

Circulaire 2021/C/114 betreffende de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging verricht door bepaalde personen en inzake ziekenhuisverpleging

belasting over de toegevoegde waarde ; vrijstelling medische verzorging ; vrijstelling ziekenhuisverpleging ; ingrepen en behandelingen met esthetisch karakter ; therapeutisch doel ; belastbaar feit en tijdstip van opeisbaarheid ; recht op aftrek en recht op aftrek van historische btw ; btw-verplichtingen en administratieve formaliteiten

FOD Financiën, 20.12.2021

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

Inhoudstafel

| | |
|---|----|
| 1. Inleiding..... | 5 |
| 2. Wat verandert er?..... | 6 |
| 3. Het materiële toepassingsgebied van de vrijstelling..... | 7 |
| 3.1. Het begrip medische verzorging | 7 |
| 3.2. Beoordeling therapeutisch doel | 8 |
| 3.2.1. Belang van het therapeutisch doel voor de toepassing van de vrijstelling..... | 8 |
| 3.2.2. Relevante rechtspraak van het Hof van Justitie..... | 10 |
| 3.2.3. Wie bepaalt of er sprake is van een therapeutisch doel? | 11 |
| 3.2.4. Motivering door de medische beroepsbeoefenaar en controle door de fiscale administratie..... | 12 |
| 3.3. Niet-limitatieve lijst van voorbeelden | 13 |
| 4. Draagwijdte van de vrijstelling voor medische verzorging verricht door de gezondheidszorgberoepen en -praktijken bedoeld in artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek | 16 |
| 4.1. Wettelijke bepaling..... | 16 |
| 4.2. Het personele toepassingsgebied | 16 |
| 4.2.1. Beoefenaars van de gereguleerde medische en paramedische beroepen en de beoefenaars van de praktijken bedoeld in de wet van 29.04.1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artseneerbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen (eerste categorie). 17 | |
| 4.2.1.1. De beoefenaars van de gereguleerde beroepen | 18 |
| 4.2.1.2. De beoefenaars van de praktijken bedoeld in de wet Colla van 29.04.1999 | |

| | | |
|----------|---|----|
| 4.2.2. | Beoefenaars van medische en paramedische beroepen zonder wettelijk of reglementair kader (tweede categorie) | 20 |
| 4.2.2.1. | Eerste voorwaarde: een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is | 21 |
| A. | De behaalde certificaten in België..... | 22 |
| B. | De in het buitenland behaalde certificaten | 23 |
| 4.2.2.2. | Tweede voorwaarde: de aard van de handelingen | 23 |
| A. | De beoefenaars die hun certificaat binnen een erkende Belgische instelling hebben behaald | 23 |
| B. | De beoefenaars die hun certificaat hebben behaald binnen een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is | 23 |
| 4.2.3. | Verrichte diensten in het kader van de uitoefening van hun beroep of praktijk | 24 |
| 4.3. | Het materiële toepassingsgebied van de vrijstelling | 24 |
| 4.4. | Toepassingsgevallen | 24 |
| 4.4.1. | Medische beroepen | 24 |
| 4.4.2. | Paramedische beroepen | 31 |
| 4.4.3. | Andere beroepen of praktijken..... | 37 |
| 4.4.4. | Overige handelingen..... | 40 |
| 5. | Draagwijdte van de vrijstelling voor de diensten van ziekenhuisverpleging en medische verzorging verricht door bepaalde inrichtingen voor gezondheidszorg | 40 |
| 5.1. | Wettelijke bepaling..... | 40 |
| 5.2. | Het personele toepassingsgebied van de vrijstelling..... | 41 |
| 5.3. | Het materiële toepassingsgebied van de vrijstelling | 41 |
| 5.4. | Nauw samenhangende leveringen van goederen en diensten..... | 42 |
| 5.4.1. | Wat wordt bedoeld met 'nauw samenhangende leveringen van goederen en diensten'? | 42 |
| 5.4.2. | Zijn er beperkingen in het kader van de ziekenhuisverpleging en medische verzorging? | 42 |
| 5.4.3. | Niet-limitatieve lijst van voorbeelden | 43 |
| 6. | Belastingvrijstelling voor kleine ondernemingen | 44 |

| | | |
|-----|---|----|
| 7. | Maatstaf van heffing..... | 44 |
| 8. | Tijdstip opeisbaarheid van de belasting | 45 |
| | 8.1. Handelingen met particulieren | 45 |
| | 8.2. Handelingen met de overheid..... | 46 |
| | 8.3. Handelingen tussen belastingplichtigen..... | 46 |
| 9. | Verplichtingen | 47 |
| | 9.1. Kennisgeving bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek..... | 47 |
| | 9.2. <i>Btw-verplichtingen en modaliteiten</i> | 48 |
| | 9.2.1. Inleiding 48 | |
| | 9.2.2. Identificatie voor btw-doeleinden..... | 48 |
| | 9.2.3. Gebruik van het btw-identificatienummer | 49 |
| | 9.2.4. Periodieke aangiften | 49 |
| | 9.2.4.1. Algemeen..... | 49 |
| | 9.2.4.2 Administratieve tolerantie | 50 |
| | 9.2.5. Facturering..... | 51 |
| | 9.2.6. Boekhouding..... | 51 |
| | 9.2.7. Jaarlijkse opgave van de handelingen met afnemers-belastingplichtigen (klantenlisting)..... | 52 |
| | 9.2.8. Opgave van de intracommunautaire handelingen | 52 |
| | 9.2.9. Schuldenaar van de btw..... | 53 |
| 10. | Recht op aftrek en herzieningen..... | 53 |
| | 10.1. Het recht op aftrek van btw | 53 |
| | 10.2. Herzieningen..... | 55 |
| | 10.2.1. Overgang van een stelsel met recht op aftrek naar een stelsel zonder recht op aftrek (geheel of gedeeltelijk)..... | 56 |
| | 10.2.2. Overgang van een stelsel zonder recht op aftrek naar een stelsel met recht op aftrek (artikel 21bis, KB nr. 3)..... | 58 |
| | 10.2.2.1. Regularisatie met betrekking tot de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2022 | 58 |
| | 10.2.2.2. Herziening met betrekking tot bedrijfsmiddelen die op 01.01.2022 nog | |

| | |
|---|----|
| aangewend worden voor met btw belaste prestaties van de medische beroepsbeoefenaar | 59 |
| 10.2.2.2.1. Algemeen | 59 |
| 10.2.2.2.2. Bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vanaf 01.01.2019 | 60 |
| 10.2.2.2.3. Bedrijfsmiddelen, andere dan onroerende bedrijfsmiddelen, in gebruik genomen vóór 01.01.2019..... | 60 |
| 10.2.2.2.4. Onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen in de periode van 01.01.2012 tot 31.12.2018..... | 60 |
| 10.2.2.2.5. Herzieningen ten aanzien van onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vóór 01.01.2012..... | 61 |
| 10.2.2.3. Uitvoering van de regularisatie van het recht op aftrek van de historische btw | 61 |
| 10.2.2.3.1. Op te maken inventaris en tijdstip van indiening van deze inventaris..... | 61 |
| 10.2.2.3.2. Samenhang inventaris en vergunning inzake begindatum van het herzieningstijdvak..... | 62 |
| 10.2.2.3.3. Principe en praktische uitvoering..... | 62 |
| 11. Inwerkingtreding..... | 63 |

1. Inleiding

Het toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor prestaties van de (para)medische beroepen, ziekenhuisverpleging en medische verzorging werd met ingang van 01.01.2016 op een ingrijpende wijze aangepast.

Zo werden de behandelingen met een esthetisch karakter verricht door artsen onder bepaalde voorwaarden uitgesloten van de btw-vrijstelling. Ook voor de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en alle daarmee nauw samenhangende diensten aan personen die een dergelijke behandeling ondergaan in een erkend ziekenhuis, polikliniek, privéziekenhuis of kabinet verviel de vrijstelling op die datum.

Het toepassingsgebied van de vrijstellingen op het vlak van medische verzorging als bedoeld in artikel 132, lid 1, sub b) en c), van de btw-richtlijn 2006/112/EG, omgezet in respectievelijk artikel 44, § 1 en § 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek, werd ingevolge die wijziging afgebakend rekening houdend met het arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie van 21.03.2013 (zaak C-91/12, inzake *PFC Clinic AB*).

Ingevolge het arrest nr. 194/2019 van het Grondwettelijk Hof van 05.12.2019 werden volgende bepalingen inzake de medische vrijstellingen evenwel vernietigd:

- in artikel 44, § 1, 1°, tweede lid, van het Btw-Wetboek, zoals vervangen door de wet van 26.12.2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, de bepalingen vermeld onder *litterae a)* en b)
- artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek, in zoverre het niet toelaat dat de vrijstelling van btw voor diensten van chiropraxie en osteopathie wordt verleend aan andere beoefenaars van medische en paramedische beroepen dan die welke vermeld zijn in die paragraaf, wanneer die beroepsbeoefenaars de noodzakelijke kwalificaties bezitten om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de door de leden van een gereguleerd medisch of paramedisch beroep aangeboden verzorging, wanneer deze laatsten de chiropraxie of de osteopathie uitoefenen
- artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek, in zoverre het de door tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen, organisaties van die beroepsbeoefenaars en paramedici verrichte diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter vrijstelt van btw
- artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek, in zoverre het voor de in die bepaling bedoelde diensten die geen medische verzorging uitmaken, een btw-vrijstelling verleent
- artikel 44, § 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek, in zoverre het voor de samenhangende goederenleveringen en diensten een btw-vrijstelling verleent in de gevallen die door artikel 134 van de btw-richtlijn uitdrukkelijk van een vrijstelling zijn uitgesloten
- artikel 44, § 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek, 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 en die worden verricht buiten ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, vrijstelt van btw.

Om tegemoet te komen aan de punten van kritiek van het Grondwettelijk Hof was het nodig om kwetsieuze bepalingen aan te passen. De wet van 11.07.2021 tot wijziging van het Wetboek van de

belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft komt hieraan tegemoet en heeft daarnaast tot doel deze bepalingen ook in overeenstemming te brengen met de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie inzake de vrijstelling voor medische verzorging opgenomen in artikel 132, lid 1, b) (medische verzorging in het ziekenhuis) en c) (medische verzorging buiten het ziekenhuis) van de richtlijn 2006/112/EG.

Deze circulaire betreft een eerste commentaar bij de gewijzigde bepalingen opgenomen in het nieuwe artikel 44, §5 1 en 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek. Deze toelichting moet gelezen worden in samenhang met de bestaande commentaren (zie o.m.: besl. nr. E.T.116.111 van 21.02.2011; besl. nr. E.T.127.740 van 22.03.2016 en besl. nr. E.T.127.740/2 van 31.05.2016) die in principe van toepassing blijven tenzij (sommige) standpunten die er zijn in opgenomen strijdig zijn met deze circulaire. De administratie zal nog een bijkomende commentaar publiceren, indien zou blijken dat er zich nog moeilijkheden voordoen bij de toepassing van deze nieuwe wetgeving.

Het btw-regime dat van toepassing is op samenwerkingsverbanden tussen zorginstellingen (instellingen die beoogd zijn in de artikelen 44, § 2, 1° en 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek) wordt behandeld in een afzonderlijke circulaire.

2. Wat verandert er?

Deze noodzakelijke hervorming van de btw-vrijstelling voor medische verzorging in of buiten het ziekenhuis heeft gevolgen voor de twee basisvoorwaarden voor die vrijstelling: enerzijds het materiële toepassingsgebied (de aard van de verstrekte diensten) en anderzijds het personele toepassingsgebied (de hoedanigheid van de dienstverstrekkers).

Wat het **materiële toepassingsgebied** betreft, moet de btw-vrijstelling voor diensten van medische verzorging in essentie beperkt blijven tot diensten met een therapeutisch doel. Deze regel geldt zonder onderscheid voor de medische verzorging verstrekt in of buiten ziekenhuizen. De vrijstelling voor medische verzorging is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder enig therapeutisch doel.

Op dit punt wordt de bestaande vrijstelling verder ingeperkt. De belastingheffing wordt veralgemeend tot alle handelingen zonder enig therapeutisch doel (met inbegrip van de diensten van esthetische aard).

Inzake het **personele toepassingsgebied** van de btw-vrijstelling voor medische verzorging die **buiten ziekenhuizen** wordt verstrekt, laat de richtlijn 2006/112/EG de lidstaten de mogelijkheid te omschrijven door welke medische of paramedische beroepen die diensten moeten worden verstrekt om voor de vrijstelling in aanmerking te komen. Volgens de vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, zoals hernomen in het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof, mogen lidstaten daarbij evenwel in essentie niet verder gaan dan nodig om te verzekeren dat het kwaliteitsniveau van de diensten die door de betrokken beroepsbeoefenaars wordt aangeboden voldoende hoog is met het oog op de bescherming van de volksgezondheid.

Op dit punt wordt de bestaande btw-vrijstelling aldus uitgebreid, in de mate dat de vrijstelling niet langer meer exclusief wordt voorbehouden aan de beoefenaars van gereguleerde medische of paramedische beroepen maar dat ook de beroepsbeoefenaars die door een adequate opleiding geacht kunnen worden een equivalent kwaliteitsniveau te bereiken (waaronder sommige niet-gereguleerde paramedische beroepsbeoefenaars) zich zullen kunnen beroepen op de vrijstelling (zie afdeling 4, hierna).

Inzake het **personele toepassingsgebied** van de btw-vrijstelling voor medische verzorging die **in de ziekenhuizen**, psychiatrische instellingen, klinieken en dispensaria wordt verstrekt, wordt niets gewijzigd (zie afdeling 5, hierna).

3. Het materiële toepassingsgebied van de vrijstelling

De gecombineerde rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie en het Grondwettelijk Hof sluit alle handelingen die geen therapeutisch doel hebben van de btw-vrijstelling uit. Deze uitsluiting betreft dus niet langer enkel de diensten van esthetische aard.

Het nieuwe artikel 44, § 1 en 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek behoudt de belastbaarheid van alle ingrepen en behandelingen die louter esthetisch van aard zijn, wat ook de omstandigheden zijn waarin ze worden verricht (de hoedanigheid van de dienstverrichter – arts of niet – is dus van geen belang, net zomin als het feit of ze al dan niet opgenomen zijn op de lijst van de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen van de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering dan wel of ze al dan niet beantwoorden aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen).

3.1. Het begrip medische verzorging

Zowel de vrijstelling in het kader van de uitoefening van (para)medische beroepen (artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek) als de vrijstelling van toepassing op ziekenhuisverpleging en medische verzorging (artikel 44, § 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek), hebben tot doel alle vrijstellingen van medische diensten *sensu stricto* te regelen (H.v.J., 10.09.2002, C-141/00, *Kügler*, punt 36). Vrijstellingen vormen immers afwijkingen van het algemene beginsel dat btw wordt geheven over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht.

Het begrip medische verzorging is voor beide vrijstellingen dan ook hetzelfde en doelt noodzakelijkerwijze op een activiteit bestemd om de gezondheid van de mens te beschermen en impliceert dus dat verzorging aan een patiënt wordt verstrekt (H.v.J., 20.11.2003, C-307/01, *d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, punt 23).

De btw-richtlijn noch het Btw-Wetboek geven evenwel een definitie van het begrip 'medische verzorging'. De vraag of een bepaalde behandeling of ingreep al dan niet een therapeutisch doel heeft moet geval per geval beoordeeld worden aan de hand van het referentiekader dat door het Hof van Justitie is bepaald middels haar vaste rechtspraak.

De medische verzorging doelt op diensten die **de diagnose, verzorging** en, in de mate van het mogelijke, **de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen tot doel hebben** (H.v.J., 10.06.2010, C-86/09, *Future Health Technologies*, punt 37, en 06.11.2003, C-45/01, *Dornier*, punt 48).

De vrijgestelde medische verzorging heeft bijgevolg een therapeutisch doel.

Daaruit volgt niet noodzakelijkerwijs dat het therapeutische doel van een dienst bijzonder strikt moet worden opgevat. Zo is de vrijstelling ook van toepassing op medische diensten die worden verricht voor doeleinden van **preventie** (H.v.J., 10.09.2002, C-141/00, *Kügler*, punt 40), alsook in gevallen waarin degene die wordt onderzocht of anderszins een preventieve medische ingreep ondergaat, geen ziekte of gezondheidsprobleem blijkt te hebben. Bijgevolg vallen medische diensten met als doel **de bescherming**,

met inbegrip van behoud of herstel, van de gezondheid van de mens onder de vrijstelling (H.v.J., 20.11.2003, C-212/01, *Unterpertinger*, punten 40 en 41; H.v.J., 20.11.2003, C-307/01, *D'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, punten 58 en 59).

In dit verband staat vast dat een in een sportschool verrichte voedingsbegeleidingsdienst op middellange en lange termijn of zeer ruim opgevat, een instrument kan zijn voor de preventie van bepaalde ziekten, zoals zwaarlijvigheid. Hetzelfde geldt echter voor sportbeoefening zelf, waarvan wordt erkend dat dit een rol speelt bij bijvoorbeeld het voorkomen van hart- en vaatziekten. Met voedingsbegeleiding wordt dus in beginsel een gezondheidsgerelateerd doel nagestreefd, maar niet, of niet noodzakelijkerwijs, een therapeutisch doel (H.v.J., 04.03.2021, C-581/19, *F.-U.L.*, punt 30).

De btw-vrijstelling voor medische verzorging is ook van toepassing op per telefoon gegeven adviezen over gezondheid en ziekte. Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat per telefoon verrichte diensten die bestaan in het geven van advies over gezondheid en ziekte, onder de vrijstelling voor medische diensten kunnen vallen op voorwaarde dat met die diensten een therapeutische doelstelling wordt nagestreefd. Voor de vaststelling of een telefonische consultatie onder het begrip medische verzorging valt, is niet beslissend dat er vóór die consultatie geen medisch voorschrift is verstrekt of dat er na die consultatie geen concrete medische behandeling heeft plaatsgevonden. In casu kan het begrip 'medische verzorging' van toepassing zijn op consultaties waarin diagnoses en mogelijke therapieën worden uitgelegd en waarin wordt voorgesteld om andere behandelingen te volgen, aangezien met die consultaties mogelijkerwijs een therapeutische doelstelling wordt nagestreefd. Zij bieden de betrokken persoon immers inzicht in zijn medische situatie, zodat hij daar in voorkomend geval naar kan handelen, met name door een bepaald geneesmiddel al dan niet te nemen.

Diensten die bestaan uit het verstrekken van algemene inlichtingen over ziektebeelden en therapieën en diensten die bestaan uit het verstrekken van administratieve inlichtingen vallen niet onder de vrijstelling voor medische diensten (H.v.J., 05.03.2020, C-48/19, *X.-G.*, punten 30, 32, 33 en 34).

3.2. Beoordeling therapeutisch doel

3.2.1. Belang van het therapeutisch doel voor de toepassing van de vrijstelling

Zoals hiervoor aangegeven, is de vrijstelling voor medische verzorging beperkt tot handelingen die een therapeutisch doel hebben. Andere prestaties die geen therapeutisch doel hebben zijn uitgesloten van deze vrijstelling. Het doel van de medische dienst is bepalend voor het antwoord op de vraag of hij van btw moet worden vrijgesteld (H.v.J., 20.11.2003, C-212/01, *Unterpertinger*, punt 42). Noch de inhoud van de medische activiteit, noch de plaats ervan binnen het takenpakket van een medisch beroepsbeoefenaar is beslissend. Indien dus een medische dienst wordt verricht in een context waarin kan worden vastgesteld dat het voornaamste doel van de dienst bestaat in de diagnose, de behandeling of genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, of nog de bescherming, het behoud of herstel van de gezondheid van personen, valt de dienst onder de vrijstelling.

Bij de beoordeling van het therapeutisch doel zal noodzakelijkerwijze rekening moeten worden gehouden met de relevante feitelijke en juridische context. Ter zake is dus niet enkel de feitelijke context, zoals bv. de inhoud van medische voorschriften of de reden waarom een medische geschiktheidsverklaring wordt gevraagd, relevant, maar eveneens de specifieke juridische context waarbinnen de medische diensten worden verricht. Die juridische context hangt mee af van de wijze

waarop de gezondheidszorg in België georganiseerd is door de ter zake bevoegde federale en regionale wetgevers.

