hij aan een belasting is onderworpen.¹⁸⁴ Daaruit volgt dat de wetgever in voldoende duidelijke, nauwkeurige en ondubbelzinnige bewoordingen bepaalt welke handelingen belastbaar zijn.¹⁸⁵

128. De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid houdt volgens het Grondwettelijk Hof in dat eenieder op basis van deze bewoordingen, desnoods met gepast advies, in de gegeven context in redelijke mate de fiscale gevolgen van zijn handelingen moet kunnen voorzien. De bewoordingen mogen evenwel niet vervallen in overdreven rigiditeit die zou verhinderen om bij de interpretatie of toepassing van de fiscale wetsbepaling rekening te houden met veranderende omstandigheden of opvattingen. Anderzijds mag aan de fiscale

¹⁸² GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, overw. B.7.3.

¹⁸³ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3.; GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023, overw. B.7.2.; GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022, overw. B.8.1; Cass. 24 februari 2023, AR F.20.0115.N; Cass. 23 januari 2020, AR F.18.0036.N.

¹⁸⁴ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.1.-B.3.2.; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.2.-B.4.3.; GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022, overw. B.8.2.

¹⁸⁵ GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3.; GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.4; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.3.

administratie en de rechter geen al te grote beoordelingsbevoegdheid worden gelaten.¹⁸⁶ De bewoordingen moeten dus voldoende flexibel zijn en een zekere ruimte bieden om rekening te houden met veranderende omstandigheden of opvattingen, maar tegelijk mogen de bewoordingen niet zodanig ruim zijn dat ze voor de invulling ervan een te grote beoordelingsbevoegdheid verlenen aan de fiscale administratie en de rechter.

129. Aan de vereiste van voorzienbaarheid, ook wel de vereiste van voorspelbaarheid genoemd, is voldaan wanneer de belastingplichtige, op basis van de bewoordingen van de wetsbepaling en, indien nodig, met behulp van de interpretatie daarvan door de rechter, kan weten welke handelingen aan de belasting zijn onderworpen.¹⁸⁷

130. Kortom, bij de toetsing van de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' aan het tweede criterium zal ten eerste worden onderzocht of het begrip voldoende duidelijk, nauwkeurig en ondubbelzinnig is. Bovendien wordt beoordeeld of de belastingplichtige op basis van het begrip 'therapeutisch doel' kan weten welke handelingen aan de btw-plicht worden onderworpen en welke handelingen ervan worden vrijgesteld.

3 De beoordelingsbevoegdheid van de fiscale administratie en de rechter

131. Het derde criterium in het toetsingskader om te beoordelen of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' in strijd is met het fiscaal legaliteitsbeginsel is de beoordelingsbevoegdheid van de fiscale administratie en de rechter. Uit het tweede criterium, zijnde de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, volgt namelijk dat de bewoordingen van de wettekst voldoende flexibel moeten zijn en een zekere ruimte moeten bieden om rekening te houden met veranderende omstandigheden of opvattingen. Daar staat echter tegenover dat de bewoordingen niet zodanig ruim mogen zijn dat ze voor de invulling ervan een te grote beoordelingsbevoegdheid verlenen aan de fiscale administratie en de rechter.¹⁸⁸

132. Volgens het Grondwettelijk Hof verhindert het fiscaal legaliteitsbeginsel evenwel niet dat aan de fiscale administratie, onder toezicht van de rechter, een zekere beoordelingsbevoegdheid wordt toegekend. Het feit dat door een fiscale wetsbepaling een beoordelingsbevoegdheid wordt toegekend, heeft op zich dus niet tot gevolg dat de bepaling niet voldoet aan de vereiste van voorspelbaarheid.¹⁸⁹ Met andere woorden, het loutere feit dat aan de fiscale administratie een zekere beoordelingsbevoegdheid wordt verleend geeft op zich geen aanleiding tot een schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel.

133. Het GwH bevestigt tevens dat de rechter niet gebonden is door de interpretatie die de fiscale administratie aan een wetsbepaling geeft. Het is namelijk aan de rechter om te controleren of de fiscale administratie de bepaling correct heeft toegepast.¹⁹⁰

¹⁸⁶ GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.3.

¹⁸⁷ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.2.; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.3.

¹⁸⁸ GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.3.

¹⁸⁹ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.2; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3; GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022, B.3.3.

¹⁹⁰ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.6.

134. Kortom, bij de toetsing van de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' aan het derde criterium zal worden onderzocht in welke mate er een zekere beoordelingsbevoegdheid wordt verleend aan de fiscale administratie en de rechter. Indien deze beoordelingsbevoegdheid te ruim is, ingevolge het niet voldoen van de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, kan dat aanleiding geven tot een schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel.

135. In dat opzicht kan ook verwezen worden naar het eerste criterium (*supra* nr. 122-126), namelijk het verbod op delegatie van de essentiële bestanddelen van de belasting aan de uitvoerende en rechterlijke macht. Er is dus een onderlinge verwevenheid tussen de drie criteria in het toetsingskader om te beoordelen of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' in strijd is met het fiscaal legaliteitsbeginsel.

Hoofdstuk 3. De toetsing in concreto: schending van het fiscaal legaliteitsbeginsel

136. In het derde hoofdstuk zullen de criteria uit het toetsingskader worden toegepast om te beoordelen of de invulling van het begrip ‘therapeutisch doel’ voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel. Artikel 44, §1, derde lid en artikel 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW bepalen immers dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging niet van toepassing is op “*de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel*”.¹⁹¹

137. Maar welke ingrepen en behandelingen hebben een ‘therapeutisch doel’? Moet de wetgever er niet voor zorgen dat de wettekst voldoende duidelijk is? De invulling van het vage criterium ‘therapeutisch doel’, om te beoordelen of de btw-vrijstelling van toepassing is, wordt overgelaten aan de belastingplichtige zelf, de fiscale administratie en de rechter. Is dit gegeven in overeenstemming met het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet?

138. Om een antwoord op die vraag te kunnen bieden zullen onder andere de wettekst van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WTW, de parlementaire voorbereidingen van de wijzigingswet, de circulaire van de fiscale administratie en de rechtspraak van het Hof van Justitie en het Grondwettelijk Hof worden geanalyseerd. De analyse gebeurt op basis van de criteria uit het toetsingskader, namelijk (1) het verbod op delegatie van essentiële elementen, (2) de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid en (3) de beoordelingsbevoegdheid van de fiscale administratie.

1 Het verbod op delegatie van essentiële elementen

139. Op grond van het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet is het aan de wetgever om alle essentiële elementen van de belasting vast te leggen in de wet.¹⁹² Het definiëren van deze elementen mag dus niet worden overgelaten aan de uitvoerende of rechterlijke macht. Indien dit toch gebeurt, dan is dat in principe in strijd met het fiscaal legaliteitsbeginsel.¹⁹³

140. Tot de essentiële elementen van de belasting behoren de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet en de eventuele belastingvrijstellingen.¹⁹⁴ De btw-vrijstelling voor medische verzorging is niet van toepassing op diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder ‘therapeutisch doel’.¹⁹⁵ Deze diensten worden met andere woorden onderworpen aan de btw-plicht en vormen derhalve de belastbare materie van deze belasting.

¹⁹¹ Art. 44, §1, derde lid WBTW; art. 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW.

¹⁹² GwH 21 september 2023, nr. 124/2023, overw. B.4.3.

¹⁹³ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3.

¹⁹⁴ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.1.

¹⁹⁵ Art. 44, §1, derde lid en art. 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW.

1.1 Een machtiging aan de Koning

141. Artikel 44, §1, tweede lid WBTW voorziet een machtiging aan de Koning en stelt: “*De Koning bepaalt de praktische modaliteiten van die verplichting met betrekking tot de indiening van die kennisgeving en de vermeldingen die ze bevat*”.¹⁹⁶ In de parlementaire voorbereiding valt te lezen dat het gaat over een “*specifieke procedure waarvan de modaliteiten bij koninklijk besluit zullen worden vastgelegd*”.¹⁹⁷ De praktische modaliteiten van de kennisgevingsverplichting, zoals de vermeldingen die de verklaring moet bevatten, zijn uiteindelijk vastgelegd in het Koninklijk besluit nr. 10 van 29 december 1992.¹⁹⁸

142. Volgens het Grondwettelijk Hof volgt uit het fiscaal legaliteitsbeginsel niet dat de wetgever verplicht zou zijn om elk aspect van een belasting of vrijstelling zelf te regelen. Het verbod op delegatie heeft immers uitsluitend betrekking op de essentiële elementen van de belasting.¹⁹⁹ De machtiging aan de Koning voor het bepalen van de praktische modaliteiten van de verplichte voorafgaande kennisgeving behoort niet tot de aanwijzing van de belastingplichtigen, de belastbare materie, de heffingsgrondslag, de aanslagvoet of de eventuele belastingvrijstellingen. Bijgevolg heeft de machtiging in artikel 44, §1, tweede lid WBTW dus geen betrekking op de essentiële elementen van de belasting.

143. Op grond van de rechtspraak van het GwH is dergelijke delegatie aan de Koning niet in strijd met artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet wanneer de machtiging voldoende nauwkeurig is omschreven en betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van maatregelen, waarvan de essentiële elementen reeds door de wetgever zijn vastgelegd.²⁰⁰ Aangezien de machtiging voorschrijft dat de Koning de ‘*praktische modaliteiten*’ bepaalt wat betreft de ‘*indiening van die kennisgeving*’ en de ‘*vermeldingen die ze bevat*’, kan worden aangenomen dat de machtiging betrekking heeft op de tenuitvoerlegging van een maatregel, namelijk de kennisgevingsplicht, en deze voldoende nauwkeurig is omschreven. Dit laatste werd trouwens bevestigd door het Grondwettelijk Hof.²⁰¹

144. De aanwijzing van de essentiële elementen van de belasting wordt in casu dus niet gedelegeerd aan de Koning. Dat neemt echter niet weg dat er geen enkele delegatie van één van de essentiële elementen is gebeurd. Er dient dan ook te worden onderzocht of de wetgever de vastlegging van de belastbare materie heeft overgelaten aan de fiscale administratie.

¹⁹⁶ Art. 44, §1, tweede lid WBTW.

¹⁹⁷ Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/002, 6.

¹⁹⁸ Art. 7quinquies KB nr. 10 29 december 1992 met betrekking tot de uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 2, vierde lid, 21bis, § 2, 9°, vierde lid, 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid en 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1992.

¹⁹⁹ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3.

²⁰⁰ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.5.3.

²⁰¹ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.11.6.

1.2 De circulaire van de fiscale administratie

145. In het commissieverslag bij het wetsontwerp wordt benadrukt dat de specifieke interpretatie van artikel 44, §1 en §2, 1° a) WBTW en de gevolgen hiervan, zullen worden verduidelijkt in een circulaire van de fiscale administratie, die in nauw overleg zal treden met de zorgsector. De vice-eersteminister merkt daarbij op dat de wettekst geen exhaustieve lijst aan verklaringen kan bevatten en de verschillende interpretaties dus niet worden verwerkt in de bepalingen zelf.²⁰² Volgens hem moet er rekening gehouden worden met het onderscheid tussen de elementen die aan de wettekst kunnen worden gewijzigd en de elementen die thuishoren in een circulaire. De verduidelijking over de concrete invulling en toepassing van het wetsontwerp hoort volgens de vice-eersteminister thuis in een circulaire van de fiscale administratie.²⁰³ Volgens hem kunnen niet alle vragen en problemen in detail worden uitgeklaard in de wettekst, noch in de memorie van toelichting.²⁰⁴

145. Volgens het commissieverslag bij het wetsontwerp heeft de circulaire van de fiscale administratie uitsluitend de bedoeling *“om duidelijkheid te verschaffen”* omtrent de toepassing van de nieuwe bepalingen in een aantal praktische gevallen, *“zonder dat hierbij nieuwe of aanvullende reglementering tot stand wordt gebracht”*.²⁰⁵ Ondanks dat de circulaire een aantal voorbeelden bevat uit de rechtspraak van het Hof van Justitie²⁰⁶, bevat het ook een niet-limitatieve opsomming van ingrepen en behandelingen met en zonder ‘therapeutisch doel’, waarbij niet duidelijk is of deze gebaseerd zijn op de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie.²⁰⁷

146. In een advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State werd nochtans herinnerd aan het feit dat enkel de Koning bevoegd is om bij besluit uitvoering te geven aan wetten. Hij kan dit ofwel doen op grond van artikel 108 van de Grondwet²⁰⁸, ofwel op grond van een uitdrukkelijke machtiging die in dit geval moet voldoen aan het fiscaal legaliteitsbeginsel. Volgens de Raad van State is het bijgevolg niet aan de fiscale administratie om hierin te voorzien in de vorm van een circulaire.²⁰⁹

147. De memorie van toelichting bij het wetsontwerp²¹⁰ verwijst naar de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof waarin het stelt dat, op grond van het fiscaal legaliteitsbeginsel, het aan

²⁰² Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAQUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 17.

²⁰³ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAQUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 24.

²⁰⁴ *Ibid.*, 25.

²⁰⁵ *Ibid.*, 26.

²⁰⁶ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 10-11.

²⁰⁷ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 13-16.

²⁰⁸ Artikel 108 van de Grondwet luidt: *“De Koning maakt de verordeningen en neemt de besluiten die voor de uitvoering van de wetten nodig zijn, zonder ooit de wetten zelf te mogen schorsen of vrijstelling van hun uitvoering te mogen verlenen.”*

²⁰⁹ Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021, overw. 4.2.

²¹⁰ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 13.

de wetgever toekomt om, voor wat betreft de diensten verricht door bepaalde belastingplichtigen, te bepalen of en onder welke voorwaarden zij van btw zijn vrijgesteld.²¹¹ Hoewel dit gegeven in casu betrekking had op het personele toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging, kan worden aangenomen dat hetzelfde geldt met betrekking tot het materieel toepassingsgebied.

148. Het voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel' is immers vereist om te kunnen genieten van de btw-vrijstelling. Uit de wettekst van artikel 44, §1, derde lid en artikel 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW blijkt echter niet wanneer er sprake is van een 'therapeutisch doel'. Bijgevolg kan worden aangenomen dat de wetgever niet heeft bepaald onder welke voorwaarden de belastingplichtige van de btw is vrijgesteld. Dit gegeven sluit nauw aan bij de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, waaraan zal worden getoetst onder de volgende titel.

2 De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid

149. Het fiscaal legaliteitsbeginsel waarborgt dat eenieder met een minimaal niveau van voorzienbaarheid kan bepalen of hij aan een belasting is onderworpen.²¹² Opdat dit mogelijk is, is het vereist dat de wetgever in voldoende duidelijke, nauwkeurige en ondubbelzinnige bewoordingen bepaalt welke handelingen belastbaar zijn.²¹³

150. Artikel 44, §1, derde lid en artikel 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW bepalen dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging niet van toepassing is op "*de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel*".²¹⁴ Met andere woorden, enkel de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een 'therapeutisch doel' vallen onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging. De belastingplichtige moet dus aan de hand van het begrip 'therapeutisch doel' kunnen bepalen of zijn diensten onder de btw-vrijstelling vallen, dan wel belastbaar zijn. De parlementaire voorbereiding bevestigt de rechtspraak van het Hof van Justitie en drukt uit dat het doel waarmee een medische handeling wordt gesteld determinerend zal zijn om te bepalen of deze vrijgesteld is of niet.²¹⁵

2.1 Geen wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel'

151. Noch in artikel 44 WBTW, noch elders in het WBTW worden de begrippen 'medische verzorging' en 'therapeutisch doel' gedefinieerd. De vraag rijst dan ook of het begrip 'therapeutisch doel' voldoende duidelijk, nauwkeurig en ondubbelzinnig is en, of de belastingplichtige op basis van dit begrip kan inschatten welke diensten belastbaar zijn en welke diensten worden vrijgesteld. Indien dit wel het geval is, dan is aan de vereiste van

²¹¹ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.5.3.

²¹² GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.1.-B.3.2.

²¹³ GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3.

²¹⁴ Art. 44, §1, derde lid WBTW; art. 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW.

²¹⁵ Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/002, 7.

voorzienbaarheid voldaan en komt het fiscaal legaliteitsbeginsel in dit opzicht niet in het gedrang.

152. In dit opzicht dient rekening gehouden te worden met het feit dat ook de btw-richtlijn geen definitie van het begrip ‘therapeutisch doel’ bevat. Dit gegeven kan erop wijzen dat de Europese wetgever dergelijke definitie niet nodig acht omdat het begrip ‘medische verzorging’ in artikel 132, lid 1, b) en c) van de btw-richtlijn an sich voldoende duidelijk zou zijn.

153. Het Grondwettelijk Hof wijst erop dat aan de vereiste van voorzienbaarheid ook voldaan kan zijn wanneer met gepast advies of met behulp van de interpretatie van de bewoordingen door de rechter kan worden ingeschat welke handelingen al dan niet belastbaar zijn.²¹⁶ De memorie van toelichting bij het wetsontwerp²¹⁷ verwijst voor het materieel toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging naar rechtspraak van het Hof van Justitie, waaruit volgt dat medische verzorging een ‘therapeutisch doel’ heeft. In de parlementaire voorbereiding wordt bevestigd dat het ‘therapeutisch doel’ hoe dan ook zal worden *“geëvalueerd in het licht van de inzichten die voortvloeien uit de Europese rechtspraak ter zake”*.²¹⁸ Het commissieverslag bij het wetsontwerp wijst echter op de vraag hoe de interpretatie van het begrip ‘therapeutisch doel’ dient te gebeuren, rekening houdend met het specifiek zorglandschap in België.²¹⁹

154. Volgens het Hof van Justitie beogen diensten een ‘therapeutisch doel’ wanneer die de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen.²²⁰ Het begrip ‘therapeutisch doel’ moet op grond van de rechtspraak van het HvJ niet bijzonder strikt worden opgevat.²²¹ In de parlementaire voorbereiding wordt hieruit afgeleid dat *“onder meer”* medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de btw-vrijstelling vallen.²²² Impliceert die ‘onder meer’ dat de definitie van het begrip ‘therapeutisch doel’ uit de rechtspraak van het Hof van Justitie kan worden uitgebreid?

155. Volgens de memorie van toelichting bij het wetsontwerp vormt de definitie uit de rechtspraak van het Hof van Justitie de enige mogelijke benaderingswijze voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging.²²³ In dit opzicht rijst derhalve de vraag of

²¹⁶ GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024, overw. B.3.2.; GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3.

²¹⁷ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2019-20, nr. 1369/001, 8.

²¹⁸ Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2020-21, nr. 1369/002, 6.

²¹⁹ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2020-21, nr. 1369/004, 11.

²²⁰ HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39.

²²¹ HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 26-27.

²²² Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2020-21, nr. 1369/002, 7.

²²³ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2019-20, nr. 1369/001, 8.

de definitie in de rechtspraak van het Hof van Justitie voldoende duidelijkheid biedt om de belastingplichtige, met behulp van deze interpretatie, in staat te stellen de fiscale gevolgen van zijn handelen te voorzien.

156. Het begrip ‘therapeutisch doel’ moet evenwel voldoende flexibel zijn en een zekere ruimte bieden om rekening te houden met veranderende omstandigheden of opvattingen binnen de medische sector. Tegelijk mag het begrip ‘therapeutisch doel’ niet zodanig ruim zijn dat het bij de invulling ervan een te grote beoordelingsbevoegdheid verleent aan de fiscale administratie of de rechter.²²⁴ Volgens de vice-eersteminister zijn de bepalingen in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) voldoende flexibel om ervoor te zorgen dat de optimale werking van de gezondheidssector niet wordt geschaad.²²⁵ Volgens het Grondwettelijk Hof kan de wetgever niet worden verweten dat hij geen criteria heeft vastgesteld die dermate precies zijn dat de fiscale administratie en de rechter over geen enkele beoordelingsbevoegdheid meer zouden beschikken. De fiscale aangelegenheid wordt immers gekenmerkt door zeer uiteenlopende situaties.²²⁶

157. Door in artikel 44, §1, derde lid en artikel 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW expliciet te preciseren dat ingrepen en behandelingen zonder ‘therapeutisch doel’ niet door de vrijstelling voor medische verzorging zijn bedoeld is er een gedeeltelijke codificatie van de rechtspraak van het Hof van Justitie gebeurd. Deze gedeeltelijke codificatie zou meer duidelijkheid moeten scheppen met het oog op het garanderen van meer rechtszekerheid voor zowel belastingplichtigen als de fiscale administratie.²²⁷ In dit opzicht rijst de vraag of het opnemen van dergelijk vaag criterium, met name het begrip ‘therapeutisch doel’, überhaupt kan bijdragen tot meer duidelijkheid en rechtszekerheid.

158. Tijdens de parlementaire voorbereiding van het wetsontwerp werd de vraag gesteld of er duidelijke criteria zijn vastgelegd om het onderscheid tussen ‘therapeutisch’ en ‘niet therapeutisch’ te bepalen.²²⁸ Artikel 44, §1, derde lid en artikel 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW sluiten immers de ingrepen en behandelingen “zonder therapeutisch doel” uit van de btw-vrijstelling voor medische verzorging. Vormt het feit dat deze bepaling op negatieve wijze wordt omschreven een probleem in het licht van de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid? Volgens het Grondwettelijk Hof is dergelijke negatieve omschrijving op zich niet in strijd met het fiscaal legaliteitsbeginsel.²²⁹

159. Bovendien dient nogmaals gewezen te worden op het feit dat ook de btw-richtlijn²³⁰ geen definitie voorziet van de begrippen ‘medische verzorging’ en ‘therapeutisch doel’. Kan uit dit

²²⁴ GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3.

²²⁵ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2020-21, nr. 1369/004, 28.

²²⁶ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.11.6.

²²⁷ Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2020-21, nr. 1369/002, 7.

²²⁸ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2020-21, nr. 1369/004, 31.

²²⁹ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.10.2.

²³⁰ Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

gegeven worden afgeleid dat het opnemen van dergelijke definitie niet noodzakelijk is in het licht van de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid?

2.2 Het onduidelijk criterium 'relevante feitelijke en juridische context'

160. Voor de beoordeling van het begrip 'therapeutisch doel' wordt er in de parlementaire voorbereiding op gewezen dat er noodzakelijkerwijze rekening moet worden gehouden met "*de relevante feitelijke en juridische context*". Dat criterium werd expliciet opgenomen in het oorspronkelijke wetsontwerp, maar werd uiteindelijk geschrapt ingevolge een advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State.²³¹

161. De Raad van State is namelijk van mening dat het gebruik van "*dergelijk vaag criterium*", om te beoordelen of een bepaalde handeling al dan niet is vrijgesteld van btw, aanleiding geeft tot rechtsonzekerheid. Bovendien wijst hij op het feit het gebruik van dergelijk criterium problematisch is in het licht van het fiscaal legaliteitsbeginsel, neergelegd in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet.²³² Volgens de RvS kan het bijgevolg "*niet volstaan*" om te verwijzen naar de 'relevante feitelijke en juridische context' als een van de criteria om te beoordelen of de btw-vrijstelling van toepassing is. Hij vraagt zich in dit opzicht af hoe een dergelijk vaag criterium moet worden toegepast in de praktijk.²³³

162. In het advies van de Raad van State wordt tevens benadrukt dat het "*niet volstaat*" om in de parlementaire voorbereiding enkele specifieke voorbeelden te geven van gevallen die onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling vallen. Dergelijke voorbeelden zijn volgens hem evenwel nuttig om de draagwijdte van het criterium 'relevante feitelijke en juridische context' toe te lichten. Doch kunnen die voorbeelden "*in geen geval de gebreken die kleven aan een onduidelijk criterium ongedaan maken*".²³⁴ De Raad van State heeft, rekening houdend met het voorgaande, geadviseerd om voor de beoordeling van de btw-vrijstelling te opteren voor "*een duidelijker en meer rechtszeker criterium, dat bovendien beantwoordt aan het fiscale legaliteitsbeginsel*".²³⁵

163. Het is in dit opzicht opmerkelijk dat de RvS geen opmerkingen heeft geformuleerd met betrekking tot het begrip 'therapeutisch doel' als determinerend criterium voor de btw-vrijstelling, maar enkel over de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel'. Kan uit dit gegeven worden afgeleid dat de Raad van State geen graten ziet in vage begrip 'therapeutisch doel'? Of dient hieruit te worden afgeleid dat het expliciet opnemen van het begrip 'therapeutisch doel' in de wettekst niet volstaat om te beoordelen of de btw-vrijstelling van toepassing is?

²³¹ Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/002, 7.

²³² Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021, overw. 4.1.

²³³ Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021, overw. 4.1.

²³⁴ *Ibid.*

²³⁵ *Ibid.*

2.3 Het oude criterium 'esthetisch karakter' leidt tot tegenstrijdigheden

164. De memorie van toelichting bij het wetsontwerp wijst erop dat middels de wetswijziging voortaan alle ingrepen en behandelingen die esthetisch van aard zijn niet langer worden vrijgesteld op grond van artikel 44, §1 WBTW.²³⁶ Nochtans worden op grond van artikel 44, §1, derde lid WBTW de esthetische ingrepen en behandelingen wel vrijgesteld van btw indien zij een 'therapeutisch doel' beogen.

165. Dit laatste werd later evenwel bevestigd in de rechtspraak van het Hof van Justitie²³⁷ en in het commissieverslag bij het wetsontwerp. Daarin staat namelijk dat louter esthetische ingrepen die alleen tot doel hebben het fysieke voorkomen te verfraaien of te verbeteren niet zijn vrijgesteld van btw, aangezien zij geen 'therapeutisch doel' hebben.²³⁸ Ook de circulaire van de fiscale administratie heeft bevestigd dat esthetische ingrepen en behandelingen slechts onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling vallen indien zij een 'therapeutisch doel' hebben.²³⁹

166. De tegenstrijdigheid in de memorie van toelichting, namelijk de stelling dat ingrepen en behandelingen die esthetisch van aard zijn niet worden vrijgesteld van btw, kan leiden tot heel wat onduidelijkheid. Indien de belastingplichtige op grond van artikel 44, §1 BTW dient de beoordelen of een bepaalde esthetische behandeling is vrijgesteld van btw, moet hij dan op grond van artikel 44, §1, derde WBTW ervan uitgaan dat dit enkel het geval is indien de esthetische behandeling een 'therapeutisch doel' heeft? Of dient hij, na advies, uit de memorie van toelichting af te leiden dat esthetische ingrepen sowieso geen 'therapeutisch doel' beogen?

167. Uiteraard moet worden aangenomen, rekening houdend met de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, dat een esthetische behandeling op grond van artikel 44, §1 WBTW wordt vrijgesteld van btw mits de behandeling een 'therapeutisch doel' beoogt. Gelet op het oude artikel 44, §1 WBTW op grond waarvan 'ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter' werden uitgesloten van de btw-vrijstelling, kan echter niet met voldoende zekerheid worden afgeleid uit de wettekst van het huidige artikel 44, §1, derde lid WBTW dat dergelijke ingrepen wel onder de vrijstelling vallen indien ze een 'therapeutisch doel' beogen.

168. In het commissieverslag bij het wetsontwerp valt tevens te lezen dat de oude regeling een "*ingewikkelde definitie*" bevatte die de btw-vrijstelling niet van toepassing verklaarde voor 'ingrepen van esthetische aard'.²⁴⁰ Kan hetzelfde worden aangenomen voor 'ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel'? Volgens het Hof van Justitie zijn de woorden

²³⁶ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 9.

²³⁷ HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 23; HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 26; HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39.

²³⁸ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 27-28.

²³⁹ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 9.

²⁴⁰ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 11.

'ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter' nochtans "*voldoende duidelijk en rechtszeker*", aangezien zij tot gevolg hebben dat de btw-heffing toepassing vindt wanneer de ingreep of behandeling een zuiver esthetische doelstelling heeft, maar geen toepassing vindt zodra er een minimale therapeutische of reconstructieve doelstelling aanwezig is.²⁴¹

2.4 Onduidelijkheid over het criterium 'therapeutisch doel'

169. Ook wat het begrip 'therapeutisch doel' betreft wordt in het commissieverslag bij het wetsontwerp erkent dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging zal afhangen van "*een criterium dat aanleiding zal geven tot heel veel betwistingen*", namelijk het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel'.²⁴² Volgens het verslag rijst er dus een probleem op vlak van terminologie, aangezien niet duidelijk uit de wettekst blijkt wat precies wordt bedoeld met 'therapeutisch doel'.²⁴³

170. Volgens het verslag toonde de vele vragen van de ziekenhuissector over de toepassing van het wetsontwerp, meer specifiek over de concrete interpretatie van het 'therapeutisch doel', aan dat er nog veel onduidelijkheid heerste.²⁴⁴ Leidt het gebrek aan een definitie van het begrip 'therapeutisch doel' in de huidige bepalingen nog steeds tot deze onduidelijkheid? Of is het voldoende dat de circulaire van de fiscale administratie hier, met inachtneming van de rechtspraak van het Hof van Justitie, meer duidelijkheid over schept? Wat dit laatste betreft moet echter rekening gehouden worden met het verbod op delegatie van de essentiële elementen van de belasting.

171. In de parlementaire voorbereiding van het wetsontwerp wordt bevestigd dat het wetsontwerp de nodige bepalingen bevat om tegemoet te komen aan de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en het Hof van Justitie.²⁴⁵ In dit opzicht kan ook opnieuw verwezen worden naar het advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State²⁴⁶, waarin geen opmerkingen werden geformuleerd met betrekking tot het begrip 'therapeutisch doel' an sich. De opmerkingen in het advies hebben veeleer betrekking op de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel', niet zo zeer over de duidelijkheid van het begrip zelf. Kan uit dit gegeven worden afgeleid dat de Raad van State geen graten ziet in vage begrip 'therapeutisch doel'? Of dient hieruit te worden afgeleid dat het expliciet opnemen van het begrip 'therapeutisch doel' in de wettekst niet volstaat om te beoordelen of de btw-vrijstelling van toepassing is?