Zo heeft de ter zake bevoegde wetgever in het kader van de organisatie van de gezondheidszorg in België een aantal functies gecreëerd die als essentieel worden beschouwd voor een kwalitatief hoogstaande gezondheidszorg en die daarom noodzakelijk door een gekwalificeerde zorgprofessional moeten worden ingevuld. Te denken valt o.m. aan de diensten van de hoofddarts (zoals omschreven in de artikelen 2 t.e.m. 9 van het KB van 15.12.1987 houdende uitvoering van de artikels 13 tot en met 17 van de wet op de ziekenhuizen) en van de arts-diensthofd die verantwoordelijk zijn voor de goede gang van zaken in het medisch departement resp. de verschillende diensten van het medisch departement in een ziekenhuis. Hetzelfde geldt voor de arts en de verpleegkundige die verantwoordelijk zijn voor de ziekenhuishygiëne- ziekenhuisinfectiebeheersing, de functie van een coördinerend en raadgevend arts in woonzorgcentra en de coördinerende verpleegkundigen in de thuiszorg, alsook voor de functie van een MZG arts die administratieve, medische en verpleegkundige gegevens ter beschikking moet stellen van de FOD Volksgezondheid.

Rekening houdend met deze juridische context kan worden gesteld dat de diensten van dergelijke zorgprofessionals, waarmee de ter zake bevoegde wetgever een kwalitatief hoogstaande medische verzorging beoogt te garanderen, in een ruimere context een therapeutisch doel nastreven en aldus vrijgesteld blijven van btw.

Ingrepen van esthetische chirurgie en behandelingen die esthetisch van aard zijn vallen slechts onder het begrip medische verzorging wanneer die diensten tot doel hebben een diagnose te stellen van ziekten of gezondheidsproblemen, die te behandelen of te genezen dan wel de gezondheid van de mens te beschermen, behouden of herstellen. Alleen in deze gevallen hebben de esthetische ingrepen en behandelingen een therapeutisch doel.

Zo zullen diensten die strekken tot behandeling of verzorging van personen die als gevolg van ziekte, letsel of aangeboren afwijking, een esthetische ingreep moeten ondergaan, kunnen vallen onder het begrip medische verzorging. De louter esthetische ingrepen die alleen tot doel hebben het fysieke voorkomen te verfraaien of te verbeteren (de zuiver cosmetische ingrepen of behandelingen) komen niet voor de vrijstelling in aanmerking (H.v.J. 21.03.2013, C-91/12, *PFC CLINIC AB*, punt 29).

Daarentegen volstaat het psychologische voordeel dat gepaard gaat met het veranderen van het lichaamsuiterlijk niet om die ingreep als deels therapeutisch te kwalificeren.

Wat het punt betreft in hoever bij de beoordeling van het doel van een bepaalde ingreep rekening moet worden gehouden met de subjectieve opvatting van de ontvanger van een dienst als in het hoofdgeding, volgt uit de rechtspraak dat de door de vrijstelling beoogde gezondheidsproblemen van psychologische aard kunnen zijn. De loutere subjectieve opvatting over een esthetische ingreep van de persoon die hem ondergaat, is op zich evenwel niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep een therapeutisch doel heeft. Deze beoordeling moet, daar zij een medische beoordeling is, namelijk uitgaan van medische vaststellingen door daartoe gekwalificeerd personeel. (H.v.J. 21.03.2013, C-91/12, *PFC CLINIC AB*, punt 33-35).

Een loutere inschrijving van een esthetische ingreep of behandeling in de RIZIV-nomenclatuur is niet langer bepalend voor de toepassing van de medische vrijstelling in relatie tot esthetische ingrepen. Daarnaast speelt het geen enkele rol meer of een esthetische ingreep of behandeling al dan niet in aanmerking komt voor tegemoetkoming/terugbetaling overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen.

Voortaan zijn alle ingrepen en behandelingen die louter esthetisch van aard zijn, niet vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1 of § 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek, ongeacht de hoedanigheid van de dienstverrichter (artsen, tandartsen, vroedvrouwen, verpleegkundigen, zorgkundigen...) en de plaats waar deze handelingen worden verricht (in of buiten ziekenhuizen). Voor het overige blijft de bestaande regeling opgenomen in de gepubliceerde beslissing nr. E.T.127.740 van 22.03.2016 behouden.

Een medische ingreep of behandeling die naast een therapeutisch (of reconstructief) doel ook een esthetisch effect heeft geniet de vrijstelling. In dat geval zal de therapeutische aard primeren. Dit zal bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een vrouw een borstreconstructie ondergaat na een kankerbehandeling.

Van de vrijstelling zijn niet alleen uitgesloten de diensten die louter esthetisch van aard zijn maar ook meer in het algemeen de diensten die geen therapeutisch doel hebben. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om het opstellen van een medisch deskundigenverslag in het kader van een schaderaming.

3.2.2. Relevante rechtspraak van het Hof van Justitie

Het Hof van Justitie heeft geoordeeld dat onder andere de volgende diensten **geen therapeutisch** doel hebben en derhalve niet onder de vrijstelling vallen:

- het vaststellen van een genetische verwantschap van individuen beoogt geen therapeutisch doel (H.v.J., 14.09.2000, C-384-98, *D*, punt 22). Hieruit volgt niet dat alle medische activiteiten waarmee slechts biologische kenmerken worden vastgesteld niet binnen de werkingssfeer van de vrijstelling vallen. Zo is denkbaar dat hetzelfde of een vergelijkbaar onderzoek als hetwelk het hof in de zaak *D* niet als gezondheidskundige verzorging heeft gekwalificeerd, nodig kan zijn om bijvoorbeeld de geschiktheid van een orgaandonor vast te stellen (H.v.J. 20.11.2003, C-212/01, *Unterpertinger*, concl. Adv.-Gen. C. Stix-Hackl, punt 64). Deze handeling heeft wel degelijk een therapeutisch doel. Uit de rechtspraak blijkt dus dat voor de vraag of een medische ingreep van btw moet worden vrijgesteld, het doel van deze ingreep beslissend is: niet alle activiteiten van een arts zijn vrijgesteld, maar enkel die activiteiten die een therapeutisch doel hebben (H.v.J. 20.11.2003, C-212/01, *Unterpertinger*, concl. Adv.-Gen. C. Stix-Hackl, punt 68).
- Het opstellen van een medisch deskundigenrapport. Deze dienst vergt wel de medische bekwaamheden van de dienstverrichter, en kan wellicht ook activiteiten meebrengen die typisch zijn voor het medische beroep, zoals lichamelijk onderzoek van de patiënt of analyse van zijn medisch dossier, maar het voornaamste doel van die dienst is niet de bescherming, met inbegrip van instandhouding of herstel, van de gezondheid van de onderzochte persoon. Deze dienst, die tot doel heeft een antwoord te geven op de in het expertiseverzoek gestelde vragen, wordt verricht om een derde in staat te stellen een beslissing te nemen die rechtsgevolgen zal hebben voor de betrokkene of voor anderen. Weliswaar kan om een medisch deskundigenrapport ook worden gevraagd door de betrokkene zelf en kan dit rapport indirect bijdragen tot de bescherming van zijn gezondheid, doordat een nieuw probleem wordt ontdekt of een eerdere diagnose bijgesteld, maar het voornaamste doel van elke verrichting van dit type is toch het voldoen aan een bij wet of overeenkomst gestelde voorwaarde in het besluitvormingsproces van anderen (H.v.J. 20.11.2003, C-212/01, *Unterpertinger*, punt 43). Voor een dergelijke dienst kan de vrijstelling dus niet gelden.
- Het afleveren van medische attesten voor de toekenning van een oorlogspensioen of 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 of, ter zake van medische beroepsfouten, ten behoeve

van personen die de instelling van een vordering in rechte overwegen (H.v.J., 20.11.2003, C-307/01, *Peter d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services*, punt 69).

- Het vervoer van menselijke organen en bij mensen afgenomen monsters voor verschillende ziekenhuizen en laboratoria, is duidelijk geen medische verzorging, aangezien een dergelijke activiteit niet tot de medische diensten behoort die rechtstreeks tot eigenlijk doel hebben de diagnose, de behandeling of de genezing van ziekten of gezondheidsproblemen, en evenmin de bescherming, het behoud of het herstel van de gezondheid (H.v.J., 02.07.2015, C-334/14, *De Fruytier*, punt 23).
- Een in een sportschool verrichte voedingsbegeleidingsdienst kan op middellange en lange termijn of zeer ruim opgevat, een instrument zijn voor de preventie van bepaalde ziekten, zoals zwaarlijvigheid. Hetzelfde geldt echter voor sportbeoefening zelf, waarvan wordt erkend dat dit een rol speelt bij bijvoorbeeld het voorkomen van hart- en vaatziekten. Met een dergelijke dienst wordt dus in beginsel een gezondheidsgerelateerd doel nagestreefd, maar niet, of niet noodzakelijkwijs, een therapeutisch doel. Een voedingsbegeleidingsdienst die door een gecertificeerde en gemachtigde deskundige in sportscholen wordt verricht, eventueel in het kader van programma's die eveneens fitnessdiensten en diensten voor lichamelijk welzijn omvatten, vormt een onderscheiden en zelfstandige dienst en kan niet onder de vrijstelling vallen. Dit onder voorbehoud van verificatie door de verwijzende rechter. (H.v.J., 04.03.2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*, punt 30 en 50). Deze rechtspraak is in overeenstemming met de conclusie van A-G Kokott dat voedingsadviezen en fitnessstraining door een fitnesscentrum onderscheiden zelfstandige prestaties zijn die alleen onder de medische vrijstelling kunnen vallen indien ze een therapeutisch doel hebben (Concl. adv.-gen. J. Kokott van 04-03-2021, C-581/19, *Frenetikexito – Unipessoal Lda*.)

3.2.3. Wie bepaalt of er sprake is van een therapeutisch doel?

Het is de **medische beroepsbeoefenaar** die de hoofdhandeling uitvoert die in eer en geweten oordeelt of een medische behandeling een therapeutisch doel dient. Hierbij is het van geen belang of de medische beroepsbeoefenaar onder leiding en toezicht staat van een andere medische beroepsbeoefenaar (zoals bv. een huisarts in opleiding of een arts-specialist in opleiding).

Het in acht moeten nemen van de geldende regels in een ziekenhuis of het moeten opvolgen van instructies verhindert de toepassing van de vrijstelling niet.

Deze beoordeling geldt niet alleen voor diensten die esthetisch van aard zijn. Ook voor andere medische handelingen die niet esthetisch van aard zijn, geldt dat de medische beroepsbeoefenaar vaststelt of de medische handeling een therapeutisch doel heeft.

Om te beoordelen of een prestatie gesteld wordt met een therapeutisch doel dan wel met een ander doel, dient de context waarin de medische dienst wordt verricht te worden bepaald. Hierbij kan de loutere subjectieve opvatting van de patiënt met betrekking tot de ingreep of behandeling een indicatie zijn, maar is op zich evenwel niet beslissend voor de beoordeling of deze ingreep of behandeling een therapeutisch doel heeft. Deze beoordeling moet, daar zij een medische beoordeling is, namelijk uitgaan van medische vaststellingen door daartoe gekwalificeerd personeel (H.v.J. 21.03.2013, C-91/12, *PFC CLINIC AB*, punten 34 en 35).

Het psychologische voordeel dat gepaard gaat met het veranderen van het lichaamsuiterlijk volstaat niet om die ingreep als therapeutisch te kwalificeren (Grondwettelijk Hof 17.09.2015, nr. 110/2015, randnummer B.7.1).

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat psychotherapeutische behandelingen beschouwd kunnen worden als medische verzorging (H.v.J., 06.11.2003, C-45/01, *Dornier*, punt 50). Wanneer een behandeling in het kader van een psychische aandoening een therapeutisch doel heeft, is deze handeling vrijgesteld. Zo vallen de operatieve ingrepen van transgenderchirurgie als gevolg van genderdysforie, onder het begrip medische verzorging en betreffen het ingrepen en behandelingen met therapeutisch of reconstructief doel ingevolge ziekte, letsel of aangeboren afwijking (Beslissing nr. E.T.127.740 van 22.03.2016, randnr. 10) en zijn dus vrijgesteld van btw.

Om te bepalen of een medische handeling therapeutisch is, zal het doel en het oogmerk van de ingreep of behandeling bepalend zijn.

Het gegeven dat de ingreep of de behandeling voorkomt in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering of in de nomenclatuur van de revalidatieverstrekkingen, of beantwoordt aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor tegemoetkoming overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, vormt een vermoeden dat er sprake is van een gezondheidskundige verzorging/een ingreep of behandeling met een therapeutisch doel. Het gaat hier om een weerlegbaar vermoeden, waarvan steeds het tegenbewijs kan worden geleverd.

Dat een ingreep of behandeling wordt uitgevoerd op medisch voorschrift is eveneens een weerlegbaar vermoeden dat er een therapeutisch doel is.

Deze vermoedens gelden niet voor de handelingen beoogd in artikel 2 van de wet van 23.05.2013 tot regeling van de vereiste kwalificaties om ingrepen van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heelkunde uit te voeren, waarvoor de principes opgenomen in de beslissing E.T.127.740 van 22.03.2016 van toepassing blijven.

Komt de behandeling niet voor in de (RIZIV-)nomenclatuur of niet in aanmerking voor tegemoetkoming (terugbetaling) overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, dan is dat op zich evenwel geen reden om de behandeling van de vrijstelling uit te sluiten. Deze bewijslast rust dan ook op diegene die gebruik wil maken van de vrijstelling.

3.2.4. Motivering door de medische beroepsbeoefenaar en controle door de fiscale administratie

Vooraf wordt de aandacht erop gevestigd dat voor de handelingen beoogd in artikel 2 van de wet van 23.05.2013 tot regeling van de vereiste kwalificaties om ingrepen van niet-heelkundige esthetische geneeskunde en esthetische heelkunde uit te voeren, de principes opgenomen in de beslissing E.T.127.740 van 22.03.2016 van toepassing blijven.

Voor de overige behandelingen en ingrepen geldt het volgende.

In het geval de ingreep of de behandeling voorkomt in de RIZIV-nomenclatuur of in de nomenclatuur van de revalidatieverstrekkingen of in aanmerking komt voor tegemoetkoming (terugbetaling) overeenkomstig de reglementering betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen geldt er voor btw-doeleinden in principe geen bijkomende motiveringsplicht.

Ook in het geval de ingreep of behandeling gebeurt op voorschrift van een arts geldt in principe geen bijkomende motiveringsplicht.

In de andere gevallen, wanneer de medische beroepsbeoefenaar van oordeel is dat een therapeutisch doel aanwezig is, motiveert hij zijn beslissing om de btw-vrijstelling toe te passen. Het therapeutisch oogmerk van de ingreep of behandeling kan blijken uit het patiëntendossier en meer algemeen uit de bewijsmiddelen van gemeen recht.

Indien de motiveringsverplichting zou leiden tot grote lasten voor bepaalde (para)medische beroepsbeoefenaars, doordat ze voor een groot deel van hun ingrepen of behandelingen met therapeutisch doel geen beroep kunnen doen op de voormelde vermoedens, kan de administratie in overleg met de betrokken beroepsgroeperingen afspraken maken om de motiveringsverplichting te vereenvoudigen. De betrokken beroepsorganisaties dienen hiervoor contact op te nemen met de Centrale diensten.

De administratie kan slechts marginaal toetsen of de medische beroepsbeoefenaar de vrijstelling juist toepast. Indien het naar aanleiding van een controle bijvoorbeeld noodzakelijk zou blijken steekproefsgewijs een of meer dossiers van patiënten te raadplegen, zal dit steeds onder geanonimiseerde vorm gebeuren.

De medische beroepsbeoefenaar moet in zijn btw-administratie een onderscheid maken tussen de (be)handelingen waarbij een therapeutisch doel wel aanwezig is en de (be)handelingen waarbij dat niet het geval is.

3.3. Niet-limitatieve lijst van voorbeelden

Deze lijst bevat een niet-limitatieve opsomming van ingrepen en behandelingen **met een therapeutisch doel** die 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 doel hebben. De aandacht wordt erop gevestigd dat voor de toepassing van de medische vrijstelling er uiteraard ook moet voldaan zijn aan het personeel toepassingsgebied (zie punt 4):

- 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 verrichten van medisch onderzoek van personen op verzoek van werkgevers, met als doel de gezondheid van de betrokkene te beschermen
- het afnemen van bloed of andere lichaamssubstanties voor het testen op virussen, infecties of andere ziekten op verzoek van werkgevers of verzekeraars, wanneer die dienst hoofdzakelijk tot doel heeft, de gezondheid van de betrokkene te beschermen
- 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 hoofdarts en van de arts-diensthoud 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 artsenvennootschap)
- 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 voetzorg 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.

Deze lijst bevat een niet-limitatieve opsomming van handelingen die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen **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 arbeidspychologie en met betrekking tot aanwerving (evaluatie, selectie, integratie ...), arbeidsprestaties, beroepsziekten, werkgroepen (regels, conflicten ...), personeelsbeheer (motivatie, management ...), werkintegratie en – re-integratie ... (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 Btw-Wetboek van toepassing voor zover voldaan is aan de in dat artikel gestelde voorwaarden).

4. Draagwijdte van de vrijstelling voor medische verzorging verricht door de gezondheidszorgberoepen en -praktijken bedoeld in artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek

4.1. Wettelijke bepaling

De vrijstelling van btw voor de medische verzorging in het kader van de uitoefening van medische en andere (para)medische beroepen of praktijken is opgenomen in artikel 44, § 1 van het Btw-Wetboek. Dit artikel vormt de omzetting naar Belgisch recht van artikel 132, lid 1, punt c), van de btw-richtlijn 2006/112/EG.

Artikel 44, § 1 (nieuw), van het Btw-Wetboek bepaalt: 'Van de belasting zijn vrijgesteld, de medische verzorging verricht door de volgende personen in het kader van hun beroep of praktijk:

1° de beoefenaars van één van de beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10.05.2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen en de beoefenaars van de praktijken bedoeld in artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29.04.1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen

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°.

De beoefenaars van de in het eerste lid, 2°, bedoelde beroepen of praktijken doen een aan de toepassing van die vrijstelling voorafgaande kennisgeving aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde. De koning bepaalt de praktische modaliteiten van die verplichting met betrekking tot de indiening van die kennisgeving en de vermeldingen die ze bevat.

De vrijstelling bedoeld in het eerste lid is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel'.

4.2. Het personele toepassingsgebied

In zijn arrest van 27.06.2019 (zaak C-597/17, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*), merkt het Hof van Justitie van de Europese Unie op dat '*volgens een letterlijke uitlegging van artikel 132, lid 1, onder c), van richtlijn 2006/112 een dienst moet worden vrijgesteld indien aan twee voorwaarden is voldaan. Deze dienst*

moet namelijk in de eerste plaats medische verzorging uitmaken en in de tweede plaats worden verricht in het kader van de uitoefening van medische en paramedische beroepen als omschreven door de betrokken lidstaat'

Deze tweede voorwaarde verwijst dus naar de medische en paramedische beroepen zoals deze zijn bepaald in de betrokken lidstaat. Ze heeft tot doel te garanderen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor medische verzorging die wordt verleend door zorgverleners die de vereiste beroepskwalificaties bezitten.

De lidstaten beschikken aldus over een beoordelingsvrijheid bij de omschrijving van de beroepen bij de uitoefening waarvan medische verzorging van btw is vrijgesteld en inzonderheid bij de bepaling welke kwalificaties voor de uitoefening van deze beroepen vereist zijn. De beoordelingsvrijheid van de lidstaten bij de omschrijving van die beroepen is evenwel niet onbegrensd. De lidstaten moeten namelijk rekening houden met, enerzijds, de met deze bepaling nagestreefde doelstelling die erin bestaat te garanderen dat de vrijstelling uitsluitend geldt voor medische verzorging die wordt verleend door zorgverleners die de vereiste beroepskwalificaties bezitten, en, anderzijds, met het beginsel van fiscale neutraliteit. De lidstaten moeten dus ervoor zorgen dat de vrijstelling enkel geldt voor medische verzorging die een voldoende kwaliteitsniveau heeft (zie arrest C-597/17 voormeld en arrest van het HJEU C-443/04 en C-444/04 van 27.04.2006, *H.A. Solleveld (C-443/04)*, *J.E. van den Hout-van Eijnsbergen (C-444/04)* c. staatssecretaris van Financiën).