172. Bovendien heeft de circulaire van de fiscale administratie uitsluitend de bedoeling "*om duidelijkheid te verschaffen*" omtrent de toepassing van de nieuwe bepalingen in een aantal

²⁴¹ HvJ 27 juni 2019, nr. C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a., overw. B.27.6.

²⁴² Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 6.

²⁴³ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 8.

²⁴⁴ *Ibid.*, 13-14.

²⁴⁵ *Ibid.*, 16.

²⁴⁶ Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021.

praktische gevallen, “zonder dat hierbij nieuwe of aanvullende reglementering tot stand wordt gebracht”.²⁴⁷ Kan uit het feit dat dergelijke circulaire nodig is ‘om duidelijkheid te verschaffen’ worden afgeleid dat de wettekst in eerste instantie niet voldoende duidelijkheid biedt?

2.5 Wettelijke waarborgen: systeem van voorafgaande beslissingen, beginselen van behoorlijk bestuur en rechtsmiddelen

173. Wat de vereiste van voorzienbaarheid betreft kan tevens worden verwezen naar de wettelijke waarborgen ten gunste van de belastingplichtige, die deze beschermen tegen willekeur. Er bestaat namelijk een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken²⁴⁸ waarbij de belastingplichtige door de fiscale administratie kan laten beoordelen hoe de belastingwet zal worden toegepast op een specifieke situatie. Dergelijke beslissing is bindend en stelt volgens het Grondwettelijk Hof de belastingplichtige in staat om te bepalen of de handeling een ‘therapeutisch doel’ beoogt en bijgevolg onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling valt. De toepassing door de fiscale administratie op andere concrete gevallen zou bijgevolg ook beter voorspelbaar worden.²⁴⁹

174. Voorts wijst het Grondwettelijk Hof met betrekking tot de vereiste van voorzienbaarheid op het feit dat de beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel, van toepassing zijn op de fiscale administratie.²⁵⁰ Bovendien kunnen de mogelijke uiteenlopende interpretaties die kunnen voortvloeien uit de vereiste van een ‘therapeutisch doel’ voor de btw-vrijstelling kunnen bijgestuurd door de beschikbare rechtsmiddelen.²⁵¹

3 De beoordelingsbevoegdheid van de fiscale administratie en de rechter

175. Zoals reeds vermeld (*supra* nr. 57) is het aan de medische beroepsbeoefenaar om in een geweten het ‘therapeutisch doel’ van de ingreep of behandeling te bepalen.²⁵² In het commissieverslag bij het wetsontwerp wordt er echter op gewezen dat zij geen enkele garantie hebben dat hun beslissing niet zal worden betwist door de fiscale administratie.²⁵³ Evenwel wijst het verslag naar het feit dat de fiscale administratie de btw-vrijstelling voor medische behandelingen altijd ruim heeft geïnterpreteerd. Door de wijziging van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW is de vrees ontstaan dat de btw-vrijstelling veel strikter zal worden

²⁴⁷ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 26.

²⁴⁸ Art. 20 en 23 Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002.

²⁴⁹ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.12.1.

²⁵⁰ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.12.2.

²⁵¹ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.12.3.

²⁵² FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 11.

²⁵³ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 6.

geïnterpreteerd, waardoor veel behandelingen bijgevolg toch aan de btw zullen worden onderworpen.²⁵⁴

176. In het commissieverslag bij het wetsontwerp wordt verduidelijkt dat bij de beoordeling of een handeling al dan niet een 'therapeutisch doel' heeft, rekening gehouden moet worden met de doelstelling van de btw-vrijstelling voor medische verzorging.²⁵⁵ De btw-vrijstelling werd immers ingevoerd wegens de noodzaak om de medische kosten te verminderen en de toegang tot de bescherming van de gezondheid te verbeteren.²⁵⁶ Daaruit volgt dat er niet automatisch moet worden uitgegaan van een bovenmatig strikte toepassing van de btw-vrijstelling.²⁵⁷

177. Het begrip 'therapeutisch doel' moet evenwel voldoende flexibel zijn en een zekere ruimte bieden om rekening te houden met veranderende omstandigheden of opvattingen binnen de medische sector. Tegelijk mag het begrip 'therapeutisch doel' niet zodanig ruim zijn dat het bij de invulling ervan een te grote beoordelingsbevoegdheid verleent aan de fiscale administratie of de rechter.²⁵⁸ Volgens de vice-eersteminister zijn de bepalingen in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) voldoende flexibel om ervoor te zorgen dat de optimale werking van de gezondheidssector niet wordt geschaad.²⁵⁹ Volgens het Grondwettelijk Hof kan de wetgever niet worden verweten dat hij geen criteria heeft vastgesteld die dermate precies zijn dat de fiscale administratie en de rechter over geen enkele beoordelingsbevoegdheid meer zouden beschikken. De fiscale aangelegenheid wordt immers gekenmerkt door zeer uiteenlopende situaties.²⁶⁰

178. Het gebruik van het vage begrip 'therapeutisch doel' in de wettekst van de btw-vrijstelling zal tot gevolg hebben dat er bij de fiscale controles binnen de zorgsector een individuele interpretatie door de fiscale controleurs gebeurt. Dat kan tot gevolg hebben dat er willekeur ontstaat en een ongelijke behandeling dreigt.²⁶¹ Het gebrek aan een definitie van 'therapeutisch doel' maakt het immers mogelijk dat op basis van de interpretatie van de ene controleur een handeling een 'therapeutisch doel' heeft en bijgevolg wordt vrijgesteld van btw, terwijl op basis van de interpretatie van de andere controleur diezelfde handeling geen 'therapeutisch doel' heeft en dus niet van de btw-vrijstelling zou kunnen genieten.

²⁵⁴ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 13.

²⁵⁵ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 28.

²⁵⁶ HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X, punt 24; HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil, punt 59.

²⁵⁷ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 28.

²⁵⁸ GwH 9 november 2023, nr. 142/2023, overw. B.4.3.

²⁵⁹ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 28.

²⁶⁰ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.11.6.

²⁶¹ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 14.

179. Bovendien kan ook in dit opzicht worden verwezen naar het systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken²⁶² waarbij de belastingplichtige door de fiscale administratie kan laten beoordelen hoe de belastingwet zal worden toegepast op een specifieke situatie. Dergelijke beslissing is bindend en stelt volgens het Grondwettelijk Hof de belastingplichtige in staat om te bepalen of de handeling een 'therapeutisch doel' beoogt en bijgevolg onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling valt. De toepassing door de fiscale administratie op andere concrete gevallen zou bijgevolg ook beter voorspelbaar worden.²⁶³

180. In lijn met de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kan worden aangenomen dat de wetgever weliswaar een zekere beoordelingsbevoegdheid verleent aan de fiscale administratie en de rechter bij de concrete toepassing van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW, in het bijzonder wat de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' betreft. Volgens het Grondwettelijk Hof is het niet uitgesloten dat een dergelijke beoordelingsbevoegdheid aanleiding kan geven tot discrepanties in de administratieve praktijk. Die beoordelingsbevoegdheid staat de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid evenwel niet in de weg, zodanig dat het fiscaal legaliteitsbeginsel niet in gedrang komt.²⁶⁴

²⁶² Art. 20 en 23 Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002.

²⁶³ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.12.1.

²⁶⁴ GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023, overw. B.12.4.

Besluit

181. Wat het verbod op delegatie van de essentiële elementen van de belasting betreft kan worden besloten dat het vaststellen van de belastbare materie alleszins niet wordt overgelaten aan de Koning, aangezien de machtiging in artikel 44, §1, tweede lid WBTW uitsluitend de praktische modaliteiten van de kennisgevingsverplichting regelt. Toch kan worden aangenomen dat de wetgever niet heeft bepaald onder welke voorwaarden de belastingplichtige van de btw is vrijgesteld, aangezien uit artikel 44, §1, derde lid en artikel 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW niet kan worden afgeleid wanneer er sprake is van een 'therapeutisch doel'. Het is bovendien niet aan de fiscale administratie om hierin te voorzien in de vorm van een circulaire.

182. Het argument dat de belastingplichtige middels het systeem van voorafgaande beslissingen steeds in staat wordt gesteld om de gevolgen van zijn handelen te voorzien, en bijgevolg de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid niet in het gedrang komt, kan niet worden bijgetreden. Dat zou immers impliceren dat aan de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid voldaan is door het loutere feit dat dergelijk systeem bestaat. Dat de wettekst moet worden opgesteld in voldoende duidelijke, nauwkeurige en ondubbelzinnige bewoordingen, is echter niet alleen van belang voor de belastingplichtige zelf om te beoordelen welke handelingen al dan niet belastbaar zijn. Ook de fiscale administratie zal op basis van het vage criterium 'therapeutisch doel' moeten kunnen beoordelen of de btw-vrijstelling juist is toegepast.

183. Gelet op de argumenten met betrekking tot de delegatie van essentiële elementen en het niet voldoen aan de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, en aangezien er geen definitie van het begrip 'therapeutisch doel' is opgenomen in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW, als ook geen criteria voor het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel', wordt aan de belastingplichtige en de fiscale administratie een te ruime beoordelingsbevoegdheid verleend met betrekking tot het materieel toepassingsgebied van de btw-vrijstelling.

184. De draagwijdte van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW, meer specifiek met betrekking tot het begrip 'therapeutisch doel', is derhalve niet voldoende afgebakend, waardoor het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet wordt geschonden. Op de centrale onderzoeksvraag dient bijgevolg te worden geantwoord dat de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging niet in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel.

Aanbevelingen

185. Aangezien uit voorgaande analyse volgt dat de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging niet in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel, is het interessant om na te denken over hoe deze btw-vrijstelling zou kunnen worden verbeterd zodat dit beginsel niet wordt geschonden of, in ieder geval, het risico op een schending van het beginsel wordt geminimaliseerd.

186. Ten eerste is het aanbevolen om te voorzien in een wettelijke definitie van de begrippen 'medische verzorging' en 'therapeutisch doel'. Meer specifiek dient in de wettekst van artikel 44 WBTW op positieve wijze te worden bevestigd dat 'medische verzorging' betrekking heeft op diensten met een 'therapeutisch doel', en dat het 'therapeutisch doel' bestaat uit de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen. Daarnaast kan worden bevestigd dat louter esthetische ingrepen en behandelingen niet van de btw-vrijstelling genieten, terwijl dat wel het geval is voor esthetische ingrepen en behandelingen die een 'therapeutisch doel' beogen.

187. Het voor de btw-vrijstelling doorslaggevende criterium 'therapeutisch doel' zal op deze manier duidelijker en nauwkeuriger zijn, waardoor de belastingplichtige beter kan inschatten of zijn handelingen genieten van de btw-vrijstelling. Het voorzien van de wettelijke definities zal alsnog voldoende flexibiliteit bieden en zal tot gevolg hebben dat de fiscale administratie een zekere beoordelingsbevoegdheid behoudt, die tegelijk niet te ruim zal zijn. Zo zal zij minder beoordelingsruimte krijgen voor de invulling van het ruime begrip 'therapeutisch doel', maar kan zij wel nog besluiten dat de btw-vrijstelling niet correct is toegepast indien de handeling bijvoorbeeld geen 'diagnose van ziekten' of 'het herstel van de gezondheid' inhoudt.

188. Bovendien heeft het opnemen van een definitie van het begrip 'therapeutisch doel' in de wettekst als voordeel dat alle belastingplichtige tot op een zekere hoogte worden gelijkgeschakeld, aangezien de individuele beoordelingen van de belastingcontroleurs worden gebaseerd op eenzelfde definitie. De invulling van het begrip 'therapeutisch doel' gebeurt dan immers op basis van de wettelijke definitie en niet langer op basis van het begrip 'therapeutisch doel' an sich.

189. Wanneer de definities van het begrip 'medische verzorging' en 'therapeutisch doel' zijn opgenomen in artikel 44 WBTW heeft de wetgever bijgevolg de essentiële elementen voor de btw-vrijstelling op voldoende duidelijke en nauwkeurige wijze omschreven. Het is echter aanbevolen om de criteria voor de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel' eveneens in de wettekst op te nemen. Dergelijke criteria dienen niettemin voldoende duidelijk en nauwkeurig te worden geformuleerd, zodat ook de rechtszekerheid wordt gewaarborgd.

190. Artikel 44 WBTW zou bijvoorbeeld kunnen bepalen dat de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel' gebeurt door de medische beroepsbeoefenaar zelf, en hij daarbij bijvoorbeeld rekening dient te houden met het medisch dossier en de

overeenkomsten in kwestie. Een andere mogelijkheid is om negatieve criteria op te nemen in de wettekst en te bepalen dat bijvoorbeeld de subjectieve opvatting van de patiënt of het medisch voorschrift niet doorslaggevend zijn voor de beoordeling.

191. Reeds in de parlementaire voorbereidingen van het wetsontwerp werd geuit dat dergelijke elementen niet thuishoren in de wettekst van artikel 44 WBTW zelf. Er kan in dit opzicht worden geopteerd om de Koning te machtigen voor het vastleggen van de praktische modaliteiten met betrekking tot de beoordeling van het 'therapeutisch doel'. Dat zou echter op gespannen voet kunnen staan met het verbod op delegatie van de essentiële elementen van de belasting. Dit laatste kan evenwel worden verholpen door het definiëren van het begrip 'therapeutisch doel' in de wettekst, aangezien de wetgever in dat geval de essentiële elementen van de belasting zelf heeft bepaald.

192. Het definiëren van de begrippen 'medische verzorging' en 'therapeutisch doel' in de wettekst, als ook het vastleggen van criteria ter beoordeling ervan, zullen dus ook de praktische toepassing van de btw-vrijstelling ten goede komen. Zo zal het niet langer nodig zijn om bij de beoordeling van het 'therapeutisch doel', van elke handeling apart, steeds terug te grijpen naar advies, voorafgaande beslissingen, circulaires, de memorie van toelichting of de relevante rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en het Hof van Justitie.

193. Kortom, het is aanbevolen dat de wetgever nadenkt over de mogelijkheid om een betere invulling te geven aan het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof, zodanig dat artikel 44 WBTW beter aansluit bij de medische praktijk en in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel alsmede het rechtszekerheidsbeginsel. Er moet immers worden voorkomen dat de juridische onzekerheden in de toekomst toenemen.

DEEL 3. DE INVULLING VAN HET BEGRIP “THERAPEUTISCH DOEL” IN HET LICHT VAN HET RECHTSZEKERHEIDSBEGINSEL

Inleiding

194. DEEL 3 van het onderzoek vertegenwoordigt de toetsing van de invulling van het begrip ‘therapeutisch doel’ voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging aan het rechtszekerheidsbeginsel en bestaat uit drie hoofdstukken. **Hoofdstuk 1** buigt zich over de inhoudelijke betekenis van het rechtszekerheidsbeginsel. Er zal beknopt worden toegelicht wat het rechtszekerheidsbeginsel precies inhoudt en welke principes volgens het Grondwettelijk Hof hieruit voortvloeien.

195. In **hoofdstuk 2** worden de principes uit het vorige hoofdstuk nader toegelicht aan de hand van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. De uitwerking van deze principes vormen immers de criteria om te toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel. Er zal tevens worden onderzocht in welke mate de toetsingscriteria aanleiding geven tot een schending van voormeld beginsel. Dit hoofdstuk vertegenwoordigt dus een gedeelte van de derde bijkomende onderzoeksvraag.

196. Vervolgens zullen in **hoofdstuk 3** de toetsingscriteria worden toegepast om te beoordelen of de invulling van het begrip ‘therapeutisch doel’ voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel. Bovendien worden er aanbevelingen geformuleerd om het risico op een schending van het rechtszekerheidsbeginsel te minimaliseren.

197. Alvorens de inhoudelijke betekenis van het rechtszekerheidsbeginsel wordt toegelicht is het van belang om te verduidelijken waarom er werd gekozen om dit onderzoek te baseren op de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Het Grondwettelijk Hof is immers niet bevoegd om een wetsbepaling rechtstreeks aan algemene beginselen, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel, te toetsen. Het is daarentegen wel bevoegd om een wetsbepaling te toetsen aan de artikelen 10 en 11 van de Grondwet²⁶⁵, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel.²⁶⁶ Daarnaast is het ook bevoegd om wetsbepalingen te toetsen aan artikel 170 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet.²⁶⁷ Aangezien er in het tweede deel van onderhavige scriptie werd gekozen om het onderzoek te baseren op de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof, alsmede omdat het Grondwettelijk Hof onrechtstreeks kan toetsen aan het rechtszekerheidsbeginsel, zal in het derde deel hetzelfde stramien worden aangehouden.

²⁶⁵ Art. 142, tweede lid, 2° Gw.; Art. 1, 2° Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, BS 7 januari 1989 (hierna: BWGH).

²⁶⁶ GwH 11 april 2024, nr. 45/2024, overw. B.31.2.

²⁶⁷ Art. 1, 2° BWGH.

De bepalingen waaraan het Grondwettelijk Hof kan toetsen worden in onderhavige scriptie ook aangeduid als ‘referentienormen’.

Hoofdstuk 1. De inhoudelijke betekenis van het rechtszekerheidsbeginsel

198. Het eerste hoofdstuk buigt zich over de inhoudelijke betekenis van het rechtszekerheidsbeginsel. Er zal beknopt worden toegelicht wat het rechtszekerheidsbeginsel precies inhoudt en welke principes volgens het Grondwettelijk Hof hieruit voortvloeien. Dit hoofdstuk vormt een eerste stap in het opmaken van een toetsingskader op basis waarvan kan worden beoordeeld of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel.

1 Het rechtszekerheidsbeginsel en daarmee samenhangend vertrouwensbeginsel

199. Volgens de vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof hangt het rechtszekerheidsbeginsel nauw samen met het vertrouwensbeginsel. De beginselen vereisen dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is. Bovendien verbieden ze de wetgever om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van eenieder om in staat te zijn de rechtsgevolgen van zijn handelingen te voorzien.²⁶⁸ Het rechtszekerheidsbeginsel vereist daarentegen niet dat de wetgever alle termen in de wetbepaling definieert.²⁶⁹

200. Wat het rechtszekerheidsbeginsel betreft dient bovendien verwezen te worden naar rechtspraak van het Hof van Cassatie. In een mijlpaalarrest van 27 maart 1992 oordeelde het Hof van Cassatie namelijk dat de algemene beginselen van behoorlijk bestuur, waaronder het rechtszekerheidsbeginsel, ook gelden ten aanzien van de fiscale administratie. Volgens het HvC houdt het rechtszekerheidsbeginsel onder meer in dat de burger moet kunnen vertrouwen op wat door hem niet anders kan worden opgevat dan als een vaste gedrags- of beleidsregel van de overheid. Op grond van het rechtszekerheidsbeginsel moeten de door de overheid opgewekte gerechtvaardigde verwachtingen van de burger in de regel worden gehonoreerd.²⁷⁰

201. In een recenter arrest oordeelde het Hof van Cassatie dat een standpunt van de fiscale administratie moet geacht worden bij de betrokkenen rechtmatige verwachtingen te hebben gecreëerd, ongeacht of het standpunt juist of onjuist was.²⁷¹ Het vertrouwensbeginsel kan met andere woorden toepassing vinden, ongeacht of het standpunt van de fiscale administratie contra legem was of niet.

²⁶⁸ GwH 25 april 2024, nr. 46/2024, overw. B.35.1.; GwH 11 april 2024, nr. 45/2024, overw. B.31.2.; GwH 21 maart 2024, nr. 32/2024, overw. B.48.; GwH 18 januari 2024, nr. 11/2024, overw. B.6.; GwH 15 september 2022, nr. 105/2022, overw. B.3.2.2.; GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.6.5.; GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020, overw. B.25.1.; GwH 6 februari 2020, nr. 13/2020, overw. B.5.1.; GwH 13 november 2019, nr. 174/2019, overw. B.17.2.; GwH 24 oktober 2019, nr. 148/2019, overw. B.19.2.; GwH 10 juli 2019, nr. 109/2019, overw. B.25.

²⁶⁹ GwH 26 september 2019, nr. 121/2019, B.27.

²⁷⁰ Cass. 27 maart 1992, nr. N-19920327-8 (6891).

²⁷¹ Cass. 21 april 2022, AR F.20.0150.N.

2 Principes die volgens het Grondwettelijk Hof voortvloeien uit het rechtszekerheidsbeginsel

202. Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kan worden afgeleid dat het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel in bepaalde gevallen een belangrijke rol spelen. Dat is ten eerste het geval bij de beoordeling van de werking van normen in de tijd. Wanneer wetgeving bijvoorbeeld terugwerkt in de tijd of wetgeving met onmiddellijke ingang wordt ingevoerd, kunnen het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel in gedrang komen.

203. De niet-terugwerkende kracht, ook wel niet-retroactiviteit genoemd, is volgens het Grondwettelijk hof een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Zoals reeds vermeld (*supra* nr. 197) is het Grondwettelijk Hof niet bevoegd om rechtstreeks te toetsen aan algemene beginselen²⁷², dus ook niet aan het beginsel van niet-retroactiviteit. Het is wel bevoegd om er onrechtstreeks aan te toetsen, bijvoorbeeld in samenhang gelezen met artikelen 10 en 11 van de Grondwet²⁷³, of met het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet.²⁷⁴

204. Ten tweede spelen het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel een belangrijke rol indien er bij nieuwe wetgeving een overgangsregeling wordt voorzien of wanneer die overgangsbepalingen ontbreken.²⁷⁵ Bij nieuwe wetgeving moet er namelijk een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de personen die betrokken zijn bij de toestand die onder het toepassingsgebied van de vroegere regelgeving vielen, en anderzijds de personen die betrokken zijn bij de toestand die onder het toepassingsgebied van de nieuwe regeling vallen.²⁷⁶

205. Volgens vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof zijn de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, slechts geschonden indien de overgangsbepaling, of het ontbreken daarvan, leidt tot een verschil in behandeling waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat, of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan.²⁷⁷

206. Het rechtszekerheidsbeginsel speelt bovendien een rol bij de handhaving van de gevolgen van een vernietigingsarrest of een prejudicieel arrest. Het Grondwettelijk Hof is immers bevoegd om aan te wijzen welke gevolgen van de vernietigde of ongrondwettig bevonden bepalingen als gehandhaafd worden beschouwd of welke gevolgen desgevallend voorlopig worden gehandhaafd tot een welbepaalde datum.²⁷⁸ Tot handhaving van de gevolgen van een

²⁷² GwH 11 april 2024, nr. 45/2024, overw. B.31.2.

²⁷³ GwH 7 mei 2020, nr. 63/2020, overw. B.7.2.; GwH 16 januari 2020, nr. 1/2020, overw. B.3.2.; GwH 28 februari 2019, nr. 39/2019, overw. B.1.4.

²⁷⁴ Art. 1, 2° BWGH.

²⁷⁵ GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.6.5; GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020, overw. B.25.1.

²⁷⁶ GwH 24 oktober 2019, nr. 148/2019, overw. B.19.1.

²⁷⁷ GwH 21 maart 2024, nr. 32/2024, overw. B.48.; GwH 18 januari 2024, nr. 11/2024, overw. B.6.; GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.6.5.; GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020, overw. B.25.1.; GwH 5 december 2019, nr. 198/2019, B.11.; GwH 24 oktober 2019, nr. 148/2019, overw. B.19.2.

²⁷⁸ Art. 8, derde lid en artikel 28, tweede lid Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, BS 7 januari 1989.

arrest wordt enerzijds overgegaan om rechtsonzekerheid te vermijden,²⁷⁹ anderzijds om administratieve, juridische of budgettaire moeilijkheden te vermijden.²⁸⁰

207. Het laatste geval waarin het rechtszekerheidsbeginsel een rol speelt is wanneer er leemtes of lacunes in een wetbepaling bestaan. Het Grondwettelijk Hof kan immers een einde maken aan de rechtsonzekerheid, die voortvloeit uit de vastgestelde ongrondwettigheid, door aan te geven op welke wijze de lacune dient te worden verholpen.²⁸¹

²⁷⁹ GwH 10 februari 2022, nr. 23/2022, overw. B.11.; GwH 14 november 2019, nr. 175/2019, overw. B.11.

²⁸⁰ GwH 17 november 2022, nr. 148/2022, overw. B.22.; GwH 23 januari 2020, nr. 11/2020, overw. B.13.

²⁸¹ GwH 1 december 2022, nr. 158/2022, B11.; GwH 6 juni 2019, nr. 96/2019, overw. B.11.2.

Hoofdstuk 2. Het toetsingskader: criteria uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof voor de toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel

208. Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof over het rechtszekerheidsbeginsel kunnen verschillende principes worden afgeleid die betrekking hebben op (1) de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, (2) het beginsel van niet-retroactiviteit, (3) overgangsbepalingen of een gebrek daaraan, (4) de handhaving van de gevolgen van een arrest van het Grondwettelijk Hof en (5) zelfherstellende lacunes. Ze werden in het vorige hoofdstuk reeds beknopt toegelicht. Echter, omdat de principes in het kader van dit onderzoek de criteria vormen voor de toetsing aan het rechtszekerheidsbeginsel, worden ze in dit hoofdstuk nader toegelicht aan de hand van de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof. Er zal dan ook worden onderzocht in welke mate de criteria aanleiding geven tot een schending van het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel. De concrete toetsing van de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' aan het rechtszekerheidsbeginsel, op basis van de criteria in het toetsingskader, wordt ondergebracht in het derde hoofdstuk.

1 De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid

209. Uit het rechtszekerheidsbeginsel volgt dat de inhoud van het recht voorzienbaar en toegankelijk is. Bovendien verbieden ze de wetgever om zonder objectieve en redelijke verantwoording afbreuk te doen aan het belang van eenieder om in staat te zijn de rechtsgevolgen van hun handelingen te voorzien.²⁸² Het rechtszekerheidsbeginsel vereist daarentegen niet dat de wetgever alle termen in de wetsbepaling definieert.²⁸³

210. Voor de nadere invulling van de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid wordt verwezen naar de uiteenzetting met betrekking tot het fiscaal legaliteitsbeginsel (*supra* nr. 127-130).

2 Het beginsel van niet-retroactiviteit

211. Wanneer wetgeving bijvoorbeeld terugwerkt in de tijd of wetgeving met onmiddellijke ingang wordt ingevoerd, kunnen het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel in gedrang komen. De niet-terugwerkende kracht, ook wel niet-retroactiviteit genoemd, is volgens het Grondwettelijk hof immers een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid. Aan die waarborg wordt dan ook het vereiste van voorzienbaarheid en toegankelijkheid gekoppeld,

²⁸² GwH 25 april 2024, nr. 46/2024, overw. B.35.1.; GwH 11 april 2024, nr. 45/2024, overw. B.31.2.; GwH 21 maart 2024, nr. 32/2024, overw. B.48.; GwH 18 januari 2024, nr. 11/2024, overw. B.6.; GwH 15 september 2022, nr. 105/2022, overw. B.3.2.2.; GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.6.5.; GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020, overw. B.25.1.; GwH 6 februari 2020, nr. 13/2020, overw. B.5.1.; GwH 13 november 2019, nr. 174/2019, overw. B.17.2; GwH 24 oktober 2019, nr. 148/2019, overw. B.19.2.; GwH 10 juli 2019, nr. 109/2019, overw. B.25.

²⁸³ GwH 26 september 2019, nr. 121/2019, B.27.

zodat eenieder in redelijke mate de gevolgen van een bepaalde handeling kan voorzien op het tijdstip dat die handeling wordt verricht.²⁸⁴

212. Zoals reeds vermeld (*supra* nr. 197) is het Grondwettelijk Hof niet bevoegd om rechtstreeks te toetsen aan algemene beginselen²⁸⁵, dus ook niet aan het beginsel van niet-retroactiviteit. Het is wel bevoegd om er onrechtstreeks aan te toetsen, bijvoorbeeld in samenhang gelezen met artikelen 10 en 11 van de Grondwet²⁸⁶, of met het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet.²⁸⁷

213. Alvorens er kan worden beoordeeld of het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden ten gevolge van een wetsebepaling die terugwerkt in de tijd, moet eerst worden vastgesteld of die wetsebepaling daadwerkelijk retroactief is. Volgens het Grondwettelijk Hof kan een bepaling als retroactief worden beschouwd wanneer die van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik van de inwerkingtreding van deze bepaling.²⁸⁸

214. De terugwerkende kracht van een wetsebepaling kan slechts verantwoord worden wanneer zij noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.²⁸⁹ Het Grondwettelijk Hof stelt dat een wetsebepaling die terugwerkt in de tijd verenigbaar is met het rechtszekerheidsbeginsel indien in de vorige wetgeving reeds een soortgelijke bepaling was opgenomen en de betrokkenen de gevolgen van hun handeling bijgevolg voldoende konden voorzien op het ogenblik dat zij die handeling stelden.²⁹⁰

215. In dit opzicht dient een onderscheid te worden gemaakt tussen een retroactieve wetsebepaling en een interpretatieve wetsebepaling. Deze laatste heeft namelijk tot doel om meer rechtszekerheid te bieden, indien er rechtsonzekerheid ontstaan is door uiteenlopende interpretaties van de wetsebepaling.²⁹¹ Een bepaling is interpretatief wanneer deze aan een wetsebepaling de betekenis geeft die de wetgever bij de aanneming ervan reeds heeft willen geven.²⁹² Het Grondwettelijk Hof benadrukt dan ook dat de terugwerking in de tijd van dergelijke bepaling tot het wezen hoort van een interpretatieve bepaling. De reden hiervoor is dat de interpretatieve bepaling betekenis geeft aan de wettekst, terwijl deze wettekst die betekenis reeds had moeten hebben bij de aanneming ervan. Dergelijke interpretatieve bepaling doet daarom geen afbreuk aan het beginsel van niet-retroactiviteit als waarborg voor rechtszekerheid.²⁹³

²⁸⁴ GwH 25 april 2024, nr. 46/2024, overw. B.35.2.; GwH 23 juni 2022, nr. 85/2022, overw. B.10.2.; GwH 24 september 2020, nr. 118/2020, overw. B.25.

²⁸⁵ GwH 11 april 2024, nr. 45/2024, overw. B.31.2.