In het licht van de rechtspraak van zowel het HJEU als het Grondwettelijk Hof, werd artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek volledig herwerkt opdat de erin bedoelde btw-vrijstelling van toepassing zou zijn op twee categorieën van beoefenaars van medische en paramedische beroepen, namelijk:

- op de beoefenaars van de medische en paramedische beroepen of praktijken waarvoor een wettelijk en/of reglementair kader bestaat
- op de beoefenaars van de andere medische en paramedische beroepen dan die waarvoor een wettelijk en/of reglementair kader bestaat, die houder zijn van een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is en die, op basis van dit certificaat, beschikken 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 eerste categorie.

Op dit punt breidt artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek, zoals gewijzigd door de wet van 11.07.2021, de bestaande btw-vrijstelling aldus uit, in de mate dat de vrijstelling niet langer meer exclusief wordt voorbehouden aan de beoefenaars van gereguleerde medische of paramedische beroepen, maar dat ook zij die door een adequate opleiding geacht kunnen worden een equivalent kwaliteitsniveau te bereiken zich zullen kunnen beroepen op de vrijstelling.

4.2.1. Beoefenaars van de gereguleerde medische en paramedische beroepen en de beoefenaars van de praktijken bedoeld in de wet van 29.04.1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsnijbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen (eerste categorie)

Wat de eerste categorie betreft, beoogt de tekst van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek voortaan de beoefenaars van één van de beroepen bedoeld in de **gecoördineerde wet van 10.05.2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen** (hierna: de wet van 10.05.2015),

waaronder een aantal categorieën van beoefenaars die in artikel 44, § 1, 1° tot 3°, oud, van het Btw-Wetboek waren opgenomen.

De tekst beoogt eveneens de beoefenaars van de praktijken bedoeld in **artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van de wet van 29.04.1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsnijbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen** (hierna: de wet van 29.04.1999).

Deze rechtstreekse verwijzing naar die wetten heeft als voordeel alle beroepen met een wettelijk of reglementair kader gelijk te schakelen. Het laat bovendien toe om te vermijden dat het Btw-Wetboek later zou moeten worden aangepast wanneer, in de toekomst, andere beroepen of praktijken dan die welke er momenteel in zijn opgenomen, eveneens in deze wetten zouden worden opgenomen, zoals binnenkort het geval zou kunnen zijn met de medische/gespecialiseerde voetverzorgers.

4.2.1.1. De beoefenaars van de gereguleerde beroepen

De beroepen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10.05.2015 hebben gemeenschappelijk dat ze het voorwerp uitmaken van een bijzondere beroepstitel of een bijzondere beroepsbekwaamheid en dat hun beoefenaars daartoe erkend moeten worden door de minister bevoegd voor volksgezondheid of de door hem gemachtigde ambtenaar (artikel 86, van de gecoördineerde wet van 10.05.2015). Die erkenning wordt toegekend op voorwaarde dat voldaan is aan de erkenningscriteria vastgelegd door de minister bevoegd voor volksgezondheid, op advies, wanneer zij bestaan, van de Raden waaraan die bevoegdheid is toegewezen.

In die wet zijn de volgende beroepen bedoeld:

- de artsen, tandartsen en apothekers
- de kinesisten
- de verpleegsters, verplegers en zorgkundigen
- de vroedvrouwen
- de hulpverlener-ambulanciers
- de klinische psychologen en orthopedagogen
- de beoefenaars van de paramedische beroepen bedoeld in het koninklijk besluit van 02.07.2009 tot vaststelling van de lijst van paramedische beroepen: apothekersassistentie, audiologie, bandage, orthese en prothese, diëtetiek, ergotherapie, medische laboratoriumtechnologie, logopedie, oogzorg, podologie, medische beeldvorming, vervoer van patiënten (met uitsluiting van het dringende personenvervoer na een oproep via het eenvormig oproepstelsel) en mond- en tandzorg.

Voor het geheel van deze categorieën van beroepsbeoefenaars bestaat er, op grond van die strikte reglementaire omkadering, in zekere zin **een wettelijk vermoeden** op grond waarvan die personen geacht worden over de noodzakelijke kwalificaties te beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om de bescherming van de gezondheid van de patiënten te kunnen garanderen in de zin van de rechtspraak van het HJEU.

4.2.1.2. De beoefenaars van de praktijken bedoeld in de wet Colla van 29.04.1999

De zogenaamde wet 'Colla' is een wet van 29.04.1999 betreffende de niet-conventionele praktijken inzake de geneeskunde, de artsenijsbereidkunde, de kinesitherapie, de verpleegkunde en de paramedische beroepen. Deze wet vormde een begin van erkenning van vier niet conventionele praktijken door te proberen een kader te creëren voor een veilige toegang tot kwalitatief hoogstaande niet conventionele medische verzorging.

Deze wet definieert de niet-conventionele praktijk als '*het gewoonlijk verrichten van handelingen die tot doel hebben de gezondheidstoestand van een menselijk wezen te bevorderen en/of te bewaken*'. In de huidige stand van de wetgeving worden op grond van artikel 2, § 1, 2°, tweede lid, van die wet, de volgende praktijken bedoeld: de homeopathie, de chiropraxie, de osteopathie en de acupunctuur.

De door de wet van 29.04.1999 bedoelde praktijken hebben als gemeenschappelijke noemer dat ze moeten onderworpen worden aan een registratieprocedure middels een koninklijk besluit op basis van een advies uitgebracht door een paritaire commissie die met dat doel in die wet is voorzien. Voor die wet zijn dus uitvoeringsbesluiten nodig om de registratievoorwaarden van de beoefenaars te bepalen. Welnu, slechts een van die vier praktijken is op die wijze gereguleerd: de homeopathie door het koninklijk besluit van 26.03.2014 betreffende de uitoefening van de homeopathie.

Er moet worden besloten dat voor de beoefenaars van de praktijken die het voorwerp hebben uitgemaakt van uitvoeringsmaatregelen om de toegang tot het beroep te regelen, alle beoefenaars die de toelating hebben in België hun praktijk uit te oefenen, de vrijstelling genieten. Zij worden immers geacht over de noodzakelijke kwalificaties te beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is. **De homeopaten** vallen onder deze categorie.

Voor de beoefenaars van de praktijken die geen voorwerp hebben uitgemaakt van uitvoeringsmaatregelen om de toegang tot het beroep te regelen, is het aan de administratie om de voorwaarden te bepalen die vereist zijn voor de toepassing van de vrijstelling zodat enkel de handelingen verricht door beoefenaars die over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is, de vrijstelling kunnen genieten. **De acupuncturisten, de osteopaten en de chiropractors** vallen onder deze categorie.

De in het vorige lid bedoelde voorwaarden zijn:

a. Vermits het gaat om erkende organisaties en hun lidmaatschap onderworpen is aan verschillende criteria aan de hand waarvan die organisaties het kwaliteitsniveau van de medische verzorging door de gezondheidszorgbeoefenaar controleren, worden de bij een door de Raad van State erkende beroepsorganisatie aangesloten beoefenaars geacht over de noodzakelijke kwalificaties te beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is. Zij worden dus geacht de vrijstelling te kunnen genieten.

Hieronder worden de door de Raad van State erkende beroepsorganisaties opgesomd voor elk van de in de wet Colla erkende praktijken waarvoor geen uitvoeringsbesluit van kracht is voor de regeling van de toegang tot het beroep:

- Osteopathie

* OSTEOPATHIE.BE

* BUO: de Belgische Unie van Osteopaten

* UKO: Unie voor gediplomeerden in de kinesitherapie en osteopathie

- * UPMO: Union professionnelle de médecine ostéopathique
- Acupunctuur
 - * ABADIC: Association belge des acuponcteurs diplômés de Chine
 - * BAF: Belgian Acupunctors Federation
 - * EUFOM: European Federation for Oriental Medicine
 - * BVAA: Belgische Vereniging voor Artsen Acupuncturisten
- Chiropraxie
 - * BVC: Belgische vereniging van chiropractors

b. De beoefenaars die niet bij zo'n beroepsorganisatie zijn aangesloten kunnen de vrijstelling genieten indien ze voldoen aan de hieronder opgesomde criteria.

De **osteopaten** kunnen de vrijstelling genieten indien ze houder zijn van een diploma dat voldoet aan de CEN standaard NBN 16686.

De **chiropractors** kunnen de vrijstelling genieten indien ze een opleiding hebben gevolgd die wordt geaccrediteerd door de ECCE (European Council on Chiropractic Education) of door de CCEI (Councils on Chiropractic Education International).

De **acupuncturisten** kunnen de vrijstelling genieten indien ze voldoen aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- voor niet-artsen:
 - * beschikken over een diploma van verpleegkunde, van kinesithérapie, van tandarts of van vroedvrouw in de zin van het koninklijk besluit nr.78 van 10.11.1967 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen
 - * een opleiding (gevolgd door een diploma) gevolgd hebben van minimaal 1500 uren gespreid over ten minste 3 jaren bestaande uit ten minste 40 studiepunten theorie en ten minste 20 studiepunten praktijk
 - * een stage hebben gelopen, een scriptie hebben geschreven en met goed gevolg het eindexamen hebben afgelegd
- voor artsen: een opleiding van ten minste 192 uren in acupunctuur gevolgd hebben (theorie en praktijk gecombineerd).

c. De beoefenaars die niet voldoen aan de hiervoor vermelde criteria kunnen een verzoek indienen bij de centrale diensten van de btw.

4.2.2. Beoefenaars van medische en paramedische beroepen zonder wettelijk of reglementair kader (tweede categorie)

De tweede categorie beoefenaars die de vrijstelling van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek genieten, zijn de beoefenaars van de andere medische en paramedische beroepen zonder wettelijk of reglementair kader. Overeenkomstig het voormelde arrest van het Grondwettelijk Hof van 05.12.2019 en het voormelde arrest van het HJEU van 27.06.2019, moet die vrijstelling immers ook worden toegekend aan

medische diensten die verstrekt worden door beoefenaars van andere beroepen in de mate waarin ze over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan de verzorging verstrekt door de leden van een gereguleerd beroep, met name wanneer ze een relevante en voldoende opleiding met vrucht hebben voltooid aan een erkende onderwijsinstelling (HJUE, arrest van 27.06.2019, *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e.a.*, voormeld, punt 29).

Artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, nieuw, van het Btw-Wetboek preciseert derhalve dat deze vrijstelling van toepassing is op medische verzorging verstrekt door andere beroepsbeoefenaars dan die bedoeld in de eerste categorie, wanneer de twee volgende cumulatieve voorwaarden vervuld zijn:

- ze zijn houder zijn van een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is
- 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 beoefenaars van gereguleerde medische en paramedische beroepen.

Wat de beroepen of praktijken betreft waarvoor geen specifiek wettelijk kader bestaat, zullen hun beoefenaars, overeenkomstig artikel 44, § 1, tweede lid, nieuw, van het Btw-Wetboek ertoe gehouden zijn een aan de toepassing van die vrijstelling voorafgaande kennisgeving te doen aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde. Die verplichting tot kennisgeving zal de administratie toelaten, in het kader van haar opdracht om toe te zien op de juiste toepassing van de btw-reglementering en overeenkomstig de Europese rechtspraak, een overzicht aan te leggen van de verschillende opleidingen en certificeringen op basis waarvan die beoefenaars over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau soortgelijk is aan die aangeboden door de beoefenaars van gereguleerde beroepen of praktijken.

Die verplichting tot kennisgeving zal het voorwerp uitmaken van een specifieke procedure waarvan de modaliteiten via koninklijk besluit zullen worden bepaald. Artikel 44, § 1, tweede lid, nieuw, van het Btw-Wetboek, voorziet daartoe een machtiging aan de koning.

4.2.2.1. Eerste voorwaarde: een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is

Het is uiteraard van belang de kwaliteit van de verstrekte medische verzorging te waarborgen. De vrijstelling mag dus enkel kunnen worden toegepast voor prestaties binnen een kader waarin die kwaliteit van de medische verzorging wordt erkend op basis van een bijzondere beroepstitel of een specifieke beroepskwalificatie, ongeacht het wettelijk of reglementair kader.

De toepassing van de vrijstelling voor deze tweede categorie van beoefenaars is dus afhankelijk van het bestaan van een certificaat afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is. Het certificaat biedt de garantie dat de beoefenaar een opleiding heeft gevolgd en geslaagd is voor de examens.

A. De behaalde certificaten in België

Het begrip certificaat

Worden aangemerkt als certificaten voor de toepassing van deze circulaire, de volgende graden, ongeacht of ze overeenkomen met de titel afgeleverd door het voltijds hoger onderwijs of specifiek zijn voor het hoger secundair onderwijs voor sociale promotie:

- voor het hoger onderwijs:
 - * getuigschrift van hoger onderwijs
 - * bachelor of bachelor-na-bachelor
 - * master of master-na-master
- voor het secundair onderwijs:
 - * diploma.

Er moet derhalve worden opgemerkt dat de deelcertificaten die in het onderwijs voor sociale promotie (volwassenenonderwijs) worden afgeleverd naar aanleiding van het slagen voor een leermodule, niet worden aangemerkt als certificaten in de zin van artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek. Wat eventueel andere niet hiervoor genoemde types van certificaten betreft, zal een verzoek kunnen worden ingediend bij de centrale diensten van de btw.

Het begrip instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is

Het certificaat moet worden afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is.

In België hebben de Gemeenschappen, die de bevoegde overheid zijn, de erkende onderwijsinstellingen in een lijst opgenomen. Bedoeld zijn derhalve verschillende universiteiten, hogescholen, kunsthogescholen en onderwijsinstellingen voor sociale promotie (centra voor volwassenenonderwijs) die op het niveau van het hoger onderwijs een afdeling organiseren:

- voor de Franse Gemeenschap, werd zo een lijst van instellingen voor hoger onderwijs opgesteld in de artikelen 10 tot 13 van het decreet van 07.11.2013 tot bepaling van het hogeronderwijslandschap en de academische organisatie van de studies (het zogenaamde 'landschaps'-decreet): <http://www.enseignement.be/index.php?page=28260&navi=4596>
- voor de Vlaamse Gemeenschap kan een lijst van erkende universiteiten en hogescholen en centra voor volwassenenonderwijs worden geraadpleegd via de volgende link:
- <https://data-onderwijs.vlaanderen.be/onderwijsaanbod/>
- voor de Duitstalige Gemeenschap is een lijst van erkende instellingen te vinden via hun website: <https://ostbelgienbildung.be/desktopdefault.aspx/tabid-5987/>

Welke beroepen vallen onder de tweede categorie?

Rekening houdend met de hiervoor vermelde voorwaarden, komen uit het thans aanwezige opleidingsaanbod in België drie beroepen naar voor die onder deze tweede categorie vallen:

- de psychomotorisch therapeut
- de medische of gespecialiseerde voetzorg

- de psychologisch consulent.

Indien andere beroepen voldoen aan de voormelde voorwaarden, zal ieder belanghebbend persoon een update van deze lijst aan de administratie kunnen voorstellen, via een verzoek aan de centrale diensten van de btw.

B. De in het buitenland behaalde certificaten

De buitenlandse certificaten moeten worden afgeleverd door een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is en betrekking hebben op het beroep van psychomotorisch therapeut, medische voetzorg, psychologisch consulent of enig ander beroep dat volgens de eerder vermelde procedure aan die lijst zou worden toegevoegd.

4.2.2.2. Tweede voorwaarde: de aard van de handelingen

De beoefenaars van de praktijken zonder een wettelijk of reglementair kader kunnen de vrijstelling genieten op voorwaarde dat ze op basis van het hierboven vermelde certificaat over de noodzakelijke kwalificaties beschikken om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beoefenaars van de beroepen van de eerste categorie.

A. De beoefenaars die hun certificaat binnen een erkende Belgische instelling hebben behaald

Deze beoefenaars worden, **behoudens tegenbewijs**, verondersteld over een certificaat te beschikken dat hun de noodzakelijke kwalificaties verleent om medische verzorging te verlenen waarvan het kwaliteitsniveau voldoende hoog is om soortgelijk te zijn aan die aangeboden door de beoefenaars van de beroepen van de eerste categorie.

B. De beoefenaars die hun certificaat hebben behaald binnen een instelling erkend door een bevoegde overheid van het land waar die instelling gevestigd is

Het behalen van een certificaat is een garantie van de kwaliteit van de opleiding van de beoefenaar en dus, onrechtstreeks, van de kwaliteit van de door hem verrichte prestaties. Omwille van de neutraliteit moet dus, in deze context, worden aangenomen dat enkel de buitenlandse certificaten die als gelijkwaardig worden beschouwd met de overeenstemmende Belgische certificaten, een voldoende garantie bieden voor de kwaliteit van de prestatie die door de beoefenaar zal worden verricht.

Het buitenlandse certificaat wordt als gelijkwaardig beschouwd met het certificaat dat in België wordt afgeleverd indien een van de volgende voorwaarden is vervuld:

- het buitenlands certificaat moet van gelijkwaardig niveau zijn als dat van corresponderende opleidingen afgeleverd door in België erkende instellingen
- de opleiding die geleid heeft tot het bekomen van het certificaat in kwestie moet gelijkwaardig zijn aan de overeenkomstige opleiding in België. Die gelijkwaardigheid wordt bepaald in functie van verschillende criteria zoals de inhoud van de opleiding, de duur ervan, de vereiste om voor een examen te slagen, het indienen van een eindwerk... .

Welke certificaten vallen onder deze tweede categorie?

De administratie zal, naarmate van de informatie die zij ontvangt, een lijst aanleggen van de certificaten die een garantie voor voldoende kwaliteit bieden.

4.2.3. Verrichte diensten in het kader van de uitoefening van hun beroep of praktijk

Zowel voor de beoefenaars van gereguleerde (para)medische beroepen of praktijken waarvoor een wettelijk en/of reglementair kader bestaat als die van andere medische en paramedische beroepen of praktijken die niet als dusdanig gereguleerd zijn, is de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, van het Btw-Wetboek maar van toepassing op de medische verzorging waarvoor de beoefenaars optreden **binnen het kader van hun beroep of praktijk**, ongeacht hoe die juridisch of reglementair zijn omkaderd. Hieruit volgt dat de beroepsbeoefenaar de vrijstelling kan toepassen op de verrichte diensten die behoren tot zijn deskundigheid en die een onderdeel vormen van de gevolgde opleiding.

4.3. Het materiële toepassingsgebied van de vrijstelling

De vrijstelling geldt alleen voor diensten die bestaan in de gezondheidskundige verzorging van de mens. Hiervan is sprake als de handelingen zijn bedoeld om de gezondheid van een patiënt te beschermen, in stand te houden of te herstellen. Dit betekent dat therapeutische handelingen voor de vrijstelling in aanmerking komen indien hun voornaamste doel bestaat in de diagnose, de behandeling, verzorging en, voor zoveel mogelijk, genezing van ziekten, letsels, aangeboren afwijkingen of andere gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of herstel van de gezondheid van personen.

Voor een uitgebreide bespreking van het begrip medische verzorging wordt verwezen naar titel 3.

4.4. Toepassingsgevallen

4.4.1. Medische beroepen

Artsen

Artsen zijn vrijgesteld voor alle ingrepen en behandelingen met een therapeutisch doel die 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 doel hebben.

Het is de medische beroepsbeoefenaar die de hoofdhandeling uitvoert die in eer en geweten oordeelt of een medische behandeling een therapeutisch doel dient. Hierbij is het van geen belang of de medische beroepsbeoefenaar onder leiding en toezicht staat van een andere medische beroepsbeoefenaar. Het in acht moeten nemen van de geldende regels in een ziekenhuis of het moeten opvolgen van instructies verhindert de toepassing van de vrijstelling niet.

Voorbeelden van ingrepen en behandelingen **met** een therapeutisch doel:

- preventiemaatregelen zoals vaccinatie, immunisering en testen (screening)
- medisch handelen in verband met vruchtbaarheid (bv. oncofreezing of fertiliteitspreservatie) en zwangerschap

- esthetische ingrepen die een therapeutisch doel hebben (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
- de diensten van de hoofdarts en de arts-diensthooft 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 artsvennootschap)
- de diensten van een arts die verantwoordelijk is voor de ziekenhuishygiëne- ziekenhuisinfectiebeheersing; de diensten van een coördinerend en raadgevend arts in woonzorgcentra; 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
- teleconsulten of internetconsulten die bestaan in het geven van gepersonaliseerd advies over gezondheid en ziekte op voorwaarde dat een therapeutische doelstelling wordt nagestreefd (worden hier niet bedoeld diensten die bestaan uit het verstrekken van inlichtingen over ziektebeelden en therapieën en diensten die bestaan uit het verstrekken van administratieve inlichtingen)
- een professioneel begeleid trainingsprogramma, dat rekening houdt met aanwezige risicofactoren en pathologie van iedere individuele persoon
- groepstrainingen gegeven door bijvoorbeeld een sportarts, op voorwaarde dat binnen die behandeling rekening wordt gehouden met aanwezige risicofactoren en pathologie van iedere individuele persoon.