²⁸⁶ GwH 7 mei 2020, nr. 63/2020, overw. B.7.2.; GwH 16 januari 2020, nr. 1/2020, overw. B.3.2.; GwH 28 februari 2019, nr. 39/2019, overw. B.1.4.

²⁸⁷ Art. 1, 2° BWGH.

²⁸⁸ GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.4.3.; GwH 6 februari 2020, nr. 13/2020, overw. B.4.1.; GwH 18 juli 2019, nr. 112/2019, overw. B.40.2.

²⁸⁹ GwH 25 april 2024, nr. 46/2024, overw. B.35.2.; GwH 23 juni 2022, nr. 85/2022, overw. B.10.2.; GwH 24 september 2020, nr. 118/2020, overw. B.25.

²⁹⁰ GwH 18 juli 2019, nr. 112/2019, overw. B.40.2.

²⁹¹ GwH 8 mei 2019, nr. 65/2019, overw. B.4.1 en B.4.4.

²⁹² GwH 25 juni 2020, nr. 99/2020, overw. B.5.

²⁹³ GwH 25 juni 2020, nr. 99/2020, overw. B.5.; GwH 8 mei 2019 nr. 65/2019, overw. B.3.

216. Een wetsebepaling die terugwerkt in de tijd kan ook worden onderscheiden van een wetsebepaling die met onmiddellijke werking wordt ingevoerd. In het laatste geval is het logisch gevolg daarvan dat de bepaling van toepassing is op toestanden die na haar inwerkingtreding ontstaan. De bepaling zal in dat geval eveneens van toepassing zijn op de gevolgen van de toestanden die onder de vroegere regeling zijn ontstaan en zich blijven voordoen onder de nieuwe regeling.²⁹⁴

3 Een overgangsregeling en het vertrouwensbeginsel

217. Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kan worden afgeleid dat het rechtszekerheids- en vertrouwensbeginsel ook een belangrijke rol spelen indien er bij nieuwe wetgeving een overgangsregeling wordt voorzien of wanneer die overgangsbepalingen ontbreken.²⁹⁵ Bij nieuwe wetgeving moet er namelijk een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds de personen die betrokken zijn bij de toestand die onder het toepassingsgebied van de vroegere regelgeving vielen, en anderzijds de personen die betrokken zijn bij de toestand die onder het toepassingsgebied van de nieuwe regeling vallen.²⁹⁶

218. Het loutere feit dat een wetswijziging de toepassingsvoorwaarden van de vroegere regelgeving wijzigt is evenwel niet voldoende om aan te nemen dat de nieuwe wetsebepaling in strijd zou zijn met het rechtszekerheidsbeginsel. Indien dat wel het geval zou zijn, dan zou elke wetswijziging immers onmogelijk worden.²⁹⁷

219. Daaruit volgt dat wanneer de wetgever terugkomt op zijn oorspronkelijke doelstellingen om andere doelstellingen na te streven, dit op zich niet in strijd is met de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel. De overheid moet immers haar beleid kunnen aanpassen aan de wisselende vereisten van het algemeen belang.²⁹⁸ De wetgever is dus niet verplicht om een overgangsregeling te voorzien, hij kan zelf beoordelen of het noodzakelijk of opportuun is dat de beleidswijziging wordt vergezeld met overgangsmaatregelen.²⁹⁹

220. Volgens vaste rechtspraak van het Grondwettelijk Hof zijn de artikelen 10 en 11 van de Grondwet slechts geschonden indien de overgangsregeling, of het ontbreken daarvan, leidt tot een verschil in behandeling waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat, of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan.³⁰⁰ Het vertrouwensbeginsel is geschonden wanneer de rechtmatige verwachtingen van bepaalde

²⁹⁴ GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.4.3.

²⁹⁵ GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.6.5; GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020, overw. B.25.1.

²⁹⁶ GwH 24 oktober 2019, nr. 148/2019, overw. B.19.1.

²⁹⁷ GwH 15 september 2022, nr. 105/2022, overw. B.3.2.1.; GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020, overw. B.25.1.; GwH 24 oktober 2019, nr. 148/2019, overw. B.19.1.

²⁹⁸ GwH 13 november 2019, nr. 174/2019, overw. B.17.1.

²⁹⁹ GwH 15 september 2022, nr. 105/2022, overw. B.3.2.2.

³⁰⁰ GwH 21 maart 2024, nr. 32/2024, overw. B.48.; GwH 18 januari 2024, nr. 11/2024, overw. B.6.; GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.6.5.; GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020, overw. B.25.1.; GwH 5 december 2019, nr. 198/2019, B.11.; GwH 24 oktober 2019, nr. 148/2019, overw. B.19.2.

personen worden miskend, terwijl er geen dwingende reden van algemeen belang is die het ontbreken van een overgangsregeling kan verantwoorden.³⁰¹

221. Specifiek met betrekking tot fiscale wetsbepalingen stelt het Grondwettelijk Hof dat bepalingen die de heffingsgrondslag van een belasting definiëren te allen tijde geheel of gedeeltelijk kunnen worden gewijzigd. Daaruit volgt dat personen er niet wettig op kunnen vertrouwen dat die bepalingen in de toekomst ongewijzigd zouden blijven.³⁰² Dat de wetgever niet voorziet in een overgangsbepaling kan worden verantwoord indien de nieuwe regeling tot doel heeft om de onbillijke fiscale gevolgen van een vroegere regeling te corrigeren.³⁰³ Desalniettemin moet er rekening gehouden worden met het feit dat de belastingplichtige redelijkerwijze kan verwachten dat de wetgever, ten gevolge van een evolutie in de rechtspraak, maatregelen zou nemen om te vermijden dat de ene belastingplichtige een fiscaal voordeel zou genieten terwijl de andere dit niet kan.³⁰⁴

4 De handhaving van de gevolgen van een arrest van het Grondwettelijk Hof

222. Wanneer de bestreden wetskrachtige bepaling geheel of gedeeltelijk wordt vernietigd, werkt deze vernietiging retroactief. De retroactieve werking van het vernietigingsarrest betekent dat de vernietigde bepaling moet worden geacht nooit te hebben bestaan. Het Grondwettelijk Hof kan evenwel de terugwerkende kracht van de vernietiging verzachten door de gevolgen van de vernietigde bepaling te handhaven. Indien het GwH overgaat tot de handhaving van de gevolgen van de vernietiging zullen de administratieve akten en de rechterlijke beslissingen, die op de vernietigde bepaling zijn gesteund, niet langer blijven bestaan. Dit zou echter wel het geval zijn als het Grondwettelijk Hof beslist om niet tot handhaving van de gevolgen over te gaan.³⁰⁵

223. Het rechtszekerheidsbeginsel speelt een rol bij de handhaving van de gevolgen van een vernietigingsarrest of een prejudicieel arrest. Het GwH is immers bevoegd om aan te wijzen welke gevolgen van de vernietigde of ongrondwettig bevonden bepalingen als gehandhaafd worden beschouwd of welke gevolgen desgevallend voorlopig worden gehandhaafd tot een welbepaalde datum.³⁰⁶

224. Tot handhaving van de gevolgen van een arrest wordt enerzijds overgegaan om rechtsonzekerheid te vermijden³⁰⁷, anderzijds om administratieve, juridische of budgettaire moeilijkheden te vermijden.³⁰⁸ Wanneer het Grondwettelijk Hof bijvoorbeeld een bepaling vernietigt die een belasting invoert, houdt het rekening met de administratieve en budgettaire moeilijkheden die de terugbetaling van de reeds betaalde belastingen kunnen

³⁰¹ GwH 21 maart 2024, nr. 32/2024, overw. B.48.; GwH 18 januari 2024, nr. 11/2024, overw. B.6.; GwH 10 juli 2019, nr. 109/2019, overw. B.25.

³⁰² GwH 10 juli 2019, nr. 109/2019, overw. B.26.

³⁰³ GwH 10 juli 2019, nr. 109/2019, overw. B.26.

³⁰⁴ GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.7.3.

³⁰⁵ P. NIHOUL en L. LAVRYSEN, Grondwettelijk Hof. Verslag 2021, <https://www.const-court.be/public/jvra/n/jvra-2021n.pdf>, 9.

³⁰⁶ Art. 8, derde lid en artikel 28, tweede lid Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, BS 7 januari 1989.

³⁰⁷ GwH 10 februari 2022, nr. 23/2022, overw. B.11.; GwH 14 november 2019, nr. 175/2019, overw. B.11.

³⁰⁸ GwH 17 november 2022, nr. 148/2022, overw. B.22.; GwH 23 januari 2020, nr. 11/2020, overw. B.13.

teweegbrengen.³⁰⁹ Bovendien kan worden overgaan tot de handhaving van de gevolgen om te vermijden dat een belasting met terugwerkende kracht wordt ingevoerd, die niet door de wetgever werd voorzien. Dat zou immers in strijd zijn met het fiscaal legaliteitsbeginsel.³¹⁰

225. Wanneer het Grondwettelijk Hof echter wil overgaan tot handhaving van de gevolgen van een bepaling die wordt vernietigd wegens strijdigheid met het unierecht, moet er rekening worden gehouden met de beperkingen die uit het unierecht voortvloeien. Uit het beginsel van de voorrang en de volle werking van het unierecht volgt namelijk dat het GwH in dat geval slechts tot handhaving kan overgaan onder de voorwaarden die door het Hof van Justitie zijn vastgesteld in antwoord op een prejudiciële vraag.³¹¹

5 Zelfherstellende lacunes

226. Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kan tevens worden afgeleid dat het rechtszekerheidsbeginsel een rol speelt wanneer er leemtes of lacunes in de wetsbepaling bestaan. Het GwH kan immers een einde maken aan de rechtsonzekerheid, die voortvloeit uit de vastgestelde ongrondwettigheid, door aan te geven op welke wijze de lacune dient te worden verholpen.³¹²

227. Het GwH kan dit evenwel slechts doen indien de lacune als 'zelfherstellend' kan worden aangemerkt. Een lacune is zelfherstellend wanneer het Grondwettelijk Hof de vaststelling van deze lacune kan uitdrukken in voldoende nauwkeurige en volledige bewoordingen. Deze bewoordingen moeten toelaten de wetsbepaling toe te passen, met inachtneming van de referentienormen.³¹³

228. Met betrekking tot fiscale wetsbepalingen bevestigt het Grondwettelijk Hof dat enkel de wetgever een lacune in een bepaling van het WBTW kan aanvullen wanneer deze betrekking heeft op een btw-vrijstelling. Dit volgt uit het verbod op delegatie van de essentiële elementen van de belasting, dat voortvloeit uit het fiscaal legaliteitsbeginsel.³¹⁴

³⁰⁹ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.20.2.; GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019, B.41.

³¹⁰ GwH 23 januari 2020, nr. 10/2020, overw. B.9.

³¹¹ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.18.4.

³¹² GwH 1 december 2022, nr. 158/2022, overw. B.11.; GwH 6 juni 2019, nr. 96/2019, overw. B.11.2.

³¹³ GwH 25 juni 2020, nr. 94/2020, overw. B.8.; GwH 28 mei 2020, nr. 74/2020, overw. B.10.; GwH 24 oktober 2019, nr. 161/2019, overw. B.12.

Met betrekking tot de 'referentienormen', zie art. 1 BWGH.

³¹⁴ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.5.3. en B.17.

Hoofdstuk 3. De toetsing in concreto: schending van het rechtszekerheidsbeginsel

229. In het derde hoofdstuk zullen de criteria uit het toetsingskader worden toegepast om te beoordelen of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel. Artikel 44, §1, derde lid en artikel 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW bepalen immers dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging niet van toepassing is op "*de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel*".³¹⁵

230. Maar welke ingrepen en behandelingen hebben een 'therapeutisch doel'? Moet de wetgever er niet voor zorgen dat de wettekst voldoende rechtszeker is? De invulling van het vage criterium 'therapeutisch doel', om te beoordelen of de btw-vrijstelling van toepassing is, wordt overgelaten aan de belastingplichtige zelf, de fiscale administratie en de rechter. Is dit gegeven in overeenstemming met het rechtszekerheidsbeginsel?

231. Om een antwoord op die vraag te kunnen bieden zullen onder andere de wettekst van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WTW, de parlementaire voorbereidingen van de wijzigingswet, de circulaire van de fiscale administratie en de rechtspraak van het Hof van Justitie en het Grondwettelijk Hof worden geanalyseerd. De analyse gebeurt op basis van de criteria uit het toetsingskader, namelijk (1) de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, (2) het beginsel van niet-retroactiviteit, (3) een overgangsregeling en het vertrouwensbeginsel, (4) de handhaving van de gevolgen van een arrest van het Grondwettelijk Hof en (5) zelfherstellende lacunes.

1 De vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid

232. Door in artikel 44, §1, derde lid en artikel 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW expliciet te preciseren dat ingrepen en behandelingen zonder 'therapeutisch doel' niet door de vrijstelling voor medische verzorging zijn bedoeld is er een gedeeltelijke codificatie van de rechtspraak van het Hof van Justitie gebeurd. Deze gedeeltelijke codificatie zou meer duidelijkheid moeten scheppen met het oog op het garanderen van meer rechtszekerheid voor zowel belastingplichtigen als de fiscale administratie.³¹⁶ In dit opzicht rijst de vraag of het opnemen van dergelijk vaag criterium, met name het begrip 'therapeutisch doel', überhaupt kan bijdragen tot meer duidelijkheid en rechtszekerheid. Tijdens de parlementaire voorbereiding van het wetsontwerp werd nochtans de vraag gesteld of er duidelijke criteria zijn vastgelegd om het onderscheid tussen 'therapeutisch' en 'niet therapeutisch' te bepalen.³¹⁷

³¹⁵ Art. 44, §1, derde lid WBTW; art. 44, §2, 1°, a), tweede lid WBTW.

³¹⁶ Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/002, 7.

³¹⁷ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 31.

1.1 Het onduidelijk criterium 'relevante feitelijke en juridische context'

233. Voor de beoordeling van het begrip 'therapeutisch doel' wordt er in de parlementaire voorbereiding op gewezen dat noodzakelijkerwijze rekening moet worden gehouden met "*de relevante feitelijke en juridische context*". Dat criterium werd expliciet opgenomen in het oorspronkelijke wetsontwerp, maar werd uiteindelijk geschrapt ingevolge een advies van de afdeling wetgeving van de Raad van State.³¹⁸ De Raad van State is namelijk van mening dat het gebruik van "*dergelijk vaag criterium*", om te beoordelen of een bepaalde handeling al dan niet is vrijgesteld van btw, aanleiding geeft tot rechtsonzekerheid. Volgens de RvS kan het bijgevolg "*niet volstaan*" om te verwijzen naar de 'relevante feitelijke en juridische context' als een van de criteria om te beoordelen of de btw-vrijstelling van toepassing is.³¹⁹

234. In het advies van de Raad van State wordt tevens benadrukt dat het "*niet volstaat*" om in de parlementaire voorbereiding enkele specifieke voorbeelden te geven van gevallen die onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling vallen. Dergelijke voorbeelden zijn volgens hem evenwel nuttig om de draagwijdte van het criterium 'relevante feitelijke en juridische context' toe te lichten. Doch kunnen die voorbeelden "*in geen geval de gebreken die kleven aan een onduidelijk criterium ongedaan maken*".³²⁰ De RvS heeft, rekening houdend met het voorgaande, geadviseerd om voor de beoordeling van de btw-vrijstelling te opteren voor "*een duidelijker en meer rechtszeker criterium, dat bovendien beantwoordt aan het fiscale legaliteitsbeginsel*".³²¹

235. Het is in dit opzicht opmerkelijk dat de Raad van State geen opmerkingen heeft geformuleerd met betrekking tot het begrip 'therapeutisch doel' als determinerend criterium voor de btw-vrijstelling, maar enkel over de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel'. Kan uit dit gegeven worden afgeleid dat de RvS geen graten ziet in vage begrip 'therapeutisch doel'? Of dient hieruit te worden afgeleid dat het expliciet opnemen van het begrip 'therapeutisch doel' in de wettekst niet volstaat om te beoordelen of de btw-vrijstelling van toepassing is?