Voorbeelden van ingrepen en behandelingen **zonder** therapeutisch doel:

- 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 als die handelingen tot doel hebben de verzekeraar te informeren

- 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 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 Btw-Wetboek van toepassing voor zover voldaan is aan de in dat artikel gestelde voorwaarden).

Tandartsen

De medische verzorging verricht door tandartsen van alle beroepstitels (o.m. orthodontisten, parodontologen) in het kader van hun beroep is normaal van de btw vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek.

Esthetische ingrepen of behandelingen die een therapeutisch doel hebben zijn eveneens vrijgesteld van btw. Zoals bijvoorbeeld 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. Daartegenover staat dat esthetische ingrepen of behandelingen die uitsluitend tot doel hebben de verfraaiing van het uiterlijk, niet onder het begrip gezondheidskundige verzorging kunnen worden gebracht en aldus belast zijn met btw (bijvoorbeeld het bleken van de tanden of het plaatsen van facetten ingegeven door een zuiver cosmetische wens, namelijk mooie, witte en egale tanden).

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 wordt beschouwd als therapeutisch en is vrijgesteld van btw.

Zijn ook vrijgesteld van btw de leveringen en herstellingen van tandprothesen (zoals kronen, bruggen, beugels) door tandartsen voor zover die handelingen gepaard gaan met de tandverzorging. De levering en herstelling van tandprothesen door een zelfstandige tandtechnicus of een zelfstandig laboratorium zijn niet vrijgesteld van btw.

Het is aan de tandarts om vast te stellen of er sprake is van een therapeutisch doel.

Kinesisten

(Para)medische diensten met als doel de bescherming, met inbegrip van het behoud of herstel, van de gezondheid van de mens verricht door kinesisten in het kader van hun beroep of praktijk vallen onder de vrijstelling van medische verzorging. De medische verzorging dient een therapeutisch doel te hebben. Ook (be)handelingen die worden verricht voor doeleinden van preventie vallen binnen de reikwijdte van de medische vrijstelling zelfs al blijkt dat degene die wordt onderzocht of op een andere manier een preventieve ingreep ondergaat geen ziekte heeft.

Kinesitherapeuten werken meestal op grond van een medisch voorschrift (cf. art. 43, § 6, van de gecoördineerde wet van 10.05.2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen). Dat een ingreep of behandeling wordt uitgevoerd op medisch voorschrift is een vermoeden dat er een therapeutisch doel is.

Daarnaast is er ook directe toegang tot de kinesithérapie. Beoefenaars van de kinesithérapie mogen handelingen uitvoeren waarvoor geen medisch voorschrift vereist is. Het uitvoeren van kinesitherapeutische handelingen en verstrekingen zonder medisch voorschrift gebeurt binnen de eerstelijnszorg, de welzijnszorg alsook in het kader van preventie en gezondheidspromotie.

De volgende handelingen hebben een **therapeutisch doel** en zijn vrijgesteld van btw:

- 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
- teleconsulten of internetconsulten die bestaan in het geven van gepersonaliseerd advies over gezondheid en ziekte op voorwaarde dat een therapeutische doelstelling wordt nagestreefd (worden hier niet bedoeld diensten die bestaan uit het verstrekken van inlichtingen over ziektebeelden en therapieën en diensten die bestaan uit het verstrekken van administratieve inlichtingen).

De volgende diensten hebben **geen** therapeutisch doel en zijn belast met btw:

- groepstrainingen 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
- de nazorg van ingrepen of behandelingen met een louter esthetisch karakter (zonder enig therapeutisch of reconstructief doel), tenzij de nazorg kadert in de behandeling van complicaties die opgetreden zijn n.a.v. ingrepen of behandelingen zonder therapeutisch doel.

Klinisch psychologen en orthopedagogen

De klinisch psycholoog is een specialist op het terrein van de psychologie in de gezondheidszorg, en wordt ingezet bij diagnostiek en behandeling van patiënten met complexe, meervoudige psychische problematiek.

Een klinisch psycholoog is bevoegd om psychotherapie toe te passen. Psychische problemen waarvoor de hulp van een klinische psycholoog wordt ingeroepen zijn bijvoorbeeld bipolaire stoornissen, ernstige depressie, angsten, verslavingen, dwangmatig gedrag, agressie, eetstoornissen en dergelijke meer.

De klinisch orthopedagoog maakt voor mensen met ontwikkelings-, leer- en gedragsproblemen een behandel- en begeleidingsplan dat hun situatie kan verbeteren. Zodoende probeert de klinisch orthopedagoog ervoor te zorgen dat zij de hulp krijgen die het beste bij hun karakter en problemen aansluit, met als doel hun ontwikkeling te optimaliseren en hun participatiekansen te maximaliseren. Een orthopedagoog is eveneens bevoegd om handelingen inzake psychotherapie te verrichten.

Op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek is de medische verzorging verricht door erkende klinisch psychologen en erkende orthopedagogen in het kader van hun beroep of praktijk vrijgesteld van de btw. Bedoelde vrijstelling is alleen van toepassing indien zij voldoen aan de

voorwaarden om het beroep in België te mogen uitoefenen (dit wil zeggen in het bezit zijn van een visum en een erkenning) en de door hen verrichte diensten moeten een therapeutisch doel hebben.

De prestaties verricht door een psycholoog, die geen erkend klinisch psycholoog is, vallen evenwel niet onder toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek. De door hen verrichte diensten kunnen echter wel vrijgesteld zijn als dienst van gezinsvoorlichting in de zin van artikel 44, § 2, 5°, van het Btw-Wetboek. In dit verband wordt verwezen naar de beslissing E.T.114.414 van 16.04.2008.

Verpleegkundigen

De medische verzorging verricht door zelfstandige verpleegkundigen in het kader van hun beroep is normaal van de btw vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek.

Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt naargelang die medische verzorging binnen of buiten een ziekenhuis plaatsvindt.

De vrijstelling is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel. Dit is onder meer het geval met de diensten van verpleegkundigen die verband houden met dan wel inherent zijn aan een esthetische ingreep of behandeling. Deze diensten zijn evenals de esthetische ingreep of behandeling zelf, aan de btw onderworpen, ongeacht of het om verpleging in het ziekenhuis of om thuiszorgprestaties gaat.

Zo is de nazorg van ingrepen of behandelingen met een louter esthetisch karakter (zonder enig therapeutisch of reconstructief doel) niet van de btw vrijgesteld, tenzij de nazorg kadert in de behandeling van complicaties die opgetreden zijn naar aanleiding van ingrepen of behandelingen met een louter esthetisch karakter.

Bij twijfel over de toepassing van de vrijstelling zal de verpleegkundige aan de hand van het patiëntendossier en/of via bevraging van de patiënt/voorschrijvend arts dienen na te gaan of zijn/haar diensten betrekking hebben op ingrepen of behandelingen zonder therapeutisch doel.

De prestaties van een coördinerend verpleegkundige in een groepspraktijk die verantwoordelijk is voor de organisatie van de dienst wat de coördinatie, continuïteit, kwaliteit en evaluatie van de zorg betreft kunnen de vrijstelling genieten.

Ondersteuning door een thuisverpleegkundige in een huisartspraktijk is eveneens van de btw vrijgesteld voor zover het gaat om medische verzorging met een therapeutisch doel (bijvoorbeeld voorbereiding van het onderzoek door de arts, anamnese...).

De terbeschikkingstelling door een uitzendbureau van een verpleegkundige aan bijvoorbeeld een woonzorgcentrum is in principe een aan de btw onderworpen terbeschikkingstelling van personeel. De administratie zal evenwel geen kritiek uitoefenen op de interpretatie waarbij de overeenkomst tussen het uitzendbureau en het woonzorgcentrum voorgesteld wordt als een werkaannemingscontract. Volgens deze interpretatie wordt de dienst die door het uitzendbureau aan het woonzorgcentrum wordt verstrekt van de btw vrijgesteld, voor zover het door de verpleegkundige uitzendkracht verrichte werk medische verzorging betreft met betrekking op ingrepen en behandelingen met een therapeutisch doel.

Het aanbieden van gezinshulp (waaronder bijvoorbeeld helpen bij eten, toiletbezoek, hygiëne, assistentie bij te bed leggen of opstaan...) door zelfstandige verpleegkundigen in het kader van hun beroep of praktijk wordt eveneens beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek.

Zorgkundigen

Onder zorgkundige wordt verstaan de persoon die specifiek is opgeleid om de verpleegkundige onder zijn/haar toezicht bij te staan inzake zorgverstrekking, gezondheidsopvoeding en logistiek, in het kader van de door de verpleegkundige gecoördineerde activiteiten binnen een gestructureerde equipe (z. artikel 59, van de gecoördineerde wet van 10.05.2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen).

De medische verzorging verricht door zelfstandige zorgkundigen in het kader van hun beroep is normaal van de btw vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°(nieuw), van het Btw-Wetboek.

Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt naargelang die medische verzorging binnen of buiten een ziekenhuis plaatsvindt (zie verder circulaire 2017/C/26 van 24.04.2017 betreffende de btw-vrijstelling ten aanzien van de prestaties verricht door zorgkundigen).

De vrijstelling is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel. Dit is onder meer het geval met de diensten van zorgkundigen die verband houden met dan wel inherent zijn aan een esthetische ingreep of behandeling. Deze diensten zijn evenals de esthetische ingreep of behandeling zelf, aan de btw onderworpen, ongeacht of het om verzorging in het ziekenhuis of om thuiszorgprestaties gaat.

Zo is de nazorg van ingrepen of behandelingen met een louter esthetisch karakter (zonder enig therapeutisch of reconstructief doel) niet van de btw vrijgesteld, tenzij de nazorg kadert in de behandeling van complicaties die opgetreden zijn naar aanleiding van ingrepen of behandelingen met een louter esthetisch karakter.

Bij twijfel over de toepassing van de vrijstelling zal de verpleegkundige onder wiens toezicht de zorgkundige werkt aan de hand van het patiëntendossier en/of via bevraging van de patiënt/voorschrijvend arts dienen na te gaan of zijn/haar diensten betrekking hebben op ingrepen of behandelingen zonder therapeutisch doel.

Het aanbieden van gezinshulp (waaronder bijvoorbeeld helpen bij eten, toiletbezoek, hygiëne, assistentie bij te bed leggen of opstaan...) door zelfstandige zorgkundigen in het kader van hun beroep of praktijk wordt eveneens beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek.

Vroedvrouwen

Een vroedvrouw verleent begeleiding, zorg en advies aan vrouwen vóór en tijdens de zwangerschap, bij de bevalling en de periode na de bevalling.

De vroedvrouw stelt de diagnose van de zwangerschap, schrijft de noodzakelijke onderzoeken en geneesmiddelen voor, verricht de bevalling en verleent de zorg aan het pasgeboren kind en de moeder.

Tijdens de zwangerschap en de bevalling spoort de vroedvrouw eventuele risico's bij moeder en/of kind op. Bij afwezigheid van risico's werkt de vroedvrouw autonoom.

Indien een risico wordt vastgesteld, verwijst zij door naar een arts.

Bij zwangerschappen en bevallingen met verhoogd risico handelt de vroedvrouw in samenwerking met de arts en onder diens verantwoordelijkheid. Dit is eveneens zo voor de behandeling van vruchtbaarheidsproblemen en van pasgeborenen die in levensbedreigende omstandigheden verkeren.

De medische verzorging verricht door zelfstandige vroedvrouwen in het kader van hun beroep is normaal van de btw vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek.

Deze medische verzorging omvat ook preventieve zorg zoals bijvoorbeeld prenatale consultaties, alsook individuele consultaties voorafgaand aan een eventuele zwangerschap.

De opvolging van de zwangerschap door de vroedvrouw wordt eveneens beoogd door de medische vrijstelling. Hetzelfde geldt voor de in het kader van de medische begeleiding van de moeder door een vroedvrouw georganiseerde gymnastiek sessies, op voorwaarde dat daarbij rekening wordt gehouden met aanwezige risicofactoren en pathologie van iedere individuele persoon.

De medische verzorging van moeder en kind tijdens de bevalling en de kraamperiode wordt eveneens beoogd. Daarbij gebeurt de invulling van het begrip 'kraamperiode', rekening houdend met de concrete omstandigheden van elk geval, door de vroedvrouw zelf.

De in groep georganiseerde zogenaamde baby massages daarentegen zijn niet vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek.

Wat de door vroedvrouwen gegeven voordrachten en/of workshops betreft (bijvoorbeeld inzake het dragen van baby's, eerste hulp bij ongevallen, ...), kan geen toepassing gemaakt worden van de medische vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek. Voor zover voldaan is aan de ter zake geldende voorwaarden kan eventueel de vrijstelling van artikel 44, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek (de diensten aan organisatoren van voordrachten verstrekt door voordrachtgevers die als zodanig handelen), van het Btw-Wetboek worden toegepast (zie punt 4.4.4. Andere handelingen door de beroepsgroepen).

Hulpverlener-ambulancier

De hulpverlener-ambulancier is actief binnen een erkende ziekenwagendienst in het kader van de dringende geneeskundige hulpverlening (DGH), ook wel het systeem 112 genoemd.

De hulpverlener-ambulancier komt met een ziekenwagen ter plaatse bij een patiënt waarvoor hulp gevraagd is via het oproepnummer 112. De equipe van een ziekenwagen bestaat uit minimaal 2 hulpverleners-ambulanciers. Zij zijn opgeleid voor het toedienen van de eerste dringende zorgen aan de patiënt in nood.

In de praktijk worden de diensten verricht door zelfstandige hulpverleners-ambulanciers vrijgesteld op basis van artikel 44, § 2, 1°, b), van het Btw-Wetboek (het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen, zie ook circulaire 2020/C/66 van 11.05.2020 betreffende het vrijgesteld vervoer van bepaalde categorieën van personen).

Apotheker

Een apotheker is een deskundige op het gebied van geneesmiddelen. Alleen erkende apothekers mogen in België niet terugbetaalbare medicatie verkopen en/of geneesmiddelen op recept of voorschrift afleveren op naam van de patiënt. De locatie en de verkoop van medicatie is aan strikte regels onderworpen. De erkende apotheker moet zich inschrijven bij de Provinciale Geneeskundige Commissie van zijn vestigingsplaats. Hij/zij moet ook ingeschreven zijn op de lijst van de voor het beroep bevoegde Orde van apothekers.

Het gezondheidszorgberoep van apotheker was voorheen niet opgenomen in de vrijstelling van artikel 44, § 1 (oud), van het Btw-Wetboek. Aangezien hun beroep is bedoeld in de gecoördineerde wet van

10.05.2015 betreffende de uitoefening van de gezondheidszorgberoepen is vanaf 01.01.2022 de medische verzorging in het kader van hun beroep door apothekers op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek, van de belasting vrijgesteld.

In de praktijk heeft dit als zodanig geen gevolgen aangezien de apotheker leveringen verricht van geneesmiddelen en van andere producten. De honoraria die hij in dat verband van het RIZIV ontvangt hebben steeds betrekking op de door hem verrichte leveringen van geneesmiddelen en toebehoren. Deze honoraria zijn dan ook aan hetzelfde tarief onderworpen als de geneesmiddelen waarop ze betrekking hebben.

De handelingen verricht door een zelfstandige apotheker voor een andere apotheker(-titularis van de apotheek) hebben betrekking op de verkoop van de geneesmiddelen en zijn evenmin vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek.

De voorbereiding van de COVID-19-vaccins door de apothekers en hun farmaceutisch-technisch assistenten wordt aangemerkt als een nauw met de vaccins samenhangende dienst en is dus onderworpen aan het nultarief tot 31.12.2022 (zie circulaire 2021/C/33 betreffende het tijdelijk verlaagde btw-tarief voor COVID-19-vaccins en medisch hulpmiddelen voor in-vitrodiagnostiek van deze ziekte).

De analyses van klinisch-biologische aard die verricht worden door apothekers of licentiaten in de scheikundige wetenschappen die daartoe bevoegd zijn, of door personen die ze verrichten onder de verantwoordelijkheid en het toezicht van artsen of van de hier genoemde apothekers en licentiaten zijn van de btw vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek voor zover het om medische verzorging gaat. Dit is niet het geval voor dergelijke analyses verricht ter uitvoering van een gerechtelijke opdracht aangezien deze geen therapeutisch doel dienen.

4.4.2. Paramedische beroepen

Ambulancier niet dringend patiëntenvervoer

De ambulancier niet dringend patiëntenvervoer vervoert patiënten van wie de toestand stabiel is bij aanvang van het transport en houdt toezicht op hun toestand tijdens dit vervoer. De ambulancier gaat na of de toestand van de patiënt stabiel blijft. Als de toestand van de patiënt achteruitgaat of de patiënt heeft dringende verzorging nodig, verwittigt de ambulancier de 112-centrale en dient hij of zij in afwachting de eerste hulp toe.

In de praktijk worden de diensten verricht door ambulanciers niet dringend patiëntenvervoer vrijgesteld op basis van artikel 44, § 2, 1°, b), van het Btw-Wetboek (het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen, zie ook circulaire 2020/C/66 betreffende het vrijgesteld vervoer van bepaalde categorieën van personen).

Audioloog en audicien

De audioloog en audicien zijn de paramedische beroepsbeoefenaars die zich bezighouden met de evaluatie, de preventie, de revalidatie en de correctie van gehoor- en evenwichtsstoornissen.

Een audioloog is gespecialiseerd in het gehoor en het evenwicht. De audioloog staat in voor het onderzoek van de gehoor- en evenwichtsfunctie, om zo de neus-keel-oorarts te ondersteunen bij het stellen van een diagnose.

Hij kan ook instaan voor bepaalde behandelingen, zoals hoortraining en revalidatie bij slechthorende of dove patiënten, begeleiding van personen met oorsuizingen, revalidatie van evenwichtsstoornissen ...

De audioloog voert deze onderzoeken en behandelingen, die tot het domein van de gezondheidszorg behoren, steeds uit in opdracht van een arts-specialist, zoals een neus-keel-oorarts. Deze handelingen zijn dan ook op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek vrijgesteld.

Buiten de gezondheidszorg kan de audioloog instaan voor taken zoals preventie rond blootstelling aan lawaai en geluidsbeheer in de industrie, in de klas... Deze handelingen, alhoewel gezondheidsgerelateerd, zijn niet therapeutisch en zijn dan ook niet op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek vrijgesteld.

Een audicien is gespecialiseerd in de aanpassing van hoortoestellen en van het uitwendig deel van hoorimplantaten op voorschrift van de neus-keel-oorarts. Hij past oor- en gehoorbeschermingssystemen aan, zoals op maat gemaakte doppen voor het zwemmen of ter bescherming tegen lawaai. Hij zorgt voor hoorhulpmiddelen zoals signaleringssystemen voor personen met gehoorverlies.

Soms is hiervoor een voorschrift van een arts vereist, andere prestaties mag de audicien stellen zonder voorschrift.

In verband met de vraag of het bij de verkoop van aan de specifieke behoeften van de klant aangepaste hoortoestellen (bijvoorbeeld) gaat om een levering of een dienst (door één en dezelfde audioloog-audicien die rechtstreeks met de patiënt optreedt), wordt, bij wijze van proef, het volgende aangenomen:

- wordt het apparaat geïncorporeerd in het lichaam van de patiënt, dan gaat het in het geheel om een dienstverrichting. De vrijstelling toepasselijk op de medische verzorging door de audioloog-audicien strekt zich dan uit tot de leveringen en herstellingen van de toestellen die gepaard gaan met de verzorging.
- Wordt het apparaat niet geïncorporeerd in het lichaam, dan geldt de 50 %-regel: indien de diensten met betrekking tot het analyseren, aanpassen enzoverder van het toestel minder dan 50 % uitmaken van de prijs, dan gaat het in zijn geheel om een levering.
- De vraag of het gaat over een levering van goederen of een dienstprestatie is overigens een feitenkwestie. Wanneer er sprake is van één enkele handeling moeten, om te bepalen of handelingen leveringen van goederen dan wel diensten zijn, alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Faaborg-Gelting Linien*, zaak C-231/94, van 02.05.1996, punt 12),

Bandagist, orthesist en prothesist

Bandagisten, orthesisten en prothesisten zijn ook gekend als orthopedisch technologen. Deze paramedische beroepsbeoefenaars voorzien medische hulpmiddelen om de dagelijkse autonomie en mobiliteit van mensen met een lichamelijke beperking te verbeteren, zoals bijvoorbeeld steunkousen, korsetten en beenprothesen. Orthopedisch technologen staan in nauw contact met de patiënten en nemen hun maten op om hen het geschikte hulpmiddel te geven.

De bandagist is gespecialiseerd in alle soorten bandages (zoals breukbanden, buikgordels, sportverbanden), drukverbanden (bijvoorbeeld steunkousen), borstprothesen, hulpmiddelen om

thuisverzorging te vergemakkelijken (bijvoorbeeld stoma- en incontinentiemateriaal) en hulpmiddelen om de mobiliteit te verhogen (zoals rolstoelen).

De orthesist is gespecialiseerd in orthesen. Dit zijn uitwendig gedragen apparaten of hulpmiddelen die een lichaamsdeel ontlasten of corrigeren. Hij maakt bijvoorbeeld korsetten om de rug te ondersteunen, orthopedische steunzolen om de voeten te stabiliseren, halskragen voor de nek, schedelhelmen, ... maar ook bijvoorbeeld gelaatsmaskers voor kankerpatiënten om te voorkomen dat het hoofd beweegt tijdens bestraling.

De prothesist is gespecialiseerd in alle soorten prothesen, behalve tandprothesen. Prothesen zijn apparaten of hulpmiddelen die een lichaamsdeel vervangen. Dit kunnen ook hoogtechnologische apparaten zijn, zoals een computergestuurde hand. Er bestaan functionele prothesen, die de autonomie van de patiënt verhogen, maar ook esthetische prothesen die zich aanpassen aan de uiterlijke kenmerken van de patiënt.

Doordat de bandagist, orthesist en prothesist nog niet verplicht zijn om over een visum te beschikken, worden deze beroepsbeoefenaars nog niet geregistreerd en bestaan er geen lijsten van personen die de toelating hebben om het beroep uit te oefenen.

De bandagisten, orthesisten en prothesisten kunnen wel een RIZIV-nummer aanvragen, dat na een theoretische en praktische proef wordt uitgereikt door de erkenningsraad van het RIZIV. Met dit RIZIV-nummer kunnen bepaalde verstrekkingen terugbetaald worden door de ziekteverzekering, zodat de patiënt hiervoor een terugbetaling krijgt.

Rekening houdend met hetgeen voorafgaat wordt aanvaard dat de medische verzorging verricht door bandagisten, orthesisten en prothesisten die over een dergelijk RIZIV-nummer beschikken, van de btw zijn vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek.

In verband met de vraag of het bij de verkoop van aan de specifieke behoeften van de klant aangepaste orthopedische hulpmiddelen gaat om een levering of een dienst (door één en dezelfde orthopedisch technoloog die rechtstreeks met de patiënt optreedt), wordt, bij wijze van proef, het volgende aangenomen:

- wordt het hulpmiddel geïncorporeerd in het lichaam van de patiënt, dan gaat het in het geheel om een dienstverrichting. De vrijstelling toepasselijk op de medische verzorging door de orthopedisch technoloog strekt zich dan uit tot de leveringen en herstellingen van de orthopedische hulpmiddelen die gepaard gaan met de verzorging.
- Wordt het hulpmiddel niet geïncorporeerd in het lichaam, dan geldt de 50 %-regel: indien de diensten met betrekking tot het analyseren, aanpassen enzoverder van het hulpmiddel minder dan 50 % uitmaken van de prijs, dan gaat het in zijn geheel om een levering.
- De vraag of het gaat over een levering van goederen of een dienstprestatie is overigens een feitenkwestie. Wanneer er sprake is van één enkele handeling moeten, om te bepalen of handelingen leveringen van goederen dan wel diensten zijn, alle omstandigheden waaronder de betrokken handeling wordt verricht in aanmerking worden genomen om daaruit de kenmerkende elementen naar voren te halen (Hof van Justitie van de Europese Unie, Arrest *Faaborg-Gelting Linien*, zaak C-231/94, van 02.05.1996, punt 12),

Diëtisten

Op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek is de medische verzorging verricht door erkende diëtisten in het kader van hun beroep of praktijk vrijgesteld van de btw. Bedoelde vrijstelling is alleen van toepassing indien de verrichte diensten een therapeutisch doel hebben.

Dit is onder meer het geval voor de diensten die voorkomen in de nomenclatuur van de revalidatieverstrekingen, namelijk:

- diëtetische behandelingen van diabetici met diabetespas en van diabetici en patiënten met nierinsufficiëntie die in een zorgtraject zijn opgenomen,
- verstrekingen door erkende diëtisten-diabeteseducatoren inzake educatie van diabetespatiënten.

Het opmaken en opvolgen van een geïndividualiseerd voedingsplan dat rekening houdt met aanwezige risicofactoren en pathologie (het betreft onder meer overgewicht en obesitas, ongezonde eetgewoonten, cardiovasculaire risicofactoren, psychosociale moeilijkheden,...) is eveneens vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek. Dit kan zowel individueel als in een kleine groep gebeuren, op voorwaarde dat binnen die behandeling steeds rekening wordt gehouden met aanwezige risicofactoren en pathologie van iedere individuele persoon.

Indien de door de diëtist verrichte dienst geen therapeutisch doel heeft, kan bedoelde handeling vrijgesteld zijn van de btw als dienst van gezinsvoorlichting in de zin van artikel 44, § 2, 5°, van het Btw-Wetboek. In dit verband wordt verwezen naar de beslissing E.T.127.206/2 van 29.04.2016.

Zo vallen onder toepassing van de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 5°, van het Btw-Wetboek:

- een algemene voedingsbegeleidingsdienst door een diëtist die er alleen op gericht is het algemene welzijn of het uiterlijk te verbeteren en niet bepaalde ziekten te voorkomen
- het geven van individuele inlichtingen en raad in verband met vermageringskuren of afslankingsprogramma's.

Voornoemde vrijstellingen zijn niet van toepassing ten aanzien van door diëtisten gegeven voordrachten en/of workshops. Desgevallend kan de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek toegepast worden voor zover voldaan is aan de daarin gestelde voorwaarden.

Volledigheidshalve wordt erop gewezen dat de verkoop van onder meer voedingssupplementen, maaltijdvervangers en proteïnepreparaten niet wordt beoogd door bovengenoemde vrijstellingen en onderworpen is aan de btw.

Ergotherapeut

Een ergotherapeut behandelt, begeleidt en adviseert personen die beperkt worden door een fysiek letsel of ziekte, psychosociale problemen, cognitieve problemen, ontwikkelings- of leerstoornissen of verouderingsprocessen.

De technische prestaties die door de ergotherapeut worden uitgevoerd vereisen een omstandig geneeskundig voorschrift. Ze kaderen in een totaal revalidatieplan van de patiënt dat is opgemaakt in een multidisciplinair team onder leiding van een arts of in overleg en samenwerking met een andere gezondheidszorgbeoefenaar indien de revalidatie zich beperkt tot de specifieke activiteiten van dat beroep.

Voor de observatie doet de ergotherapeut onderzoek of neemt deel aan onderzoek van de functioneringsmogelijkheden en –beperkingen van de persoon en van zijn activiteiten in zijn omgeving. Hiervan wordt een technisch verslag opgesteld dat wordt gericht aan de voorschrijvende arts.

De ergotherapeutische interventies bestaan uit begeleiding en functionele training door middel van activiteiten en specifieke technieken met als doel de persoon (opnieuw) zo zelfstandig mogelijk te laten functioneren.

Op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek is de medische verzorging verricht door erkende ergotherapeuten in het kader van hun beroep of praktijk vrijgesteld van de btw. Bedoelde vrijstelling is alleen van toepassing indien de verrichte diensten een therapeutisch doel hebben.

Farmaceutisch-technisch assistent

De farmaceutisch-technisch assistent is een paramedisch beroepsbeoefenaar die instaat voor de assistentie van de apotheker in een officina-apotheek, een ziekenhuisapotheek of een farmaceutische groothandel.

De farmaceutisch-technisch assistent werkt onder de verantwoordelijkheid en onder het toezicht van de (ziekenhuis)apotheker en kan belast worden met verschillende handelingen, zoals het ontvangen en registreren van geneeskundige voorschriften, het uitvoeren van magistrale bereidingen en het inlichten van patiënten over het adequaat en veilig gebruik van geneesmiddelen.

Aangezien de farmaceutisch-technisch assistent dus steeds in ondergeschikt verband ten aanzien van een apotheker werkt, handelt hij niet als btw-belastingplichtige in de zin van artikel 4 van het Btw-Wetboek. In de relatie van de farmaceutisch-technisch assistent tot de apotheker vindt er dus geen belastbare handeling plaats.

Logopedisten

Op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek is de medische verzorging verricht door erkende logopedisten in het kader van hun beroep of praktijk vrijgesteld van de btw. Bedoelde vrijstelling is alleen van toepassing indien de verrichte diensten een therapeutisch doel hebben.

Dit is onder meer het geval voor de diensten die voorkomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, zoals:

- behandelen van stoornissen op het gebied van stem, spraak, taal, gehoor, lezen, schrijven, rekenen en slikken,
- behandelen van beperkingen op het gebied van communicatie, leren, eten en drinken.

Er wordt op gewezen dat indien de door de logopedist verrichte dienst geen therapeutisch doel heeft, bedoelde handeling kan vrijgesteld zijn van de btw als dienst van gezinsvoorlichting in de zin van artikel 44, § 2, 5°, van het Btw-Wetboek. In dit verband wordt verwezen naar de beslissing E.T.130.538 van 20.07.2016.

Medisch laboratoriumtechnoloog

De medisch laboratoriumtechnoloog voert laboratoriumonderzoeken uit en neemt stalen af waarop deze onderzoeken worden uitgevoerd. De technoloog kan ook instaan voor het uitvoeren van bepaalde

functionele testen en van bepaalde verstrekkingen rechtstreeks op de patiënt, zoals het toedienen van radioactieve producten en het plaatsen van een perifere veneuze katheter voor het afnemen van stalen.

De handelingen die de medisch laboratoriumtechnoloog mag stellen binnen het domein van de gezondheidszorg, voert hij of zij altijd uit in opdracht van een arts of van een apotheker specialist in de klinische biologie.

De medische verzorging verricht door zelfstandige medisch laboratoriumtechnologen in het kader van hun beroep is normaal van de btw vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek.

De vrijstelling is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel. Dit is onder meer het geval met de diensten van medisch laboratoriumtechnologen die verband houden met dan wel inherent zijn aan een esthetische ingreep of behandeling, voor zover deze handelingen noodzakelijk zijn om de hoofdhandeling en de nazorg ervan te realiseren. Deze diensten zijn evenals de esthetische ingreep of behandeling zelf, aan de btw onderworpen.

Mondhygiënisten

De mondhygiënist stelt voornamelijk preventieve handelingen, met name handelingen in de mond van de patiënt, met het doel aandoeningen te voorkomen en desgevallend te genezen alsook het behouden of optimaliseren van de mondgezondheid. De mondhygiënist werkt nauw samen met algemene tandartsen, tandartsen-specialisten en artsen-specialisten in de stomatologie (en de mond-, kaak- en aangezichtschirurgie).

Op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek is de medische verzorging verricht door erkende mondhygiënisten in het kader van hun beroep of praktijk vrijgesteld van de btw. Bedoelde vrijstelling is alleen van toepassing indien de verrichte diensten een therapeutisch doel hebben.

Indien deze diensten echter gebeuren als voorbereiding op een behandeling met het oog op het bleken van tanden ingegeven door een zuiver cosmetische wens, hebben ze geen therapeutisch doel en zijn ze derhalve niet vrijgesteld.

Orthoptist

Op 12.04.2019 werd een nieuw koninklijk besluit betreffende het beroep van orthoptist-optometrist gepubliceerd dat op 22.04.2019 in werking trad. De Raad van State heeft dit koninklijk besluit bij haar arrest van 14.10.2021 echter vernietigd. Door de publicatie van dit arrest in het Belgisch Staatsblad treedt het koninklijk besluit betreffende de beroepstitel van de orthoptist van 07.07.2017 terug in werking en vervalt het beroep van orthoptist-optometrist.

De orthoptist is een paramedisch beroepsbeoefenaar die het oog en het visueel systeem onderzoekt, analyseert, revalideert en/of readapteert. Hij behandelt onder meer scheelzien, een lui oog, dubbelzien, leesklachten, slechthoortheid, evenwichtsklachten ...

De orthoptist werkt nauw samen met de oogarts.

Op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1° (nieuw), van het Btw-Wetboek is de medische verzorging verricht door erkende orthoptisten in het kader van hun beroep of praktijk vrijgesteld van de btw.

Bedoelde vrijstelling is alleen van toepassing indien de verrichte diensten een therapeutisch doel hebben.

De podoloog

De podoloog is de paramedische beroepsbeoefenaar die patiënten met aandoeningen ter hoogte van de voet onderzoekt en indien nodig behandelt. Deze klachten kunnen zich zowel ter hoogte van de huid als van de nagels van de voet bevinden, maar kunnen ook hoger gelegen zijn, zoals knie-, heup- en rugpijn die hun oorzaak vinden ter hoogte van de voet.

De podoloog verricht dus technische prestaties aan risicovoeten en aan niet-risicovoeten.

Diensten die worden verricht ter behandeling van voetpathologie (nagels, huid, ...) moeten als therapeutisch worden beschouwd, ongeacht of zij al dan niet worden verricht aan een risicovoet. Er moet ook rekening mee worden gehouden dat basiszorg aan een risicovoet, ter voorkoming van complicaties die zouden kunnen voortvloeien uit de reeds bestaande pathologie van de patiënt (die leidt tot de classificatie van de risicovoet), ook een dienst met een therapeutisch doel is.

Men moet er dus van uitgaan dat zuiver esthetische zorg, of zogenaamde hygiënezorg, geen dienst met een therapeutisch doel is. Het bewijs van het therapeutische doel van de dienst moet op verzoek van de administratie met elk wettig middel worden geleverd, rekening houdend met de vermoedens in punten 3.2.3. en 3.2.4.

Technoloog medische beeldvorming

De technoloog medische beeldvorming is de paramedische beroepsbeoefenaar die, in opdracht van de arts-specialist, medische beelden maakt van de menselijke inwendige anatomie. Medische beeldvorming is onmisbaar voor artsen om diagnoses te stellen, ziekten vroegtijdig op te sporen en op te volgen, medische ingrepen te ondersteunen en behandelingen te evalueren.

Een technoloog medische beeldvorming is gespecialiseerd in de verschillende beeldvormingstechnieken en bedient hoogtechnologische apparatuur binnen de radiologie, de nucleaire geneeskunde, de echocardiografie, de radiotherapie en de hadrontherapie.

De medische verzorging verricht door zelfstandige technologen medische beeldvorming in het kader van hun beroep is normaal van de btw vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1°(nieuw), van het Btw-Wetboek.

De vrijstelling is niet van toepassing op de diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel. Dit is onder meer het geval met de diensten van technologen medische beeldvorming die verband houden met dan wel inherent zijn aan een esthetische ingreep of behandeling, voor zover deze handelingen noodzakelijk zijn om de hoofdhandeling en de nazorg ervan te realiseren. Deze diensten zijn evenals de esthetische ingreep of behandeling zelf, aan de btw onderworpen.

4.4.3. Andere beroepen of praktijken

Tabakoloog

De tabakoloog is een zorgaanbieder (bijvoorbeeld een arts, verpleger, kinesist, vroedvrouw...) die een specifieke deskundigheid verworven heeft in het uitvoeren van rookstopbegeleiding en daarvoor erkend is/opgenomen is in de daartoe door de respectieve gewesten opgemaakte lijst van tabakologen.

De rookstopbegeleiding kan zowel individueel als in groep worden aangeboden.

Onafgezien van de terugbetalingsvoorwaarden die per gewest verschillen, gaat het om (preventieve) medische verzorging door personen in het kader van de uitoefening van hun praktijk of beroep. Deze begeleiding door daartoe erkende zorgaanbieders is van de btw vrijgesteld op grond van artikel 44, § 1, eerste lid, 1^o, van het Btw-Wetboek.

Osteopaat

Osteopathie wordt gedefinieerd als een therapeutische en diagnostische manuele benadering van pathologieën die zich uitsluitend richt op het disfunctioneren van het locomotorische stelsel en het perifere zenuwstelsel.

Er moet dus van worden uitgegaan dat het merendeel van de door osteopaten verleende zorg therapeutisch van aard is. Het bewijs van het therapeutische doel van de dienst moet op verzoek van de administratie met elk wettig middel worden geleverd, rekening houdend met de vermoedens in punten 3.2.3. en 3.2.4.

Chiropractor

Chiropractie is een benadering voor de behandeling van aandoeningen van de wervelkolom en het zenuwstelsel. De nadruk ligt op manuele technieken (d.w.z. met de hand), waaronder mobilisatie en manipulatie van de gewrichten, met bijzondere aandacht voor verplaatsing (subluxatie). Het doel is de werking van het zenuwstelsel en de algemene gezondheid te verbeteren.

Men moet er dus van uitgaan dat het merendeel van de door chiropractors verleende diensten therapeutisch doeleinden heeft. Het bewijs van het therapeutische doel van de dienst moet op verzoek van de administratie met elk wettig middel worden geleverd, rekening houdend met de vermoedens in punten 3.2.3. en 3.2.4.

Homeopaat

Het doel van een homeopathische behandeling is een therapeutisch effect op de symptomen te verkrijgen, alsmede een verbetering van het algemene gezondheidsniveau door toepassing van een gedynamiseerd en eventueel verdund soortgelijk geneesmiddel, zodat de bijwerkingen zo beperkt mogelijk zijn.

Men moet er dus van uitgaan dat het merendeel van de door homeopaten verleende diensten therapeutische doeleinden heeft. Het bewijs van het therapeutische doel van de dienst moet op verzoek van de administratie met elk wettig middel worden geleverd, rekening houdend met de vermoedens in punten 3.2.3. en 3.2.4.

Acupuncturist

Acupunctuur is een traditionele Chinese geneeswijze, een behandelingsmethode waarbij roestvrijstalen naalden worden ingebracht in zogenaamde acupunctuurpunten op het lichaam. In de moderne toepassing ervan kunnen andere stimulerende middelen op geselecteerde punten worden toegepast, zoals laserstraling, laagfrequente wisselstroom op de geplaatste naalden, of zelfs het toedienen van kleine injecties in de acupunctuurpunten.

Het merendeel van de door acupuncturisten verrichte diensten moet als therapeutisch beschouwd worden. Het bewijs van het therapeutische doel van de dienst moet op verzoek van de administratie met elk wettig middel worden geleverd, rekening houdend met de vermoedens in punten 3.2.3. en 3.2.4.

Toch is het mogelijk dat sommige diensten geen therapeutisch doel hebben, afhankelijk van de context. Sommige acupuncturisten verrichten diensten met het doel de hoeveelheid water in het lichaam te verminderen, bijvoorbeeld om esthetische redenen. In dat geval voeren zij zogenaamde 'esthetische' acupunctuur uit.

Psychomotorisch therapeut

Op basis van de evaluatie van de psychomotorische dynamiek van de begunstigde, stelt de psychomotorisch therapeut een zorgproject op dat de integratie van de motorische, emotionele, cognitieve en symbolische functies van de persoon bevordert. Hij verleent individuele en/of collectieve zorg op het gebied van de ondersteuning van de psychomotorische ontwikkeling en het behoud van de gezondheid. Hij werkt met mensen van alle leeftijden die leerproblemen, handicaps, psychosociale problemen, lichamelijke en geestelijke gezondheidsproblemen hebben.

Men moet er dus van uitgaan dat het merendeel van de activiteiten van psychomotorisch therapeuten diensten met een therapeutisch doel zijn. Het bewijs van het therapeutische doel van de dienst moet op verzoek van de administratie met elk wettig middel worden geleverd, rekening houdend met de vermoedens in punten 3.2.3. en 3.2.4.