1.2 Het oude criterium 'esthetisch karakter' leidt tot tegenstrijdigheden

236. De memorie van toelichting bij het wetsontwerp wijst erop dat middels de wetswijziging voortaan alle ingrepen en behandelingen die esthetisch van aard zijn niet langer worden vrijgesteld op grond van artikel 44, §1 WBTW.³²² Nochtans worden op grond van artikel 44, §1, derde lid WBTW de esthetische ingrepen en behandelingen wel vrijgesteld van btw indien zij een 'therapeutisch doel' beogen. Dit laatste werd later evenwel bevestigd in de rechtspraak

³¹⁸ Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/002, 7.

³¹⁹ Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021, overw. 4.1.

³²⁰ Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021, overw. 4.1.

³²¹ Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021, overw. 4.1.

³²² Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 9.

van het Hof van Justitie³²³ en in het commissieverslag bij het wetsontwerp.³²⁴ Ook de circulaire van de fiscale administratie heeft bevestigd dat esthetische ingrepen en behandelingen slechts onder het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling vallen indien zij een 'therapeutisch doel' hebben.³²⁵

237. De tegenstrijdigheid in de memorie van toelichting, namelijk de stelling dat ingrepen en behandelingen die esthetisch van aard zijn niet worden vrijgesteld van btw, kan leiden tot heel wat onduidelijkheid. Indien de belastingplichtige op grond van artikel 44, §1 BTW dient de beoordelen of een bepaalde esthetische behandeling is vrijgesteld van btw, moet hij dan op grond van artikel 44, §1, derde WBTW ervan uitgaan dat dit enkel het geval is indien de esthetische behandeling een 'therapeutisch doel' heeft? Of dient hij, na advies, uit de memorie van toelichting af te leiden dat esthetische ingrepen sowieso geen 'therapeutisch doel' beogen?

238. Uiteraard moet worden aangenomen, rekening houdend met de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie, dat een esthetische behandeling op grond van artikel 44, §1 WBTW wordt vrijgesteld van btw mits de behandeling een 'therapeutisch doel' beoogt. Gelet op het oude artikel 44, §1 WBTW op grond waarvan 'ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter' werden uitgesloten van de btw-vrijstelling, kan echter niet met voldoende zekerheid worden afgeleid uit de wettekst van het huidige artikel 44, §1, derde lid WBTW dat dergelijke ingrepen wel onder de vrijstelling vallen indien ze een 'therapeutisch doel' beogen.

239. Bovendien heeft de circulaire van de fiscale administratie uitsluitend de bedoeling "om duidelijkheid te verschaffen" omtrent de toepassing van de nieuwe bepalingen in een aantal praktische gevallen, "zonder dat hierbij nieuwe of aanvullende reglementering tot stand wordt gebracht".³²⁶ Kan uit het feit dat dergelijke circulaire nodig is 'om duidelijkheid te verschaffen' worden afgeleid dat de wettekst in eerste instantie niet voldoende duidelijkheid biedt?

240. Bij een gebrek aan een voldoende duidelijke en nauwkeurige wettekst zal de poging van de fiscale administratie om 'duidelijkheid' te verschaffen echter gedoemd zijn om te mislukken. Behalve wat betref de lijst van voorbeelden met en zonder 'therapeutisch doel' in de circulaire van de fiscale administratie, worden de tegenstrijdigheden tussen enerzijds de memorie van toelichting en anderzijds de wettekst, het commissieverslag en de rechtspraak van het Hof van Justitie louter geparafraseerd. Dit gegeven zal echter niet tot een grotere rechtszekerheid leiden.

241. Wat de toetsing aan de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid betreft, kan voor het overige worden verwezen naar de uiteenzetting met betrekking tot het fiscaal legaliteitsbeginsel (*supra* nr. 149-174). Daaruit volgt namelijk dat artikel 44, §1 en §2, 1°, a)

³²³ HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt, punt 23; HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito, punt 26; HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic, punt 39.

³²⁴ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2020-21, nr. 1369/004, 27-28.

³²⁵ FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021, 9.

³²⁶ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer* 2020-21, nr. 1369/004, 26.

WBTW niet voldoet aan de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, aangezien zowel de belastingplichtige als de fiscale administratie op basis van het vage begrip 'therapeutisch doel' niet kunnen inschatten welke handelingen van de btw-vrijstelling genieten. Omwille van het gebrek aan een duidelijke en volledige wetsbepaling, die bijgevolg niet praktisch uitvoerbaar is, wordt ook het rechtszekerheidsbeginsel in dit opzicht geschonden.

2 Het beginsel van niet-retroactiviteit

242. Het beginsel van niet-retroactiviteit is een waarborg ter voorkoming van rechtsonzekerheid, dat tevens gekoppeld wordt aan de vereiste van voorzienbaarheid en toegankelijkheid.³²⁷ De terugwerkende kracht van een wetsbepaling kan slechts worden verantwoord wanneer zij noodzakelijk is voor de verwezenlijking van een doelstelling van algemeen belang.³²⁸

243. Alvorens er kan worden beoordeeld of het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden ten gevolge van een wetsbepaling die terugwerkt in de tijd, moet eerst worden vastgesteld of die wetsbepaling daadwerkelijk retroactief is. Volgens het Grondwettelijk Hof is dit laatste het geval wanneer de bepaling van toepassing is op feiten, handelingen en toestanden die definitief waren voltrokken op het ogenblik van de inwerkingtreding van deze bepaling.³²⁹

244. De memorie van toelichting bij het wetsontwerp verduidelijkt dat het beginsel van niet-retroactiviteit van de belastingwet de wetgever niet toelaat om de belastingtoestand van de betrokken belastingplichtige te verzwaren. In casu zou dergelijke verzwaring een belastingheffing op de handelingen, die voordien van btw konden worden vrijgesteld, inhouden. Bijgevolg werd beslist om de datum van inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen vast te leggen op "*de eerste dag van de maand die volgt op de bekendmaking van deze wet in het Belgisch staatsblad*".³³⁰ Evenwel werd in artikel 3, tweede lid van het oorspronkelijke wetsontwerp bepaald dat de wijziging uitwerking zou hebben "*met ingang van 1 oktober 2019 met betrekking tot de diensten die vrijgesteld worden van de belasting*".³³¹

245. Volgens de Raad van State wordt door deze laatste bepaling echter deels terugwerkende kracht tot 1 oktober 2019 verleend. Dat zou betekenen dat indien de belastingplichtigen ook na 30 september 2019 btw zijn blijven innen, ze geacht moeten worden dat ten onrechte te hebben gedaan en die inning ongedaan moet worden gemaakt.³³² De Raad van State verwijst bovendien naar het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof waarin het oordeelt dat

³²⁷ GwH 25 april 2024, nr. 46/2024, over. B.35.2.

³²⁸ GwH 25 april 2024, nr. 46/2024, overw. B.35.2.

³²⁹ GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.4.3.

³³⁰ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 21.

³³¹ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 24.

³³² Adv.RvS nr. 67.447/3 van 19 juni 2020; Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 36.

“dwingende overwegingen van rechtszekerheid” zich verzetten tegen een *“retroactieve toepassing”* van het arrest.³³³

246. Bijgevolg werd in het oorspronkelijke wetsontwerp de retroactiviteit tot 1 oktober 2019 geschrapt.³³⁴ De datum van inwerkingtreding werd uiteindelijk vastgelegd op 1 januari 2022.³³⁵ Uit dit gegeven kan worden aangenomen dat de wetgever heeft willen tegemoetkomen aan het beginsel van niet-retroactiviteit, teneinde de rechtszekerheid te waarborgen.

3 Een overgangsregeling en het vertrouwensbeginsel

247. De wetgever is niet verplicht om te voorzien in een overgangsregeling.³³⁶ Volgens het Grondwettelijk Hof is het loutere feit dat een wetswijziging de toepassingsvoorwaarden van de vroegere regelgeving wijzigt derhalve niet voldoende om aan te nemen dat de nieuwe wetsbepaling in strijd zou zijn met het rechtszekerheidsbeginsel. Indien dat wel het geval zou zijn, dan zou elke wetswijziging immers onmogelijk worden.³³⁷

248. Zoals reeds aangehaald (*supra* nr. 245) heeft het Grondwettelijk Hof in het vernietigingsarrest geoordeeld dat *“dwingende redenen van rechtszekerheid”* zich evenwel verzetten tegen een *“retroactieve toepassing”* van het vernietigingsarrest, en dat bijgevolg de gevolgen van de vernietigde bepalingen dienen te worden gehandhaafd *“voor wat alle belastbare feiten betreft die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019”*.³³⁸

249. Met andere woorden, de gevolgen van het arrest konden, in afwachting van wetgevende maatregelen, worden toegepast op de handelingen die werden verricht vanaf 1 oktober 2019. De fiscale administratie zou evenwel niet afdwingen dat het arrest werd toegepast in afwachting van de wetswijziging. Tussen 1 oktober 2019 en de inwerkingtreding van de wet van 11 juli 2021 op 1 januari 2022 bestond er dus een overgangsregeling, waarbij de belastingplichtige de keuzemogelijkheid had om voor zijn diensten de btw-vrijstelling toe te passen, dan wel om hiervoor btw aan te rekenen.³³⁹

250. Volgens het Grondwettelijk Hof zijn de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, eventueel in samenhang gelezen met het rechtszekerheidsbeginsel, geschonden indien de overgangsregeling leidt tot een verschil in behandeling waarvoor geen redelijke verantwoording bestaat, of indien aan het vertrouwensbeginsel op buitensporige wijze afbreuk wordt gedaan.³⁴⁰ Dit laatste is het geval indien de rechtmatige verwachtingen van bepaalde

³³³ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.20.2.

³³⁴ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 42.

³³⁵ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/005.

³³⁶ GwH 15 september 2022, nr. 105/2022, overw. B.3.2.2.

³³⁷ GwH 15 september 2022, nr. 105/2022, overw. B.3.2.1.

³³⁸ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.20.2.

³³⁹ R. VAN GOETHEM en S. BRIKÉ, *Artsenassociaties*, Morsel, Intersentia, 2023, 304.

³⁴⁰ GwH 21 maart 2024, nr. 32/2024, overw. B.48.

personen worden miskend, terwijl er geen dwingende reden van algemeen belang is die het ontbreken van een overgangsregeling kan verantwoorden.³⁴¹

251. Specifiek met betrekking tot fiscale wetsbepalingen stelt het Grondwettelijk Hof dat rekening gehouden moet worden met het feit dat de belastingplichtige redelijkerwijze kan verwachten dat de wetgever, ten gevolge van een evolutie in de rechtspraak, maatregelen zou nemen om te vermijden dat de ene belastingplichtige een fiscaal voordeel zou genieten terwijl de andere dit niet kan.³⁴² Uit dit gegeven kan worden aangenomen dat de overgangsregeling tussen 1 oktober 2019 en 1 januari 2022 de rechtmatige verwachtingen van de belastingplichtige niet miskent en bijgevolg het vertrouwensbeginsel op dit punt niet geschonden is.

4 De handhaving van de gevolgen van een arrest van het Grondwettelijk Hof

252. Wanneer de bestreden wetsskrachtige bepaling geheel of gedeeltelijk wordt vernietigd, werkt deze vernietiging retroactief. De retroactieve werking van het vernietigingsarrest betekent dat de vernietigde bepaling moet worden geacht nooit te hebben bestaan. Het Grondwettelijk Hof kan evenwel de terugwerkende kracht van de vernietiging verzachten door de gevolgen van de vernietigde bepaling te handhaven.³⁴³

253. Tot handhaving van de gevolgen van een arrest van het GwH kan worden overgegaan om rechtsonzekerheid te vermijden.³⁴⁴ Wanneer het Grondwettelijk Hof echter wil overgaan tot handhaving van de gevolgen van een bepaling die wordt vernietigd wegens strijdigheid met het unierecht, kan het slechts tot handhaving overgaan onder de voorwaarden die door het Hof van Justitie zijn vastgesteld in een antwoord op een prejudiciële vraag.³⁴⁵

254. De memorie van toelichting bij het wetsontwerp³⁴⁶ verwijst naar de prejudiciële vraag die het Grondwettelijk Hof heeft gesteld aan het Hof van Justitie met betrekking tot de handhaving van de gevolgen van de vernietiging van artikel 44, §1 en artikel 44, §2, 1°, a) WBTW wegens strijdigheid met het unierecht. Middels deze prejudiciële verwijzing heeft het GwH namelijk aan het HvJ gevraagd of het mogelijk is om de te vernietigen bepalingen tijdelijk te handhaven teneinde de wetgever in staat te stellen ze in overeenstemming te brengen met dat recht.³⁴⁷

255. Volgens het Hof van Justitie moest het nationaal recht zo spoedig mogelijk in overeenstemming worden gebracht met het unierecht en kunnen de rechterlijke instanties maatregelen nemen om de te vernietigen bepalingen buiten toepassing te laten. Dit laatste is

³⁴¹ GwH 21 maart 2024, nr. 32/2024, overw. B.48.

³⁴² GwH 24 september 2020, nr. 123/2020, overw. B.7.3.

³⁴³ P. NIHOUL en L. LAVRYSEN, Grondwettelijk Hof. Verslag 2021, <https://www.const-court.be/public/jvra/n/jvra-2021n.pdf>, 9.

³⁴⁴ GwH 10 februari 2022, nr. 23/2022, overw. B.11.

³⁴⁵ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.18.4.

³⁴⁶ Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2019-20, nr. 1369/001, 19.