Niettemin bieden sommige psychomotorisch therapeuten individuele of groepsessies aan die voor iedereen toegankelijk zijn, zonder specifieke therapeutische indicaties. Deze activiteiten vormen niet a priori diensten met een therapeutisch doel.

Gespecialiseerd voetverzorger

Medisch pedicures, ook wel gespecialiseerde voetverzorgers of voethygiënist genoemd, zijn nog geen paramedisch beroep in de zin van de wetgeving op de gezondheidszorg. Het ziet er echter naar uit dat de procedure voor de erkenning van medisch pedicures als paramedisch beroep aan de gang is. Zodra deze procedure voltooid is, en het beroep erkend is als paramedisch beroep, zullen de voorwaarden van punt 4.2.2 niet meer van toepassing zijn, aangezien het beroep dan valt onder punt 4.2.1.

De gespecialiseerde voetverzorger verricht, net als de podologen, technische diensten aan risicovoeten en niet-risicovoeten. De regels voor de toepassing van de vrijstelling voor medische diensten, betreffende het begrip therapeutisch doel, op de gespecialiseerde voetverzorger zijn dus vergelijkbaar met de regels voor de toepassing van deze vrijstelling op podologen.

Het bewijs van het therapeutische doel van de dienst moet op verzoek van de administratie met elk wettig middel worden geleverd, rekening houdend met de vermoedens in punten 3.2.3. en 3.2.4.

Psychologie assistenten

De psychologie assistent heeft een bachelordiploma in de psychologie en werkt vaak in een multidisciplinair team. Het beroep is momenteel niet gereguleerd. Het beroep is vergelijkbaar met dat van een psycholoog, met minder verantwoordelijkheden.

De regels voor de toepassing van de vrijstelling voor medische diensten, betreffende het begrip therapeutisch doel, op psychologieassistenten zijn dus vergelijkbaar met de regels voor de toepassing

van deze vrijstelling op klinische psychologen. Derhalve wordt verwezen naar het desbetreffende gedeelte.

4.4.4. Overige handelingen

Geven van voordrachten en schrijven van publicaties

Voor het geven van (beroeps)opleiding kan de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 4°, van het Btw-Wetboek worden toegepast indien aan de voorwaarden ervan is voldaan.

Voor zover voldaan is aan de ter zake geldende voorwaarden kan de vrijstelling van artikel 44, § 2, 8°, van het Btw-Wetboek (de diensten aan organisatoren van voordrachten verstrekt door voordrachtgevers die als zodanig handelen) van het Btw-Wetboek worden toegepast.

Voor het schrijven van een boek of artikel kan de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 3, 3°, van het Btw-Wetboek (de door de auteur of toondichter gesloten contracten voor uitgave van letterkundige werken of van kunstwerken) worden ingeroepen indien aan de voorwaarden van die vrijstelling is voldaan.

Vergoeding voor stand-by / wachtvergoeding

(Para)medische beroepsbeoefenaars kunnen aangesteld worden om tijdens sportwedstrijden of trainingen geblesseerde spelers te behandelen. Het forfaitair bedrag dat wordt toegekend aan de zorgverlener om louter stand-by te staan, zonder dat er een effectieve behandeling heeft plaatsgevonden, wordt aangemerkt als de tegenprestatie voor het beschikbaar zijn. Doordat de onderliggende handeling in dit geval een therapeutisch doel dient, is het forfaitair bedrag niet met btw belast, maar vrijgesteld.

No show fee

In sommige gevallen kan de zorgverlener een vergoeding van de patiënt verkrijgen voor het niet tijdig annuleren van de afspraak. In principe moet het betaalde bedrag gezien worden als een vergoeding, die het gevolg is van schade die door de patiënt wordt veroorzaakt, die niet belast is met btw.

5. Draagwijdte van de vrijstelling voor de diensten van ziekenhuisverpleging en medische verzorging verricht door bepaalde inrichtingen voor gezondheidszorg

5.1. Wettelijke bepaling

Overeenkomstig artikel 44, § 2, eerste lid, 1°, a), eerste lid (nieuw), van het Btw-Wetboek zijn van de belasting vrijgesteld 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.

Deze vrijstelling is niet van toepassing op diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel.

De nauw samenhangende diensten en leveringen van goederen zijn uitgesloten van de in het eerste lid, 1°, a), bedoelde vrijstelling in de volgende gevallen:

- a. wanneer zij niet onontbeerlijk zijn voor het verrichten van de vrijgestelde handelingen
- b. wanneer zij in hoofdzaak ertoe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse mededinging met aan de belasting onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen.

Deze vrijstelling heeft tot doel de medische kosten te verminderen en zodoende de toegang tot de bescherming van de gezondheid te verbeteren (H.v.J., 14.09.2000, C-384/98, *D. t/ W.*, concl. Adv.-gen. SAGGIO, punt 16; 11.01.2001, C-76/99, *Commissie t/ Frankrijk*, punt 23; 10.09.2002, C-141/00, *Kügler*, punt 29 en 08.06.2006, C-106/05, *L.u.p.*, punt 25).

5.2. Het personele toepassingsgebied van de vrijstelling

Inzake het personele toepassingsgebied van de btw-vrijstelling voor medische verzorging die in de ziekenhuizen, psychiatrische instellingen, klinieken en dispensaria wordt verstrekt brengt de gewijzigde bepaling **geen enkele wijziging** aan.

Artikel 44, § 2, eerste lid, 1°, a), van het Btw-Wetboek is van toepassing op ziekenhuizen, psychiatrische instellingen, poliklinieken, privé klinieken en dispensaria.

Onder ziekenhuizen worden verstaan de inrichtingen bedoeld in de gecoördineerde wet van 10.07.2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen, dit wil zeggen instellingen voor gezondheidszorg waarin op ieder ogenblik geëigende medisch-specialistische onderzoeken en/of behandelingen in het domein van de geneeskunde, de heelkunde en eventueel de verloskunde in pluridisciplinair verband kunnen verstrekt worden, binnen het nodige en aangepaste medisch, medisch-technisch, verpleegkundig, paramedisch en logistiek kader, aan patiënten die er worden opgenomen en kunnen verblijven, omdat hun gezondheidstoestand dit geheel van zorgen vereist om op een zo kort mogelijke tijd de ziekte te bestrijden of te verlichten, de gezondheidstoestand te herstellen of te verbeteren of de letsels te stabiliseren. Deze ziekenhuizen vervullen een opdracht van algemeen belang. Op grond van die wet moeten de ziekenhuizen aan bepaalde normen beantwoorden en moeten ze worden erkend door de FOD Volksgezondheid.

De herstellingsoorden, die niet aan die normen voldoen, bekomen geen vrijstelling. Dit geldt eveneens voor de vakantiehuizen die als herstellingsoord worden voorgesteld. Desgevallend kunnen deze zich beroepen op de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek voor zover voldaan is aan de daartoe vereiste voorwaarden.

5.3. Het materiële toepassingsgebied van de vrijstelling

Zoals reeds hoger besproken, is de reikwijdte van de vrijstelling inzake ziekenhuisverpleging en medische verzorging beperkt tot diensten die bestaan in de gezondheidskundige verzorging van de mens.

Dit betekent dat therapeutische handelingen voor de vrijstelling in aanmerking komen indien hun voornaamste doel bestaat in de diagnose, de behandeling, verzorging en, voor zoveel mogelijk, genezing van ziekten, letsels, aangeboren afwijkingen of andere gezondheidsproblemen, alsook de bescherming, het behoud of herstel van de gezondheid van personen.

Voor een uitgebreide bespreking wordt verwezen naar titel 3.

5.4. Nauw samenhangende leveringen van goederen en diensten

5.4.1. Wat wordt bedoeld met 'nauw samenhangende leveringen van goederen en diensten'?

De vrijstelling in het kader van ziekenhuisverpleging en medische verzorging is niet beperkt tot diensten op het vlak van gezondheidskundige verzorging van de mens. De vrijstelling strekt zich ook uit tot de **nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende leveringen van goederen en diensten**.

Een activiteit kan slechts van btw worden vrijgesteld als een dienst die nauw samenhangt met ziekenhuisverpleging of medische verzorging, indien zij:

- kan worden aangemerkt als een handeling die nauw samenhangt met ziekenhuisverpleging of medische verzorging, en
- wordt verricht door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken of dispensaria (zie personele werkingssfeer).

Volgens het Europese Hof van Justitie kunnen handelingen slechts vallen onder het begrip handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging, wanneer deze handelingen daadwerkelijk worden verstrekt als een **nevenprestatie** bij de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging van de ontvangers ervan, die de hoofdprestatie vormt (H.v.J. 06.11.2003, C-45/01, *Dornier*, punt 35). Blijkens de rechtspraak kan een prestatie als nevenprestatie bij een hoofdprestatie worden beschouwd wanneer zij **geen doel op zich** is, maar een middel om ervoor te zorgen dat de hoofdprestatie onder optimale omstandigheden wordt verricht (H.v.J. 01.12.2005, C-394/04 en C-395/04, *Diagnostiko en Ygeia*, punten 18 en 19; 10.06.2010, zaak C-262/08, *CopyGene A/S*, punt 40).

Om te kunnen spreken van handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging is vereist dat de ziekenverpleging of de medische verzorging is **verricht, aan de gang is of wordt overwogen**. Dit is bijvoorbeeld niet het geval voor de inzameling, transport, analyse van navelstrengbloed alsmede bewaring van navelstrengstamcellen, wanneer de in een ziekenhuis verstrekte medische verzorging, waarmee deze activiteiten slechts mogelijkwijs samenhangen, niet is verricht, noch aan de gang is of wordt overwogen. (H.v.J. 10.06.2010, zaak C-262/08, *CopyGene A/S*, punt 52).

5.4.2. Zijn er beperkingen in het kader van de ziekenhuisverpleging en medische verzorging?

De nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen zijn slechts vrijgesteld onder de bijkomende expliciete voorwaarden opgenomen in artikel 44, § 2, tweede lid, van het Btw-Wetboek (omzetting in het Belgisch recht van artikel 134, van de richtlijn 2006/112/EG).

Aldus dient de handeling vooreerst noodzakelijk of **onontbeerlijk** te zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging. Deze voorwaarde wordt door het Hof van Justitie van de Europese Unie relatief strikt geïnterpreteerd. Aldus moet de nauw samenhangende dienst van zodanige aard of kwaliteit zijn dat zonder die dienst niet de gelijkwaardigheid kan worden verzekerd van de vrijgestelde hoofdprestatie (H.v.J. 14.06.2007, C-434/05, *Horizon College*, punt 38).

Vervolgens mag de nauw samenhangende handeling er niet in hoofdzaak toe strekken aan de instelling extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die worden verricht in rechtstreekse **mededinging** met aan de btw onderworpen handelingen van commerciële ondernemingen (H.v.J. 04.05.2017, C-699/15, *Brockenhurst college*, punt 26; 14.06.2007, C-434/05, *Horizon College*, punt 42 en 43; 01.12.2005, gevoegde zaken C-394/04 en C-395/04 *Diagnostiko en Ygeia*).

Het loutere feit dat commerciële ondernemingen soortgelijke handelingen verrichten met toepassing van btw volstaat niet om de toepassing van de vrijstelling te weigeren.

Er is immers vereist dat er sprake is van een 'rechtstreekse mededinging' wat o.m. vereist dat de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handelingen gericht zijn op hetzelfde publiek als dat waarop commerciële ondernemingen zich richten zodat in dezelfde consumentenbehoefte wordt voorzien. In dat kader dient o.m. de relevante markt in kaart gebracht te worden en dient beoordeeld te worden of er sprake is van concurrentievervalsing op die markt.

Daarenboven moet de nauw met ziekenhuisverpleging en medische verzorging samenhangende handeling in de eerste plaats worden verricht met het doel extra opbrengsten te verkrijgen. Het feit dat handelingen tegen kostprijs worden aangerekend, sluit in de regel uit dat aan deze voorwaarde zou zijn voldaan.

De voormelde voorwaarden moeten cumulatief zijn vervuld. Indien één van de twee voorwaarden niet vervuld is, kan de vrijstelling beoogd door artikel 44, § 2, eerste lid, 1°, a), van het Btw-Wetboek geen toepassing vinden.

5.4.3. Niet-limitatieve lijst van voorbeelden

De volgende handelingen worden bijvoorbeeld aangemerkt als nauw samenhangend met de vrijgestelde ziekenhuisverpleging en medische verzorging en vallen onder de toepassing van de vrijstelling als bedoeld in artikel 44, § 2, eerste lid, 1°, a), van het Btw-Wetboek:

- het verstrekken van spijzen en dranken aan ziekenhuispatiënten (inclusief daghospitalisatie)
- het verstrekken van genees- en verbandmiddelen aan ziekenhuispatiënten (inclusief daghospitalisatie)
- het ter beschikking stellen van kamers en met de huisvesting verband houdende diensten aan ziekenhuispatiënten (inclusief daghospitalisatie)
- de monsterneming en de overdracht van het monster aan een gespecialiseerd laboratorium als het maken van de diagnose een therapeutisch doel dient (worden beschouwd als handelingen die nauw samenhangen met de analyse) (H.v.J., 11.01.2001, C-76/99, *Commissie/Frankrijk*, punten 24, 28 en 30).

Rekening houdend met de wettelijke voorwaarden, worden bijvoorbeeld de volgende handelingen niet beschouwd als handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging en medische verzorging en worden uitgesloten van de vrijstelling als bedoeld in artikel 44, § 2, eerste lid, 1°, a), van het Btw-Wetboek:

- de terbeschikkingstelling van internet, een televisie of telefoon tegen betaling in de kamer van een patiënt
- de verkoop van andere dranken dan die welke in de opnamekamer en voor eigen gebruik van de

patiënt worden verstrekt

- de terbeschikkingstelling van een parkingplaats tegen betaling aan de patiënten, bezoekers of werknemers van het ziekenhuis
- kappers- of manicurediensten verricht tegen betaling voor patiënten tijdens hun verblijf in het ziekenhuis, behoudens onco-esthetiek
- het verstrekken van maaltijden en kamers aan de begeleider van patiënten, behoudens wanneer deze prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging (dit zou bijvoorbeeld het geval kunnen zijn wanneer de in het ziekenhuis opgenomen persoon een minderjarige is)
- het uitbaten van een drank- of eetgelegenheid (ook wanneer patiënten hiervan gebruik maken).

6. Belastingvrijstelling voor kleine ondernemingen

Voor niet-therapeutische ingrepen en behandelingen kan de belastingplichtige (para)medische beroepsbeoefenaar de vrijstellingsregeling van artikel 56bis, van het Btw-Wetboek toepassen wanneer de omzet die in beginsel aan de btw onderworpen zou zijn, niet meer bedraagt dan 25.000 euro per kalenderjaar. Voor het bepalen van deze drempel wordt geen rekening gehouden met de handelingen die worden vrijgesteld op basis van artikel 44, § 1 of § 2, eerste lid, 1^o, a), van het Btw-Wetboek.

De vrijstellingsregeling kleine ondernemingen houdt in dat de belastingplichtige (para)medische beroepsbeoefenaar geen btw moet aanrekenen aan klanten en geen periodieke btw-aangiften moet indienen. Daartegenover staat dat geen btw op kosten in aftrek kan worden gebracht.

De vrijstellingsregeling is facultatief. Een kleine onderneming kan dus ook kiezen om de normale regeling toe te passen (art. 56bis, § 6, Btw-Wetboek).

De belastingplichtige zorgverstrekker die nog niet over een btw-identificatienummer beschikt en die van deze vrijstellingsregeling gebruik wil maken moet een aanvraag tot btw-identificatie (formulier 604A) indienen en opteren voor de btw-vrijstellingregeling in het formulier 604A.

Wanneer het totaalbedrag van de omzet in de loop van een kalenderjaar het bedrag van 25.000 euro overschrijdt, is de belastingplichtige onderworpen aan de normale regeling van de belasting vanaf de eerste handeling, in haar geheel genomen, waarvoor het bedrag van 25.000 euro werd overschreden. De belastingplichtige moet zijn plaatselijk team beheer, in principe, bij aangetekend schrijven inlichten over de overschrijding van die drempel. Deze overgang naar de normale btw-regeling kan evenwel elektronisch meegedeeld worden via het formulier e604B.

Voor meer informatie over de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk V, Hoofdstuk 15, Afdeling 4 en naar de circulaire AAFisc nr. 34/2014 van 25.08.2014.

7. Maatstaf van heffing

Op grond van artikel 26, van het Btw-Wetboek wordt voor het verrichten van diensten de belasting berekend over alles wat de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van diegene

aan wie de dienst wordt verstrekt, of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handeling verband houden.

Tot de maatstaf van heffing behoren onder meer de sommen die de dienstverrichter – al dan niet middels tussenkomst van een derde (systeem centrale inning) - aan de patiënt of aan een derde (bv. ziekenfonds) in rekening brengt en dit ongeacht of deze kosten uiteindelijk al dan niet integraal ten laste komen van de patiënt.

Op grond van wat voorafgaat dient de dienstverrichter naast zijn ereloon alle door hem gemaakte en aan de patiënt of aan een derde doorgerekende kosten op te nemen in de maatstaf van heffing, ongeacht of hij deze al dan niet afzonderlijk in rekening brengt.

Voor de door een ziekenhuis verrichte handelingen wordt de maatstaf van heffing gevormd door het totaalbedrag van alle prestaties en leveringen dat het ziekenhuis in eigen naam en voor eigen rekening ten laste legt van de patiënt of van een derde, dus met uitzondering van de voor de zelfstandige artsen en doktersvennootschappen in rekening gebrachte erelonen en eventuele bijkomende kosten.

Het ziekenhuis zal bij het bepalen van de maatstaf van heffing geen rekening houden met het BFM (Budget Financiële Middelen dat volgens bepaalde parameters door het RIZIV wordt toegekend aan door de overheid erkende ziekenhuizen) en dit zowel wat het vaste gedeelte als het variabele gedeelte van dit budget betreft. Dit om reden dat het volledige bedrag van het BFM als een werkingssubsidie wordt aangemerkt.

De in hoofde van iedere belastingplichtige verstrekte handelingen zonder therapeutisch doel (als bedoeld in artikel 44, § 1, derde lid en § 2, eerste lid, 1^o, a), tweede lid, van het Btw-Wetboek) worden aangemerkt als leveringen van goederen en diensten die elk hun normale regeling volgen.

8. Tijdstip opeisbaarheid van de belasting

Ingeval van wijzigingen in de wetgeving of de regelgeving, zoals in onderhavig geval, vormt het tijdstip van opeisbaarheid van de btw het referentiepunt om te bepalen of de oude dan wel de nieuwe regels dienen te worden toegepast.

De regels inzake opeisbaarheid kunnen het best verduidelijkt worden in functie van de hoedanigheid van de medecontractant. Hierna volgt een beknopt overzicht inzake diensten.

8.1. Handelingen met particulieren

De diensten die betrekking hebben op ingrepen en behandelingen zonder therapeutisch doel en die worden verricht door de in artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek bedoelde medische beroepsbeoefenaars of de in artikel 44, § 2, eerste lid, 1^o, a), van het Btw-Wetboek bedoelde zorginstellingen (bijvoorbeeld artsen, doktersvennootschappen, ziekenhuizen, privé klinieken...) worden in het kader van onderhavige commentaar in principe verricht voor particulieren en bijgevolg wordt de btw opeisbaar in verhouding tot de ontvangst van de prijs (artikel 22bis, § 3, van het Btw-Wetboek).

Uitgaande van het tijdstip van opeisbaarheid van de btw, zijnde het tijdstip van ontvangst van de prijs, en de in de sector gebruikelijke praktijk van centrale inning waarbij de inning van de in rekening gebrachte

bedragen gebeurt door een gemachtigde derde, is het belangrijk dat de betrokken partijen erop toezien dat deze btw tijdig aan de Schatkist wordt voldaan.

In het bijzonder zal het probleem zich stellen in het geval waarbij de gemachtigde derde instaat voor de inning van het ereloon en de erop verschuldigde btw maar bijvoorbeeld de arts zelf de btw aan de Schatkist zal voldoen. Daar de btw verschuldigd wordt op het tijdstip dat voormelde gemachtigde derde de betaling ontvangt, geldt uiteraard in hoofde van de arts dit tijdstip en niet het tijdstip waarop de gemachtigde derde op zijn beurt het ereloon, na aftrek van bijdragen, doorstort aan de arts.