³⁴⁷ GwH 28 september 2017, nr. 106/2017.

volgens het HvJ slechts mogelijk indien er dwingende overwegingen in verband met rechtszekerheid voorhanden zijn.³⁴⁸

256. Het beperken van het risico op rechtsonzekerheid als gevolg van de terugwerkende kracht van de vernietiging van artikel 44, §1 en artikel 44, §2, 1° a) WBTW is volgens het Hof van Justitie niet voldoende om de bepalingen tijdelijk te handhaven.³⁴⁹ Ook de administratieve en budgettaire moeilijkheden die zouden voortvloeien uit de vernietiging zijn geen concrete elementen die het risico op rechtsonzekerheid kunnen staven.³⁵⁰ Bijgevolg antwoord het HvJ op de prejudiciële vraag dat de handhaving van de gevolgen van de vernietigde bepalingen, zijnde artikel 44, §1 en artikel 44, §2, 1°, a), niet mogelijk is wat de toekomst betreft, ook niet wanneer het tot doel heeft de wetgever in staat te stellen om de bepalingen in overeenstemming te brengen met het unierecht.³⁵¹

257. Het Grondwettelijk Hof oordeelde uiteindelijk dat “*dwingende redenen van rechtszekerheid*” zich evenwel verzetten tegen een “*retroactieve toepassing*” van het vernietigingsarrest, en dat bijgevolg de gevolgen van de vernietigde bepalingen dienen te worden gehandhaafd “*voor wat alle belastbare feiten betreft die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019*”.³⁵² Concreet betekent dit laatste dat de oude regeling voor de btw-vrijstelling inzake medische verzorging bleef gelden met betrekking tot de belastbare feiten die hebben plaatsgevonden vóór 1 oktober 2019.

258. Met andere woorden, de gevolgen van het arrest konden, in afwachting van wetgevende maatregelen, uitsluitend worden toegepast op de handelingen die werden verricht vanaf 1 oktober 2019. De fiscale administratie zou evenwel niet afdwingen dat het arrest werd toegepast in afwachting van de wetswijziging. Tussen 1 oktober 2019 en de inwerkingtreding van de wet van 11 juli 2021 op 1 januari 2022 bestond er dus een overgangsregeling, waarbij de belastingplichtige de keuzemogelijkheid had om voor zijn diensten de btw-vrijstelling toe te passen, dan wel om hiervoor btw aan te rekenen.³⁵³

259. Uit dit gegeven kan worden afgeleid dat het Grondwettelijk Hof, door middel van de handhaving van de gevolgen van het arrest, het beginsel van niet-retroactiviteit heeft willen eerbiedigen, teneinde de rechtszekerheid te waarborgen. Aangezien de wetgever tijdens de overgangsregeling een keuzemogelijkheid biedt aan de belastingplichtige, dit de rechtmatige belangen van deze laatste niet miskent en hij de gedeeltelijke niet-retroactiviteit uiteindelijk uit het wetsontwerp heeft geschrapt, kan worden aangenomen dat de handhaving van de gevolgen heeft bijgedragen aan de rechtszekerheid.

³⁴⁸ HvJ 27 juni 2019, nr. C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, punt 55-56 en 59.

³⁴⁹ HvJ 27 juni 2019, nr. C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, punt 58.

³⁵⁰ HvJ 27 juni 2019, nr. C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, punt 59.

³⁵¹ HvJ 27 juni 2019, nr. C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, punt 63; GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.20.1.

³⁵² GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.20.2.

³⁵³ R. VAN GOETHEM en S. BRIKÉ, *Artsenassociaties*, Mortsel, Intersentia, 2023, 304.

5 Zelfherstellende lacunes

260. Het Grondwettelijk Hof kan een einde maken aan de rechtsonzekerheid die voortvloeit uit de vastgestelde ongrondwettigheid door aan te geven op welke wijze een lacune in de wetsbepaling dient te worden verholpen.³⁵⁴ Dat is evenwel slechts mogelijk indien de lacune 'zelfherstellend' is, namelijk wanneer de vaststelling van de lacune kan worden uitgedrukt in voldoende nauwkeurige en volledige bewoordingen.³⁵⁵

261. In de parlementaire voorbereiding van de wijzigingswet wordt bevestigd dat het wetsontwerp tot doel heeft om de lacunes in de oude tekst van artikel 44, §1 en §2 WBTW te herstellen en dat deze lacunes zijn ontstaan door het vernietigingsarrest³⁵⁶ van het Grondwettelijk Hof.³⁵⁷ Met betrekking tot fiscale bepalingen bevestigt het Grondwettelijk Hof evenwel dat enkel de wetgever een lacune in een bepaling van het WBTW kan aanvullen wanneer deze betrekking heeft op een btw-vrijstelling. Dit volgt uit het verbod op delegatie van de essentiële elementen van de belasting, dat voortvloeit uit het fiscaal legaliteitsbeginsel in artikel 170, §1 en artikel 172, tweede lid van de Grondwet.³⁵⁸

262. Wat dit criterium betreft wordt dan ook verwezen naar de uiteenzetting met betrekking tot het fiscaal legaliteitsbeginsel (*supra* nr. 139-148). Daaruit volgt namelijk dat de wetgever niet heeft bepaald onder welke voorwaarden de belastingplichtige van de btw is vrijgesteld. Dat sluit trouwens nauw aan bij de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid, waaraan eveneens niet voldaan is. Bijgevolg kan worden aangenomen dat het Grondwettelijk Hof, en vervolgens de wetgever, geen einde hebben gemaakt aan de rechtsonzekerheid die ontstaan is ten gevolge van het vernietigingsarrest.

³⁵⁴ GwH 1 december 2022, nr. 158/2022, overw. B.11.

³⁵⁵ GwH 25 juni 2020, nr. 94/2020, overw. B.8.

³⁵⁶ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019.

³⁵⁷ Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/004, 37.

³⁵⁸ GwH 5 december 2019, nr. 194/2019, overw. B.5.3. en B.17.

Besluit

263. Wat de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid betreft kan ook in het licht van het rechtszekerheidsbeginsel worden besloten dat artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW niet voldoet aan deze vereiste. Zowel de belastingplichtige als de fiscale administratie kunnen immers op basis van het vage begrip 'therapeutisch doel' niet inschatten welke handelingen van de btw-vrijstelling genieten.

264. Uit het gegeven dat de wetgever de retroactiviteit tot 1 oktober 2019 uit het oorspronkelijke wetsontwerp heeft geschrapt kan evenwel worden aangenomen dat hij heeft willen tegemoetkomen aan het beginsel van niet-retroactiviteit, teneinde de rechtszekerheid te waarborgen. De belastingplichtige kan bovendien redelijkerwijze verwachten dat de wetgever voorziet in een overgangsregeling om te vermijden dat de ene belastingplichtige een fiscaal voordeel geniet terwijl de andere dit niet kan. De rechtmatige verwachtingen van de belastingplichtige worden door het voorzien in een overgangsregeling tussen 1 oktober 2019 en 1 januari 2022 niet miskend, met als gevolg dat het vertrouwensbeginsel op dit punt niet geschonden is. Ook de handhaving van de gevolgen van het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof hebben in dit opzicht bijgedragen aan de rechtszekerheid.

265. Aangezien de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid het meest vervat ligt in de inhoudelijke betekenis van het rechtszekerheidsbeginsel en wellicht het meest zal bijdragen tot het waarborgen ervan, zal dit criterium zwaarder doorwegen dan de overige criteria. Bijgevolg kan worden besloten dat, gelet op het gebrek aan een duidelijke en volledige wetsbepaling die tevens niet praktisch uitvoerbaar is, het rechtszekerheidsbeginsel wordt geschonden. Op de centrale onderzoeksvraag dient dan ook te worden geantwoord dat de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging niet in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel.

Aanbevelingen

266. Uit voorgaande analyse volgt dat de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling inzake medische verzorging niet in overeenstemming is met het rechtszekerheidsbeginsel. Het is daarom interessant om na te denken over hoe deze btw-vrijstelling zou kunnen worden verbeterd zodat dit beginsel niet wordt geschonden of, in ieder geval, het risico op een schending van het beginsel wordt geminimaliseerd.

267. Het niet voldoen aan de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid is in dit onderzoek het doorslaggevende criterium om aan te nemen dat het rechtszekerheidsbeginsel geschonden is. Voor de aanbevelingen wat het rechtszekerheidsbeginsel betreft wordt daarom verwezen naar de aanbevelingen met betrekking tot het fiscaal legaliteitsbeginsel (*supra* nr. 185-193), aangezien ook deze gericht zijn op de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid.

CONCLUSIE

Volgens het Hof van justitie van de Europese Unie is voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging een 'therapeutisch doel' vereist. Om tegemoet te komen aan de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie heeft het Grondwettelijk Hof een aantal bepalingen van het WBTW met betrekking tot de btw-vrijstelling voor medische verzorging nietig verklaard. Dit leidde in 2021 uiteindelijk tot de wijziging van artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW. Het huidige artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW bepaalt dat de btw-vrijstelling voor medische verzorging uitsluitend geldt voor diensten met een 'therapeutisch doel'.

In de praktijk heerst echter discussie over wat het vage begrip 'therapeutisch doel' precies inhoudt. Er is geen wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel' opgenomen in artikel 44 WBTW. In de rechtspraak van het Hof van Justitie is er een duidelijk patroon: een handeling heeft een 'therapeutisch doel' wanneer het de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen tot doel heeft.

Het vage begrip 'therapeutisch doel' in artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW heeft tot gevolg dat de wetgever de invulling van het begrip overlaat aan de behandelende arts, de fiscale administratie en de rechter. Uit de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof kunnen verschillende criteria worden afgeleid om te beoordelen of de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

Het criterium 'de vereiste van voorzienbaarheid en nauwkeurigheid', dat uit beide beginselen voortvloeit, is uiteindelijk het meest doorslaggevend. Het gebrek aan een wettelijke definitie van het begrip 'therapeutisch doel' heeft namelijk tot gevolg dat artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW niet voldoende duidelijk en nauwkeurig is omschreven, waardoor de belastingplichtige niet in staat is om in te schatten of zijn diensten kunnen genieten van de btw-vrijstelling. Bijgevolg dient op de centrale onderzoeksvraag te worden geantwoord dat de invulling van het begrip 'therapeutisch doel' voor de toepassing van de btw-vrijstelling voor medische verzorging niet in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel, noch met het rechtszekerheidsbeginsel.

Om hieraan tegemoet te komen is het aanbevolen om in de wettekst van artikel 44 WBTW op positieve wijze te bevestigen dat 'medische verzorging' betrekking heeft op diensten met een 'therapeutisch doel', en dat het 'therapeutisch doel' bestaat uit de diagnose, de behandeling en, voor zoveel mogelijk, de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid van personen. Bovendien kan worden aanbevolen om de criteria voor de beoordeling van het al dan niet voorhanden zijn van een 'therapeutisch doel' eveneens in de wettekst op te nemen. Kortom, het wordt de wetgever aanbevolen om na te denken over de mogelijkheid om een betere invulling te geven aan het vernietigingsarrest van het Grondwettelijk Hof, zodanig dat artikel 44, §1 en §2, 1°, a) WBTW in overeenstemming is met het fiscaal legaliteitsbeginsel en het rechtszekerheidsbeginsel.

Bibliografie

WETGEVING

Europese wetgeving

Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde, *Pb.L.* 11 december 2006, afl. 347, 1.

Belgische wetgeving

Gecoördineerde Grondwet 17 februari 1994, *BS* 17 februari 1994.

Bijzondere wet van 6 januari 1989 op het Grondwettelijk Hof, *BS* 7 januari 1989.

Wet van 11 juli 2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *BS* 20 juli 2021.

Wet van 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, *BS* 30 december 2015.

Wet van 23 mei 2013 tot regeling van de vereiste kwalificaties om ingrepen van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heilkunde uit te voeren, *BS* 2 juli 2013.

Wet van 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *BS* 31 december 2002.

Wetboek van 3 juli 1969 van de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 17 juli 1969.

KB nr. 10 29 december 1992 met betrekking tot de uitoefeningsmodaliteiten van de keuzen, bedoeld in de artikelen 15, § 2, vierde lid, 21bis, § 2, 9°, vierde lid, 25ter, § 1, tweede lid, 2°, tweede lid en 44, § 3, 2°, d), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de aangiften van aanvang, wijziging, stopzetting van activiteit en de voorafgaande kennisgevingen inzake de belasting over de toegevoegde waarde, *BS* 31 december 1992.

Voorbereidende documenten

Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/007.

Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 1369/005.

Verslag namens de Commissie voor Financiën en Begroting (A. LAAOUEJ) over het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat

de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer 2020-21*, nr. 1369/004.

Adv.RvS nr. 69.340/3 van 3 juni 2021.

Amendement op het wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer 2020-21*, nr. 1369/002.

Wetsontwerp tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, *Parl. St. Kamer 2019-20*, nr. 1369/001.

Pseudowetgeving

FOD FINANCIËN, *Circulaire 2022/C/61 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging – FAQ*, 22 juni 2022.

FOD FINANCIËN, *Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging*, 20 december 2021.

Beslissing Btw van 22 maart 2016, nr. E.T.127.740.

RECHTSPRAAK

Rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie

HvJ 24 november 2022, nr. C-458/21, ECLI:EU:C:2022:924, CIG Pannónia Életbiztosító Nyrt.

HvJ 4 maart 2021, nr. C-581/19, ECLI:EU:C:2021:167, Frenetikexito.

HvJ 5 maart 2020, nr. C-48/19, ECLI:EU:C:2020:169, X.

HvJ 27 juni 2019, nr. C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.

HvJ 21 maart 2013, nr. C-91/12, ECLI:EU:C:2013:198, PFC Clinic.

HvJ 18 november 2010, C-156/09, ECLI:EU:C:2010:695, Verigen Transplantation Service International.

HvJ 10 juni 2010, nr. C-86/09, ECLI:EU:C:2010:334, Future Health Technologies.

HvJ 8 juni 2006, nr. C-106/05, ECLI:EU:C:2006:380, L.u.P. GmbH.

HvJ 20 november 2003, nr. C-307/01, ECLI:EU:C:2003:627, Peter d'Ambrumenil.

HvJ 20 november 2003, nr. C-212/01, ECLI:EU:C:2003:625, Unterpertinger.

HvJ 6 november 2003, C-45/01, ECLI:EU:C:2003:595, Dornier.

HvJ 10 september 2002, nr. C-141/00, ECLI:EU:C:2002:473, Kügler.

Rechtspraak van het Grondwettelijk Hof

GwH 25 april 2024, nr. 46/2024.
GwH 11 april 2024, nr. 45/2024.
GwH 21 maart 2024, nr. 32/2024.
GwH 14 maart 2024, nr. 30/2024.
GwH 18 januari 2024, nr. 11/2024.
GwH 9 november 2023, nr. 142/2023.
GwH 21 september 2023, nr. 124/2023.
GwH 8 juni 2023, nr. 87/2023.
GwH 23 maart 2023, nr. 51/2023.
GwH 19 januari 2023, nr. 9/2023.
GwH 1 december 2022, nr. 158/2022.
GwH 17 november 2022, nr. 148/2022.
GwH 27 oktober 2022, nr. 138/2022.
GwH 15 september 2022, nr. 105/2022.
GwH 23 juni 2022, nr. 85/2022.
GwH 24 februari 2022, nr. 31/2022.
GwH 10 februari 2022, nr. 23/2022.
GwH 24 september 2020, nr. 123/2020.
GwH 24 september 2020, nr. 118/2020.
GwH 31 augustus 2020, nr. 113/2020.
GwH 25 juni 2020, nr. 99/2020.
GwH 25 juni 2020, nr. 94/2020.
GwH 28 mei 2020, nr. 74/2020.
GwH 7 mei 2020, nr. 63/2020.
GwH 6 februari 2020, nr. 13/2020.
GwH 23 januari 2020, nr. 11/2020.
GwH 23 januari 2020, nr. 10/2020.
GwH 16 januari 2020, nr. 3/2020.
GwH 5 december 2019, nr. 198/2019.
GwH 5 december 2019, nr. 194/2019.