Mits naleving van onderstaande voorwaarden is het evenwel toegestaan dat de btw begrepen in het geïncasseerd bedrag slechts opeisbaar wordt op het tijdstip waarop de gemachtigde derde de definitieve factuur (of het ermee gelijkgesteld document) met betrekking tot de verstrekte handelingen opmaakt. De uiterste datum voor de opeisbaarheid is dan het verstrijken van de tweede maand volgend op de datum van voltooiing van de handelingen. Deze bijzondere regel is van toepassing indien voldaan is aan de drie onderstaande cumulatieve voorwaarden:

- de gemachtigde derde (bijvoorbeeld een ziekenhuis) int een voorschot, gebaseerd op een raming van de kost van de te realiseren ingreep/behandeling zonder therapeutisch doel
- de identiteit van één of meerdere dienstverrichters is nog onbekend op het tijdstip van de incassering van het voorschot en/of hun aandeel in de geïncasseerde bedragen is nog niet bepaald
- en de gemachtigde derde bewaart tijdelijk de totaliteit van het geïncasseerd voorschot en dit ten minste tot het ogenblik van de opmaak van de definitieve factuur (of het ermee gelijkgesteld document) met betrekking tot de verstrekte handelingen.

Voor een uitvoerige bespreking van het belastbaar feit en de oorzaken van opeisbaarheid van de btw met betrekking tot diensten die de belastingplichtige verricht voor particulieren, waarvoor hij niet verplicht is een factuur uit te reiken, wordt verwezen naar de circulaire 2019/C/65 van 09.07.2019 inzake de opeisbaarheid van de btw, titel 4.3.1.2.3.

8.2. Handelingen met de overheid

In sommige gevallen, bijvoorbeeld bij een psychiatrisch onderzoek in opdracht van het gerecht, dienstprestatie zonder therapeutisch doel, zal een medische beroepsbeoefenaar steeds een factuur voor zijn belastbare prestatie moeten uitreiken aan een publiekrechtelijk lichaam. Ook dan wordt de btw opeisbaar over het ontvangen bedrag op het ogenblik van de ontvangst van de betaling (zie artikel 22bis, § 4, van het Btw-Wetboek).

Voor een uitvoerige bespreking van het belastbaar feit en de oorzaken van opeisbaarheid van de btw met betrekking tot diensten die de belastingplichtige verricht voor publiekrechtelijke lichamen, wordt verwezen naar de circulaire 2019/C/65 van 09.07.2019 inzake de opeisbaarheid van de btw, titel 4.3.1.3.

8.3. Handelingen tussen belastingplichtigen

Wanneer de afnemer van de dienst, de klant, een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is, moet hij van de belastingplichtige dienstverrichter een factuur ontvangen (of zelf een factuur opmaken in de toegelaten gevallen van selfbilling) om het verrichten van de dienst (het

belastbare feit) of het bestaan van een andere oorzaak van opeisbaarheid van de btw vast te stellen (facturatie of vooruitbetaling).

De datum van uitreiking van de verplichte factuur, ongeacht of die zich bevindt vóór of na het belastbare feit, stelt het tijdstip van opeisbaarheid van de belasting vast, tenzij er een vooruitbetaling heeft plaatsgevonden. De uitreiking van een voorschotfactuur maakt de btw dus opeisbaar. Ook de saldofactuur maakt de btw opeisbaar, zelfs indien zij wordt uitgereikt na het verrichten van de dienst.

Indien de verplichte factuur niet of laattijdig wordt uitgereikt wordt de btw opeisbaar de vijftiende dag van de maand volgend op die waarin het belastbare feit heeft plaatsgevonden.

De belasting wordt, in geval van verplichte facturering, opeisbaar wanneer de nog niet gefactureerde prijs of een deel ervan wordt ontvangen vóór het tijdstip waarop de dienst is verricht, en dit over het ontvangen bedrag op het tijdstip waarop de betaling werd ontvangen.

Voor een uitvoerige bespreking van het belastbare feit en de oorzaken van opeisbaarheid van de btw met betrekking tot diensten die de belastingplichtige verricht voor een andere belastingplichtige, wordt verwezen naar de circulaire 2019/C/65 van 09.07.2019 inzake de opeisbaarheid van de btw, titel 4.3.1.1.

9. Verplichtingen

9.1. Kennisgeving bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, tweede lid, van het Btw-Wetboek

Overeenkomstig artikel 7quater (nieuw) van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992 sturen de beoefenaars van beroepen of praktijken bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek, voorafgaandelijk aan de toepassing van de in die bepaling bedoelde vrijstelling, de in artikel 44, § 1, tweede lid, van het Wetboek bedoelde verklaring aan de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde, naar het elektronisch adres dat daartoe gecreëerd werd door de minister van Financiën of zijn gemachtigde.

Er wordt verwezen naar punt 4.2.2. voor een beschrijving van de beoefenaars van medische en paramedische beroepen zoals bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek die geen wettelijk of reglementair kader genieten en die bijgevolg deze verklaring moeten indienen.

Die verklaring moet worden ingediend op volgend, algemeen e-mailadres: VAT.medcare.exemption@minfin.fed.be.

Deze verklaring bevat de volgende vermeldingen:

- 1° de naam of de maatschappelijke benaming van de beoefenaar
- 2° het adres van de administratieve of maatschappelijke zetel
- 3° een elektronisch adres, met inbegrip van websites en een telefoonnummer
- 4° in voorkomend geval, het btw-identificatienummer bedoeld in artikel 50, van het Wetboek
- 5° de officiële of gebruikelijke benaming van het beroep of de praktijk waarop de verklaring betrekking heeft en een nauwkeurige beschrijving ervan

- 6° de benaming van het certificaat dat werd verkregen met het oog op de uitoefening van het beroep of de praktijk bedoeld in 5°, het jaar waarin het werd uitgereikt en de volledige identificatiegegevens van de instelling die het certificaat heeft uitgereikt
- 7° een samenvatting van het academisch programma dat geleid heeft tot de uitreiking van het in 6° bedoelde certificaat, met inbegrip van een lijst van de gevolgde vakken en het aantal gevolgde lessen
- 8° elk bijkomend element waaruit de beroepservaring blijkt of de voltooiing van een opleiding die nuttig is voor de uitoefening van het beroep of de praktijk bedoeld in 5°.

Een afschrift van het hiervoor bedoelde certificaat wordt bij de in artikel 7quater, eerste lid, van het KB nr. 10 bedoelde verklaring gevoegd, in voorkomend geval, samen met een door een beëdigd vertaler gemaakte vertaling in één van de landstalen of in het Engels.

De beoefenaars van (para)medische beroepen of praktijken die het wettelijk of reglementair kader bedoeld in artikel 44, § 1, eerste lid, 1°, van het Btw-Wetboek genieten, moeten deze verklaring niet indienen (zie punt 4.2.1.; hiervoor).

9.2. Btw-verplichtingen en modaliteiten

9.2.1. Inleiding

De hier bedoelde (para)medische beroepsbeoefenaars en zorginstellingen moeten in principe voldoen aan de gewone btw-verplichtingen, tenzij ze opteren voor de toepassing van de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen (zie punt 6 hiervoor) of kiezen/hebben gekozen voor de toepassing van één van de bijzondere regelingen, bedoeld in de beslissingen nrs. E.T.116.111 van 21.02.2011 en 116.111/2 van 27.06.2013 m.b.t. klinische proeven en E.T.127.740 van 22.03.2016 m.b.t. de zelfstandige ziekenhuisartsen en doktersvennootschappen die ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter verrichten. Deze beslissingen blijven van toepassing. Aangestipt wordt wel dat de in punt 7 van de beslissing nr. E.T.116.111 van 21.02.2011 vermelde omzetsdrempel voor de toepassing van de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen sedert 01.01.2016 25.000 euro, exclusief btw, per kalenderjaar, bedraagt (in de plaats van 5.580 euro, exclusief btw, vroeger).

Bovendien zijn vanaf 01.01.2022 de facultatieve bijzondere regelingen voorzien in de afdelingen 3.1. en 3.2. van de beslissing E.T.127.740 van 22.03.2016 ten gunste van de zelfstandige ziekenhuisartsen en doktersvennootschappen die ingrepen en behandelingen met een esthetisch karakter verrichten en waarvan de erelonen worden geïnd in hun naam en voor hun rekening door het ziekenhuis, de privé kliniek of een gemachtigde derde ook mogelijk voor alle andere (para)medische beroepsbeoefenaars die aan de btw onderworpen diensten verrichten onder dezelfde voorwaarden.

De voornaamste gewone btw-verplichtingen worden hierna opgesomd en summier toegelicht.

9.2.2. Identificatie voor btw-doeleinden

Wie nog niet beschikt over een btw-identificatie, moet, vooraleer een economische activiteit uit te oefenen waardoor hij belastingplichtig wordt voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, een aangifte van aanvang van activiteit indienen bij het voor hem bevoegde team beheer.

In het kader van de wetswijziging omtrent de medische btw-vrijstelling dient de aanvraag tot identificatie principieel plaats te vinden uiterlijk op het tijdstip waarop deze wijziging in voege treedt, met name 01.01.2022.

Echter, bij wijze van tolerantie aanvaardt de administratie dat de aangifte van aanvang van activiteit (formulier e604A) nog rechtsgeldig kan worden ingediend tot 31.01.2022. Het toegekende btw-identificatienummer zal dan worden geactiveerd met terugwerkende kracht tot 01.01.2022.

Concreet komt het erop neer dat het ondernemingsnummer dat werd aangevraagd bij de Kruispuntbank van Ondernemingen (KBO) via het formulier e604A zal geactiveerd worden als btw-nummer.

De belastingplichtige die reeds beschikt over een btw-identificatie, moet binnen een termijn van één maand aangifte (van wijziging van activiteit) (formulier e604B) doen bij het voor hem bevoegde team beheer. Ook dit formulier moet dus uiterlijk op 31.01.2022 worden ingediend voor de wijzigingen van de btw-identificatie die verband houden met deze wetswijziging.

De aangifte van aanvang, wijziging of stopzetting van activiteit moet sedert 12.07.2021 verplicht langs elektronische weg worden ingediend, behalve in het geval de belastingplichtige of de persoon die gemachtigd is de bedoelde aangifte namens hem in te dienen niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikt om aan deze verplichting te voldoen. In dit geval moet de belastingplichtige of zijn mandataris een gemotiveerd verzoek tot vrijstelling van de verplichting tot elektronische indiening indienen bij zijn team beheer (zie artikel 6 van het koninklijk besluit nr. 10 van 29.12.1992, 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).

De voormelde aangifte van aanvang, wijziging of stopzetting van activiteit moet middels het online formulier 604A, 604B of 604C via de toepassing e604 op het portaal MyMinfin of via een erkend ondernemingsloket gebeuren. Wanneer een gemotiveerd verzoek tot vrijstelling van de verplichting tot elektronische indiening werd ingediend zal het team beheer in principe een papieren formulier 604B opsturen dat na invulling en ondertekening moet worden teruggestuurd naar dat team beheer.

Voor meer informatie over de aangifte van aanvang, wijziging en stopzetting van activiteit verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk IV, Hoofdstuk 13, Afdeling 3.

9.2.3. Gebruik van het btw-identificatienummer

Op grond van artikel 53quater, van het Btw-Wetboek dienen de belastingplichtigen hun btw-identificatienummer mee te delen aan hun leveranciers en aan hun klanten. Dit nummer moet bovendien worden vermeld op alle contracten, facturen, bestelbons, verzendingsnota's en andere stukken met betrekking tot de economische activiteit (artikel 30 van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

9.2.4. Periodieke aangiften

9.2.4.1. Algemeen

De betrokken (para)medische beroepsbeoefenaars en zorginstellingen zijn er volgens artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek toe gehouden iedere maand een aangifte in te dienen. Als zij echter aan de voorwaarden van artikel 18, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 voldoen, kunnen

zij kiezen voor de normale btw-regeling met indiening van kwartaalaangiften. De belangrijkste voorwaarde ter zake is dat de jaaromzet, exclusief btw, voor de volledige economische activiteit niet meer bedraagt dan het in laatstgenoemd artikel vernoemde drempelbedrag.

De periodieke aangifte moet uiterlijk de 20ste dag volgend op het tijdvak waarop de aangifte betrekking heeft worden ingediend.

De periodieke aangifte moet verplicht elektronisch worden ingediend via de toepassing INTERVAT. Via de portaalsite van de FOD Financiën (www.minfin.fgov.be) kan men de toepassing INTERVAT selecteren (onder e-services). Om de aangifte te verzenden moet een elektronische handtekening geplaatst worden met een elektronische identiteitskaart (met kaartlezer) of een digitaal certificaat van niveau 3. De btw-administratie stuurt automatisch een ontvangstbevestiging bij de ontvangst van de aangifte.

Er is echter vrijstelling van de verplichting tot indiening langs elektronische weg zolang de belastingplichtigen en in voorkomend geval de persoon die gemachtigd is om aangiften namens hen in te dienen, niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikken om aan deze verplichting te voldoen.

De betrokken belastingplichtigen onderworpen aan hetzij de bijzondere regeling 'onthefving van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften', bedoeld in de beslissingen nrs. E.T.116.111 van 21.02.2011 en 116.111/2 van 27.06.2013 en E.T.127.740 van 22.03.2016, hetzij de 'vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen' (zie punt 6 hiervoor), dienen uiteraard geen periodieke btw-aangiften in.

Voor meer informatie over de btw-aangiften en betaling van de verschuldigde btw aan de schatkist verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk IV, Hoofdstuk 13, Afdeling 6.

9.2.4.2 Administratieve tolerantie

De administratie aanvaardt bij wijze van overgang dat een indiener van maandaangiften de handelingen m.b.t. januari, februari en maart 2022 pas opneemt in de aangifte m.b.t. april 2022 (samen met de handelingen van april 2022) die uiterlijk 20.05.2022 moet worden ingediend.

Deze tolerantie vereist evenwel dat er m.b.t. de maanden januari, februari en maart 2022, uiterlijk respectievelijk 20.02., 20.03. en 20.04.2022 een nihilaangifte wordt ingediend.

In dezelfde zin is het toegestaan dat een indiener van kwartaalaangiften de handelingen van het eerste kwartaal 2022 pas opneemt in de aangifte m.b.t. het tweede kwartaal 2022 (samen met de handelingen van het tweede kwartaal 2022) die uiterlijk 20.07.2022 moet worden ingediend.

Deze tolerantie vereist evenwel dat er m.b.t. het eerste kwartaal 2022, uiterlijk 20.04.2022 een nihilaangifte wordt ingediend.

Het betreft een facultatieve tolerantie zodat de belastingplichtigen die in de mogelijkheid zijn hun systemen eerder aan te passen aan de btw-wetgeving, ervan kunnen afzien en de ter zake geldende bepalingen volgen.

Bovendien is het, in het geval van een maandaangever, toegestaan dat handelingen van januari 2022 en februari 2022 worden opgenomen in de aangifte m.b.t. februari 2022 die uiterlijk 20.03.2022 moet worden ingediend (met indiening van een nihilaangifte voor de maand januari 2022), maar vervolgens, moeten voor de volgende aangiften de gewone regels gerespecteerd worden. In die zin mogen eveneens de handelingen van januari 2022, februari 2022 en maart 2022 opgenomen worden in de aangifte m.b.t.

maart 2022 die uiterlijk 20.04.2022 moet worden ingediend (met indiening van nihilaangiften voor de maanden januari en februari 2022), maar vervolgens moeten voor de volgende aangiften de gewone regels worden toegepast.

9.2.5. Facturering

Overeenkomstig artikel 53, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek, dient de belastingplichtige die andere leveringen van goederen of diensten verricht dan die welke krachtens artikel 44, van het Btw-Wetboek, zijn vrijgesteld (en andere dan die welke bedoeld zijn in artikel 135, lid 1, punten a) tot g) van de btw-richtlijn), een factuur uit te reiken aan zijn medecontractant en een kopie ervan op te stellen of ervoor te zorgen dat in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn medecontractant of een derde een factuur wordt uitgereikt en een kopie daarvan wordt opgesteld, onder meer wanneer hij een levering van goederen of een dienst heeft verricht voor een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon.

Artikel 4, § 1, van het koninklijk besluit nr. 1, inzake de voldoening van de btw, bepaalt dat de factuur moet worden uitgereikt of opgesteld uiterlijk de vijftiende dag van de maand na die waarin het belastbare feit van de belasting heeft plaatsgevonden overeenkomstig de artikelen 16 en 22, van het Btw-Wetboek.

Wanneer de medecontractant van de medische beroepsbeoefenaar echter een natuurlijk persoon is (de patiënt of in voorkomend geval zijn wettelijke vertegenwoordiger) dient in de regel geen factuur te worden uitgereikt, in de mate dat de belaste medische zorgen worden verstrekt voor de privédoeleinden van de patiënt.

In het uitzonderlijk geval dat de natuurlijke persoon (patiënt) in eigen naam en voor eigen rekening een beroepsactiviteit uitoefent waarvoor hij de hoedanigheid van btw-belastingplichtige heeft én de ingreep of behandeling in enigerlei mate verband heeft met de uitoefening van die activiteit, dient de zorgverlener aan zijn medecontractant een factuur uit te reiken uiterlijk de 15de dag van de maand volgend op de maand waarin de prestatie werd verricht wanneer de verstrekte medische zorgen niet zijn vrijgesteld. De uitreiking van een factuur is desgevallend eveneens verplicht bij ontvangst van een bedrag voorafgaand aan de datum van de voltooiing van de prestatie.

Voor meer informatie over de facturatieverplichting verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk IV, Hoofdstuk 13, Afdeling 4.

9.2.6. Boekhouding

De btw-belastingplichtigen moeten een aan de omvang van hun activiteiten aangepaste boekhouding voeren om de btw te kunnen toepassen en controleren. Ten dien einde moet de boekhouding minstens de volgende boeken omvatten: een boek voor inkomende facturen, een boek voor uitgaande facturen, een dagboek van ontvangsten per bedrijfszetel en in voorkomend geval, een centralisatiedagboek (artikel 14, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992).

Voor meer informatie over de boekhoudverplichting verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk IV, Hoofdstuk 13, Afdeling 7.

9.2.7. Jaarlijkse opgave van de handelingen met afnemers-belastingplichtigen (klantenlisting)

Alle belastingplichtigen en leden van een btw-eenheid dienen overeenkomstig artikel 53quinquies, van het Btw-Wetboek de jaarlijkse lijst van hun belastingplichtige afnemers op te maken, met uitzondering van de belastingplichtigen die uitsluitend handelingen verrichten die krachtens artikel 44, van het Btw-Wetboek van de belasting zijn vrijgesteld zonder enig recht op aftrek te doen ontstaan.

Deze klantenlisting is een lijst van de Belgische btw-nummers van uw klanten aan wie uw onderneming goederen heeft geleverd of diensten heeft verstrekt tijdens het vorige kalenderjaar en die voor een totaalbedrag van meer dan 250 euro (excl. btw). De klanten die alleen vrijgestelde handelingen verrichten (artikel 44, van het Btw-Wetboek) en die toch over een BE-nummer beschikken, moeten niet in de listing worden opgenomen.

Die lijst bevat voor elke klant het totaalbedrag aan leveringen en diensten en het totaalbedrag van de aangerekende btw.

Een belastingplichtige die enkel handelingen verricht die vrijgesteld zijn door artikel 44, van het Btw-Wetboek en die geen recht geven op aftrek van de btw moet geen klantenlisting indienen.

Een gemengde belastingplichtige moet wel een klantenlisting indienen maar de door artikel 44, van het Btw-Wetboek vrijgestelde handelingen er niet in opnemen.

Deze jaarlijkse opgave van de handelingen met afnemers-belastingplichtigen (klantenlisting) moet jaarlijks voor 31 maart in de regel verplicht elektronisch worden ingediend via de toepassing INTERVAT.

Een belastingplichtige die periodieke btw-aangiften moet indienen die in het vorige jaar **geen** handelingen heeft verricht die op de klantenlisting moeten worden vermeld, kan in de laatste periodieke btw-aangifte van het kalenderjaar het daartoe voorziene vak aankruisen. In dat geval moet hij geen klantenlisting indienen of hij kan verkiezen een nihil-klantenlisting in te dienen.