GwH 20 november 2019, nr. 188/2019.

GwH 14 november 2019, nr. 175/2019.

GwH 13 november 2019, nr. 174/2019.

GwH 24 oktober 2019, nr. 161/2019.

GwH 24 oktober 2019, nr. 148/2019.

GwH 17 oktober 2019, nr. 138/2019.

GwH 26 september 2019, nr. 121/2019.

GwH 18 juli 2019, nr. 112/2019.

GwH 10 juli 2019, nr. 109/2019.

GwH 6 juni 2019, nr. 96/2019.

GwH 8 mei 2019, nr. 65/2019.

GwH 28 februari 2019, nr. 39/2019.

GwH 28 september 2017, nr. 106/2017.

GwH 18 juni 2015, nr. 92/2015.

Rechtspraak van het Hof van Cassatie

Cass. 24 februari 2023, AR F.20.0115.N.

Cass. 21 april 2022, AR F.20.0150.N.

Cass. 23 januari 2020, AR F.18.0036.N.

Cass. 27 maart 1992, nr. N-19920327-8 (6891).

RECHTSLEER

Boeken

STAS, D. en HEIRMAN, J., *Handboek Belasting Toegevoegde Waarde*, Brugge, die Keure 2021, 677 p.

TERRY, E., HENDRICKX, K., SCHOUKENS, P. (eds.), *Rechtswetenschappelijk schrijven*, Leuven, Acco, 2017, 144 p.

VAN GOETHEM, R. en BRIKÉ, S., *Artsenassociaties*, Mortsel, Intersentia, 2023, 402 p.

VELAERS, J., *De Grondwet. Een artikelsgewijze commentaar. Deel III - De rechtsbescherming, de ondergeschikte besturen, de buitenlandse betrekkingen*, Brugge, Die Keure, 2019, 779 p.

Bijdragen in verzamelwerken

BRIKÉ, S. "Overeenkomst tussen ziekenhuis en ziekenhuisarts – Btw-beding in de overeenkomst met de hoofddarts" in F. DEWALLENS (ed.), *Medische dienstencontracten*, Mortsel, Intersentia, 2020, 631-646.

OPREEL, J. "De hervorming van de btw-vrijstelling voor diensten inzake medische verzorging" in DE CNIJF, H. en MAES, L. (eds.), *Fiscaal Praktijkboek 2022-2023. Indirecte Belastingen. Fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2023, 1-31.

MINGALEYEV, E., VAN DE VIJVER, A. en HAENTJENS, T., "Algemene inleiding. Deel II. Algemene beginselen van het Belgisch fiscaal recht" in A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2023, 19-59.

ROSSIGNOL, K. "Hoofdstuk III. 'No taxation without legislation': het formeel legaliteitsbeginsel in belastingzaken" in M. DE JONCKHEERE (ed.), *Een reis doorheen de fiscale basisbeginselen*, Brugge, Die Keure, 2011, 73-107.

VRANCKX, G., GEBROERS, L., DE MAEIJER, S., VASTMANS, S., VAN DESSEL, L., en DANIELS, Z., "Belasting over de toegevoegde waarde (btw): Vrijstellingen" in TIBERGHIE, A., *Handboek voor Fiscaal Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2021, 2127-2147.

Bijdragen in tijdschriften

BUELENS, B. en VAN LOOCK, J., "Drastische btw-wijzigingen in medische sector op komst. Maar is drastisch hetzelfde als dramatisch?", *Fisc.Act.* 2021, 14-16.

JEUNIAUX, C. "2022 Wijziging btw-vrijstelling vanaf 2022 van toepassing op zorgdiensten", *Fisc.Week.* 2021, 6.

PEETERS, B en WUSTENBERGHS, T., "De verenigbaarheid van vage en onbepaalde normen met het fiscale legaliteits- en rechtszekerheidsbeginsel", *AFT* 1999, 94-112.

Andere

NIHOUL, P. en LAVRYSEN, L., *Grondwettelijk Hof. Verslag 2021*, <https://www.const-court.be/public/jvra/n/jvra-2021n.pdf>, 65 p.

Bijlagen

Bijlage I: Niet-limitatieve lijst van voorbeelden uit Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging, 20 december 2021.

Handelingen met therapeutisch doel:

- preventiemaatregelen zoals vaccinatie, immunisering en testen (screening)
- medisch handelen in verband met vruchtbaarheid (bv. oncofreezing of fertiliteitspreservatie) en zwangerschap
- plastische chirurgie met een therapeutisch doel (met uitzondering van louter esthetische ingrepen)
- periodieke medische controle door de behandelende arts
- het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten naar aanleiding van een jaarlijks medische controle op verzoek van de patiënt of de behandelende arts
- het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid, bijvoorbeeld geschiktheid om te reizen, wanneer die dienst hoofdzakelijk tot doel heeft de gezondheid van de betrokkene te beschermen. Zoals bijvoorbeeld de opstelling van een verklaring omtrent de fysieke geschiktheid om ten opzichte van derden te verklaren dat iemands gezondheidstoestand noopt tot beperking van bepaalde activiteiten, of eist dat deze onder bijzondere voorwaarden worden verricht. Wordt hier niet bedoeld een medisch onderzoek voor het krijgen van een rijgeschiktheidsattest of een medisch attest voor piloten
- een professioneel begeleid trainingsprogramma of geïndividualiseerd bewegingsplan, dat rekening houdt met aanwezige risicofactoren en pathologie (het betreft onder meer mensen met diabetes of een verhoogd risico op diabetes, overgewicht of obesitas, lichamelijke deconditionering en inactieve of sedentaire levensstijl, cardiovasculaire risicofactoren). Dit kan zowel individueel als in groep gebeuren, op voorwaarde dat binnen die behandeling steeds rekening wordt gehouden met aanwezige risicofactoren en pathologie van iedere individuele persoon
- groepstrainingen op voorwaarde dat binnen die behandeling rekening wordt gehouden met aanwezige risicofactoren en pathologie van iedere individuele persoon
- rookstopbegeleiding

- het bleken van de tanden of het plaatsen van facetten in geval van verkleuringen van tanden of tandbederf als gevolg van kanker/chemotherapie of het gebruik van bepaalde geneesmiddelen gedurende zekere tijd
- de diensten van de hoofddarts en van de arts-diensthoofd die verantwoordelijk zijn voor de goede gang van zaken in het medisch departement resp. de verschillende diensten van het medisch departement in een ziekenhuis (ongeacht of deze diensten worden verricht door een zelfstandige ziekenhuisarts of een artsenvereniging)
- de diensten van een arts en een verpleegkundige die verantwoordelijk zijn voor de ziekenhuishygiëne-ziekenhuisinfectiebeheersing; de diensten van een coördinerend en raadgevend arts in woonzorgcentra en de coördinerende verpleegkundigen in de thuiszorg; de diensten van een MZG arts die administratieve, medische en verpleegkundige gegevens ter beschikking moet stellen van de FOD Volksgezondheid
- het opstellen van een medisch verslag met het oog op een tegemoetkoming van de ziekteverzekering in het kader van een bepaalde toekomstige therapeutische behandeling van de patiënt
- het uitvoeren van medische voetverzorg door podologen en medische pedicuren bij risicopatiënten (bijvoorbeeld diabetici of reumapatiënten) of in geval van specifieke huid- en nagelaandoeningen
- het verstrekken van individueel voedingsadvies aan een kankerpatiënt in het kader van zijn behandeling.

Handelingen zonder therapeutisch doel:

- groepstrainingen gegeven door een kinesitherapeut bestaande in het geven van gymnastiek of fitness zoals het optreden als sportinstructeur in een sportschool
- groepsbehandelingen, tenzij binnen die behandeling rekening wordt gehouden met aanwezige risicofactoren en pathologie van iedere individuele persoon
- een algemene voedingsbegeleidingsdienst verricht door een gecertificeerde en gemachtigde deskundige die er alleen op gericht is het algemene welzijn of het uiterlijk te verbeteren en niet bepaalde ziekten te voorkomen respectievelijk therapeutisch te behandelen (Concl. adv.-gen. J. Kokott van 22.10.2020, C-581/19, Frenetikexito – Unipessoal Lda.) (desgevallend is de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 5°, van het Btw-Wetboek van toepassing voor zover voldaan is aan de in dat gestelde voorwaarden)
- het bleken van de tanden of het plaatsen van facetten ingegeven door een zuiver cosmetische wens, namelijk mooie, witte en egale tanden
- het uitvoeren van een esthetische voetverzorging
- de thuiszorgprestaties die door verpleegkundigen worden verricht bij een patiënt na de hospitalisatie voor een met btw belaste niet-therapeutische ingreep of behandeling (tenzij de nazorg kadert in de behandeling van complicaties die opgetreden zijn n.a.v. ingrepen of behandelingen met een louter niet-therapeutisch karakter)
- het maken van zogenaamde pretecho's, dit zijn niet-medische echo's waarbij vooral de nadruk gelegd wordt op de fotografie van het ongeboren kind
- meewerken aan onderzoeken in opdracht van de farmaceutische industrie
- een medisch onderzoek voor het krijgen van een rijgeschiktheidsattest of een medisch attest voor piloten
- medische evaluaties van personen met een handicap door een zelfstandige arts met het oog op de toekenning van tegemoetkomingen en parkeerkaarten
- lijkschouwing door een forensisch arts
- het afgeven van medische verklaringen, het verrichten van medische onderzoeken en 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

- 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 het sluiten van een levensverzekering of van een hypothecair krediet aangezien die handelingen tot doel hebben de verzekeraar te informeren
- het verrichten van medisch onderzoek van personen door een preventieadviseur-arbeidsarts
- handelingen verricht door erkende klinisch psychologen in het kader van de uitbating van huwelijksbureaus
- handelingen door bedrijfspsychologen in verband met arbeidspsychologie en met betrekking tot aanwerving (evaluatie, selectie, integratie ...), arbeidsprestaties, beroepsziekten, werkgroepen (regels, conflicten ...), personeelsbeheer (motivatie, management ...), werkintegratie en – reïntegratie ... (zie evenwel de diensten die worden verricht onder de voorwaarden die zijn vereist voor de toepassing van artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek)
- algemeen onderzoek naar de kwaliteit van de gezondheidszorg (ook indien opgelegd door de overheid)
- de activiteiten bestaande uit de controle geneeskunde die worden uitgevoerd door artsen met als doel om in opdracht van werkgevers de arbeidsongeschiktheid van werknemers te controleren
- de door de (para)medische beroepsbeoefenaars gegeven voordrachten en/of workshops, de door hen verrichte handelingen in het kader van school- of universitair onderwijs of in het kader van beroepsopleiding (desgevallend is de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 4° of 8°, van het BtwWetboek van toepassing voor zover voldaan is aan de in dat artikel gestelde voorwaarden)

Bijlage II: Niet-limitatieve lijst van voorbeelden uit de rechtspraak van het Hof van Justitie

Handelingen die een therapeutisch doel kunnen hebben:

- (1) het verrichten van medisch onderzoek van personen ten behoeve van werkgevers of verzekeringsmaatschappijen, mits therapeutisch doel
- (2) het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten, op verzoek van werkgevers of verzekeraars, mits therapeutisch doel
- (3) het afgeven van een verklaring van medische geschiktheid, zoals geschiktheid om te reizen, mits therapeutisch doel
- (4) medische analyses die op voorschrift van huisartsen worden verricht en die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben
- (5) de analyse van navelstrengbloed, indien het ertoe strekt een medische diagnose mogelijk te maken
- (6) de procedure van het afnemen van kraakbeenmateriaal om daaruit cellen te isoleren, die vervolgens worden vermeerderd en gereïmplantieerd bij de patiënt, in zijn geheel beschouwd
- (7) het isoleren van cellen uit het afgenomen kraakbeenmateriaal, indien de celvermeerdering voor reïmplantatie daarop volgt
- (8) de celvermeerdering voor reïmplantatie, indien het isoleren van cellen uit het afgenomen kraakbeenmateriaal hieraan voorafgaat
- (9) diensten die strekken tot behandeling of verzorging van personen die als gevolg van ziekte, letsel of aangeboren afwijking een esthetische ingreep moeten ondergaan
- (10) consultaties waarin diagnoses en mogelijke therapieën worden uitgelegd en waarin wordt voorgesteld om andere behandelingen te volgen
- (11) diensten op het gebied van gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard verstrekt aan huis door geschoold verplegend personeel

Handelingen die geen therapeutisch doel hebben:

(12) een InterConsultation-dienst, bestaande uit het controleren van de juistheid van de diagnose van een ernstige ziekte bij de verzekerde om na te gaan of die persoon daadwerkelijk in aanmerking komt voor de verzekeringsdiensten

(13) een FindBestCare-dienst dat bestaat uit het maken van afspraken met medische dienstverleners, het organiseren van de medische behandeling in het buitenland en het controleren of de medische behandeling adequaat is

(14) een voedingsbegeleidingsdienst die door een gecertificeerde deskundige in sportscholen wordt verricht, eventueel in het kader van fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn

(15) het afgeven van medische verklaringen voor de toekenning van een oorlogspensioen

(16) het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van een medisch deskundigenrapport ter zake van aansprakelijkheid en schaderaming, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering wegens letselschade overwegen

(17) het opstellen van medische rapporten ten gevolge op de voormelde onderzoeken alsmede het opstellen van medische rapporten op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek,

(18) het verrichten van medische onderzoeken met het oog op de opstelling van medische deskundigenrapporten ter zake van medische beroepsfouten, ten behoeve van personen die de instelling van een vordering in rechte overwegen

(19) het opstellen van medische rapporten ten gevolge op de voormelde onderzoeken alsmede het opstellen van medische rapporten op basis van medische notities, maar zonder medisch onderzoek

(20) het lichamelijk onderzoek van de patiënt, in het kader van de opstelling van een medisch deskundigenrapport

(21) de analyse van zijn medisch dossier, in het kader van de opstelling van een medisch deskundigenrapport

(22) de afname van navelstrengstamcellen, indien uit de overeenkomst blijkt dat deze dienst uitsluitend beoogt te waarborgen dat een bepaalde voorraad stamcellen voor een medische behandeling beschikbaar is

(23) de toezending van een set van gereedschappen voor de inzameling van navelstrengbloed, met als doel de instandhouding van de voorraad

(24) de bewaring van de gewonnen stamcellen met het oog op een eventueel toekomstig gebruik voor therapeutische doeleinden, met als doel de instandhouding van de voorraad

(25) esthetische ingrepen die zuiver cosmetisch zijn

(26) het verstrekken van inlichtingen over ziektebeelden en therapieën die wegens hun algemene karakter niet kunnen bijdragen aan de bescherming, het behoud of herstel van de gezondheid van de mens

(27) diensten die bestaan in het verstrekken van administratieve inlichtingen, zoals de gegevens van een arts

(28) diensten die verband houden met de algemene verzorging en huishoudelijke hulp