Een belastingplichtige onderworpen aan de vrijstellingsregeling die in het vorige jaar **geen** handelingen heeft verricht die op de klantenlisting moeten worden vermeld, moet niet langer een jaarlijkse lijst van belastingplichtige afnemers indienen.

Voor meer informatie over deze opgaveverplichting verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk IV, Hoofdstuk 13, Afdeling 8

9.2.8. Opgave van de intracommunautaire handelingen

De belastingplichtigen bedoeld in artikel 53sexies, van het Btw-Wetboek die intracommunautaire handelingen verrichten of die betrokken zijn bij handelingen van driehoeksverkeer moeten inlichtingen dienaangaande verstrekken door middel van het indienen van een opgave, aangeduid als btw-opgave van de intracommunautaire handelingen.

In voorkomend geval dient deze opgave van de intracommunautaire handelingen in de regel verplicht elektronisch ingediend te worden via de toepassing INTERVAT.

Voor meer informatie over deze opgaveverplichting verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk IV, Hoofdstuk 13, Afdeling 9.

9.2.9. Schuldenaar van de btw

Artikel 51 van het Btw-Wetboek omschrijft de regels voor de bepaling van de schuldenaar.

Voor meer informatie over de betrokken principes en regels verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk IV, Hoofdstuk 13, Afdeling 10.

10. Recht op aftrek en herzieningen

10.1. Het recht op aftrek van btw

Krachtens artikel 45, § 1, van het Btw-Wetboek, waarin het beginsel van het recht op aftrek is vastgesteld mag elke belastingplichtige op de belasting die hij verschuldigd is in aftrek brengen de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten, van de door hem ingevoerde goederen en de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen, in de mate dat hij die goederen en diensten gebruikt voor het verrichten van onder meer belaste handelingen.

Het verrichten van handelingen die vrijgesteld zijn ingevolge artikel 44, van het Btw-Wetboek verleent geen recht op aftrek.

Opdat een belastingplichtige de belasting geheven van de door hem ontvangen goederen en diensten zou mogen aftrekken moet het recht op aftrek van die belasting ontstaan zijn en moeten de voorwaarden om dat recht uit te oefenen nagekomen zijn. Wanneer die twee voorwaarden vervuld zijn, gebeurt de aftrek voor een gegeven tijdvak globaal in de maand- of kwartaalaangifte.

Inzake btw onderscheidt men drie soorten van belastingplichtigen: de gewone belastingplichtige met volledig recht op aftrek (die uitsluitend belaste handelingen verricht), de gemengde belastingplichtige (die zowel vrijgestelde als belaste handelingen verricht) en tenslotte de gedeeltelijke belastingplichtige (die bovendien ook handelingen buiten de werkingssfeer van het btw-stelsel verricht).

De beroepsbeoefenaars die gevat worden door de wijzigingen van artikel 44, § 1 en § 2, 1^o, a), van het Btw-Wetboek zullen in de regel aangemerkt worden als gemengde belastingplichtigen of zelfs gewone belastingplichtigen.

Voor meer informatie over het recht op aftrek in het algemeen, verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk III, Hoofdstuk 11. We bespreken hierna kort de situatie van de gemengde belastingplichtige.

Gemengde belastingplichtigen

Ingevolge de wijzigingen van het toepassingsgebied van de vrijstellingen opgenomen in de bepalingen van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek zullen bepaalde beroepsbeoefenaars, die voorheen uitsluitend handelingen verrichtten die vrijgesteld waren van btw, vanaf 01.01.2022 aangemerkt worden als gemengde belastingplichtige.

De gemengde belastingplichtige verricht zowel handelingen die vrijgesteld zijn ingevolge artikel 44, van het Btw-Wetboek (zoals bijvoorbeeld het verrichten van medische zorgen met een therapeutisch doel) als belaste handelingen (zoals bijvoorbeeld het opstellen van een medisch deskundigenrapport inzake schaderaming).

De gemengde belastingplichtigen hebben geen volledig recht op aftrek, maar kunnen de btw over hun aankopen slechts in aftrek brengen voor zover deze aankopen gebruikt worden voor de uitgaande handelingen waarover btw verschuldigd is. Gemengde belastingplichtigen verrichten handelingen waarover btw verschuldigd is én handelingen die vrijgesteld zijn van btw op basis van artikel 44, van het Btw-Wetboek. Gemengde belastingplichtigen kunnen op twee manieren hun recht op aftrek van btw bepalen (art. 46 Btw-Wetboek):

- aftrek op basis van het algemeen verhoudingsgetal
- aftrek op basis van het werkelijk gebruik.

Aftrek op basis van het algemeen verhoudingsgetal (art. 46, § 1, Btw-Wetboek)

Normaal gezien maakt de gemengde belastingplichtige voor het bepalen van het recht op aftrek gebruik van een algemeen verhoudingsgetal. Het algemeen verhoudingsgetal wordt als volgt bepaald:

(Bedrag van handelingen met recht op aftrek) / (Bedrag van alle handelingen van economische activiteit (mèt en zonder recht op aftrek)).

De gemengde belastingplichtige mag de btw van de voor zijn economische activiteit gebruikte goederen en diensten slechts in aftrek brengen naar verhouding met deze breuk.

Aftrek op basis van het werkelijk gebruik (art. 46, § 2, Btw-Wetboek)

De gemengde belastingplichtige kan in twee gevallen zijn recht op aftrek ook uitoefenen op basis van het werkelijk gebruik van de ontvangen goederen en diensten (of van een deel daarvan):

- de administratie verleent op verzoek van de belastingplichtige een vergunning om dit te doen
- de administratie verplicht de belastingplichtige om dit te doen. Dat zal het geval zijn wanneer de aftrek op basis van een algemeen verhoudingsgetal zou leiden tot ongelijkheid in de heffing van de belasting.

Wanneer de gemengde belastingplichtige zijn recht op aftrek uitoefent op basis van het werkelijk gebruik, moet hij een onderscheid maken tussen drie soorten aankopen:

- aankopen voor handelingen volledig onderworpen aan de btw. De btw op deze aankopen mag volledig in aftrek worden genomen, tenzij er een wettelijke aftrekbeperking geldt (bv. maximaal 50 % aftrek voor kosten m.b.t. personenwagens of geen aftrek voor kosten van onthaal ...)
- aankopen voor handelingen volledig vrijgesteld van btw. De btw op deze aankopen mag niet in aftrek worden genomen
- aankopen gebruikt voor zowel belaste als vrijgestelde handelingen. De gemengde belastingplichtige zal voor deze aankopen bijzondere verhoudingsgetallen moeten bepalen op basis waarvan de aankopen worden toegewezen aan de belaste en vrijgestelde activiteiten. De btw over de aankopen kan dan in verhouding met deze bijzondere verhoudingsgetallen worden afgetrokken (bv. op basis van oppervlakte). Eventueel kan een bijzonder verhoudingsgetal gebruikt worden dat op dezelfde manier wordt vastgesteld als het algemeen verhoudingsgetal, voor zover de administratie zich daar niet uitdrukkelijk tegen verzet.

Voor meer informatie over het recht op aftrek door de gemengde belastingplichtige verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk III, Hoofdstuk 11, Afdeling 15.

10.2. Herzieningen

De oorspronkelijk verrichte aftrek is slechts definitief indien de aftrek juist is en wanneer geen latere gebeurtenis de eerste bestemming die de belastingplichtige aan de goederen en diensten had gegeven, geheel of gedeeltelijk wijzigt.

In dat verband maakt het koninklijk besluit nr. 3 een onderscheid tussen herziening van de aftrek ten aanzien van andere belasting dan die geheven van bedrijfsmiddelen en herziening van de aftrek ten aanzien van belasting geheven van bedrijfsmiddelen. Enkel laatstbedoelde zijn onderworpen aan een herzieningstijdvak van 5, 15 of 25 jaar, krachtens artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek.

Krachtens artikel 45, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek, mag elke belastingplichtige op de belasting die hij verschuldigd is in aftrek brengen de belasting geheven van de aan hem geleverde goederen en verleende diensten in de mate dat hij die goederen en diensten **gebruikt** voor het verrichten van uitgaande belaste handelingen.

In dit verband brengt het koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde, een belangrijke nuance aan in zijn artikel 1, § 1, eerste lid. Er is daar immers sprake van belasting geheven van de goederen en diensten die de belastingplichtige **bestemt** voor het verrichten van de voormelde uitgaande handelingen. Daarom is het absoluut noodzakelijk om, nadien, te kunnen overgaan tot de correctie van de te veel of onvoldoende uitgeoefende btw-aftrek.

Het herzieningsmechanisme is dus **een correctie op de btw-aftrek**. De toepassing ervan, in de door de reglementering bepaalde specifieke gevallen, leidt, al naargelang het geval, tot een regularisatie:

- in het voordeel van de staat
- of in het voordeel van de belastingplichtige.

Uit hetgeen voorafgaat volgt dat de oorspronkelijk verrichte aftrek slechts definitief is indien, enerzijds, hij juist is en indien, anderzijds, de aanvankelijke bestemming die de belastingplichtige aan de ontvangen goederen of diensten had gegeven, niet geheel of gedeeltelijk wordt gewijzigd door een latere gebeurtenis.

Het koninklijk besluit nr. 3 maakt een onderscheid tussen:

- de andere belasting dan die geheven van bedrijfsmiddelen (artikel 5, van het koninklijk besluit nr. 3)
- en de belasting geheven van bedrijfsmiddelen (artikelen 6 tot 11 van het koninklijk besluit nr. 3, voornoemd).

De belasting geheven van bedrijfsmiddelen is immers op grond van artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek onderworpen aan een specifieke vijfjarige, vijftienjarige of vijfentwintjarige herziening.

De aftrek van de belasting geheven van bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen worden toegeschreven is, in principe, onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar.

Voor de belasting geheven van onroerende bedrijfsmiddelen beloopt het herzieningstijdperk evenwel vijftien jaar

In afwijking hiervan beloopt het herzieningstijdvak ten aanzien van de belasting geheven van gebouwen of gedeelten van gebouwen, desgevallend met inbegrip van het bijhorend terrein, verhuurd onder de voorwaarden van artikel 44, § 3, 2°, d), van het Btw-Wetboek, vijftientwintig jaar.

Onder 'bedrijfsmiddelen' moet worden verstaan, de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten bedoeld in artikel 9, tweede lid, 2°, van het Btw-Wetboek en de diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitatiemiddelen.

Voor klein materieel, klein gereedschap en kantoorbehoeften kan soms moeilijk worden bepaald of ze al dan niet bij de bedrijfsmiddelen moeten worden gerekend, rekening houdende met hun omvang of hun duurzaamheid.

Opdat die goederen niet als bedrijfsmiddelen zouden worden aangemerkt, moet worden verwezen naar de prijs of, bij ontstentenis van een prijs, de normale waarde, per in de handel gebruikelijke eenheid die lager moet zijn dan 1.000 euro, exclusief btw.

De btw-regelgeving voorziet verschillende redenen om over te gaan tot herziening van de verrichte aftrek. In het kader van deze circulaire zullen we ons beperken tot twee gevallen die hierna kort worden toegelicht.

10.2.1. Overgang van een stelsel met recht op aftrek naar een stelsel zonder recht op aftrek (geheel of gedeeltelijk)

Op het moment van het verrichten van de oorspronkelijke aftrek houdt de belastingplichtige rekening met het vermoedelijke gebruik van de ontvangen goederen en diensten.

Het is evenwel mogelijk dat het gebruik van de ontvangen goederen en diensten in werkelijkheid niet overeenstemt met het veronderstelde gebruik en dat de ontvangen goederen en diensten uiteindelijk worden gebruikt voor een doel waarvoor geen of slechts in mindere mate aftrek kan worden toegestaan.

Wanneer wordt overgeschakeld op een stelsel zonder recht op aftrek, moet de onderneming de onder het belastingstelsel toegepaste aftrek herzien voor de belastingen die in rekening werden gebracht:

a. niet vervreemde roerende goederen, andere dan bedrijfsmiddelen, en niet gebruikte diensten op het ogenblik van de wijziging van het stelsel

De herziening van de aftrek moet in beginsel gebeuren op het tijdstip waarop ieder recht op aftrek definitief verloren gaat, indien op dat tijdstip niet vervreemde lichamelijke roerende goederen of niet gebruikte diensten overblijven, waarvoor de belasting aanvankelijk werd afgetrokken. Deze herziening gebeurt in de laatste periodieke aangifte die de belastingplichtige moet indienen.

b. de investeringsgoederen, vatbaar voor herziening, die bij de wijziging nog bestaan en voor zover die goederen nog bruikbaar zijn. De herziening gebeurt naar verhouding tot het lopend aantal jaren van het herzieningstijdvak (5, 15 of 25 jaar).

Navolgend onderscheid moet gemaakt worden:

A. Wanneer het bedrijfsmiddel **volledig** wordt gebruikt voor het verrichten van handelingen die geen recht op aftrek verlenen (bijvoorbeeld, voor vrijgestelde handelingen), wordt de herziening **in één keer**

verricht, zowel voor het jaar waarin de wijziging in het gebruik zich voordoet als voor de nog te lopen jaren van het herzieningstijdvak (artikel 11, § 1, derde lid, koninklijk besluit nr. 3).

De herziening van de aftrek vindt plaats in de periodieke btw-aangifte die betrekking heeft op de periode waarin de wijziging van het gebruik heeft plaatsgehad.

Voorbeeld

Een osteopaat heeft zijn kabinet opgestart in de loop van het jaar 2019. Overeenkomstig het administratieve standpunt dat destijds van toepassing was, heeft hij zijn diensten belast met btw. Overeenkomstig artikel 45, § 1, van het Btw-Wetboek heeft hij zijn recht op aftrek uitgeoefend in 2019 tot beloop van:

- de aankoop van een nieuw gebouw (praktijklokaal):
- 200.000 euro + 42.000 btw
- de inrichting van zijn kabinet (roerende goederen):
- 10.000 euro + 2.100 btw.

Uitgaande van het principe dat de osteopaat slechts vanaf 01.01.2022 vrijgestelde handelingen zal verrichten, moet de oorspronkelijk verrichte aftrek als volgt worden herzien:

- wat het gebouw betreft, bedraagt het herzieningstijdvak 15 jaar (01.01.2019-31.12.2033); gelet op de wijziging die zich voordoet vanaf 01.01.2022, moet de oorspronkelijke aftrek herzien worden tot beloop van $12/15 \times 42.000 = 33.600$ euro
- wat de roerende goederen betreft, bedraagt het herzieningstijdvak 5 jaar (01.01.2019-31.12.2023); gelet op de wijziging die zich voordoet vanaf 01.01.2022, moet de oorspronkelijke aftrek herzien worden tot beloop van $2/5 \times 2.100 = 840$ euro.

Belangrijke opmerking

In het kader van de wijzigingen van de bepalingen van de artikelen 44, § 1 en § 2, 1°, a), van het Btw-Wetboek bevestigt de administratie dat de herziening jaarlijks kan gebeuren ook indien zou blijken dat, op het moment dat het btw-regime van de betrokken belastingplichtige wijzigt, betrokkene uitsluitend handelingen zal verrichten die geen recht op aftrek verlenen.

De belastingplichtige die jaarlijks wil herzien en die niet gehouden is tot het indienen van een periodieke btw-aangifte moet het controlecentrum dat bevoegd is voor het beheer van zijn dossier op de hoogte brengen van zijn keuze en dient jaarlijks gedurende de resterende looptijd van het herzieningstijdvak spontaan de afgetrokken btw te herzien.

B. De herziening van de voorbelasting gebeurt jaarlijks wanneer het roerend of onroerend bedrijfsmiddel **gedeeltelijk** wordt gebruikt voor het verrichten van handelingen die geen recht op aftrek verlenen.

Deze herziening wordt verricht tot beloop van een vijfde, een vijftiende of een vijfentwintigste, naargelang de aard of het gebruik van het betrokken goed, van het bedrag van de oorspronkelijk afgetrokken belasting, **voor ieder jaar** waarin een wijziging in het gebruik optreedt.

Deze herziening wordt verricht in de periodieke btw-aangifte die moet worden ingediend in de maand april van het jaar volgend op dat waarin de wijziging in het gebruik van het betrokken goed plaatsvond.

10.2.2. Overgang van een stelsel zonder recht op aftrek naar een stelsel met recht op aftrek (artikel 21bis, KB nr. 3)

Artikel 21bis, van het koninklijk besluit nr. 3, voormeld luidt als volgt:

§ 1. Wanneer een belastingplichtige die op grond van artikel 44 van het Wetboek vrijgestelde leveringen van goederen of diensten verricht die geen recht op aftrek geven, voor diezelfde handelingen belastingplichtige wordt met recht op aftrek, kan hij bij wijze van herziening zijn recht op aftrek uitoefenen voor:

1° de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen, die nog niet werden gebruikt of verbruikt op het tijdstip van de wijziging van de belastingregeling;

2° de bedrijfsmiddelen die bij die wijziging nog bestaan, voor zover die goederen nog bruikbaar zijn en de termijn bepaald bij artikel 48, § 2, van het Wetboek nog niet is verstreken.

Voor bedrijfsmiddelen is het bedrag van de herziening gelijk aan de belasting die niet in aftrek kon worden gebracht, verminderd met een vijfde of een vijftiende volgens het onderscheid gemaakt naargelang de aard van het goed overeenkomstig artikel 9, per jaar vanaf 1 januari van het jaar dat overeenkomstig artikel 2 in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van de aftrek tot 31 december van het jaar dat voorafgaat aan het jaar waarin de wijziging van belastingregeling zich heeft voorgedaan.

Deze herziening gebeurt bij toepassing van de artikelen 45 tot 49 van het Wetboek en overeenkomstig de regels van artikel 3.

§ 2. De herziening is afhankelijk van de indiening bij het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde waaronder de belastingplichtige ressorteert van een inventaris van de op het tijdstip van de wijziging nog niet gebruikte of verbruikte goederen en diensten en van een staat van de op dat tijdstip nog bruikbare bedrijfsmiddelen.

Die stukken worden opgemaakt in twee exemplaren waarvan er één bestemd is voor het controlekantoor van de belasting over de toegevoegde waarde. Ze vermelden op gedetailleerde wijze de goederen en diensten die in aanmerking worden genomen voor de herziening, de datum en het nummer van de factuur van de aankoop of het invoerdocument, de maatstaf van heffing waarover ze met de belasting over de toegevoegde waarde werden belast en het te regulariseren bedrag.

§ 3. De herziening wordt tot beloop van het passende bedrag verricht door toerekening op het aan de Staat verschuldigde bedrag van de belasting in vak 71 van kader VI van de periodieke aangifte bedoeld in artikel 53, § 1, eerste lid, 2°, van het Wetboek. Wanneer het eindresultaat van deze toerekening een door de Staat verschuldigd bedrag is, wordt dat bedrag naar de volgende aangiftetijdvakken overgebracht tot passend beloop van vak 71 van deze aangiften.

§ 4. Door of vanwege de Minister van Financiën worden de toepassingsmodaliteiten van de herziening en de wijze bepaald waarop deze wordt verricht.

10.2.2.1. Regularisatie met betrekking tot de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2022

De medische beroepsbeoefenaar mag een regularisatie in zijn voordeel toepassen voor de belasting geheven van de in zijn hoofde ontvangen goederen en diensten, andere dan bedrijfsmiddelen, die:

- nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2022, of;

- rechtstreeks en duidelijk toewijsbaar zijn aan een door de medische beroepsbeoefenaar verrichte belaste prestatie.

Voor de goederen en diensten die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.01.2022, wordt opgemerkt dat de btw geheven van algemene onkosten (telefoon, energie, water, e.a.) die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan voornoemde datum, niet aftrekbaar is.

Doordat de uitoefening van het recht op aftrek onderworpen is aan de vervaltermijn van drie jaar (zie artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 3) en rekening houdend met het feit dat de regularisatie ten vroegste kan plaatsvinden in 2022, kan daarenboven slechts de btw geheven van goederen en diensten die vanaf 01.01.2019 opeisbaar is geworden, in aftrek worden gebracht.

Het recht op aftrek van deze historische btw opgenomen in de in te dienen inventaris (cf. infra), vervalt voor de uitoefening van het recht op aftrek van de btw die opeisbaar is geworden in 2019 (respectievelijk in 2020, 2021) op 31.12.2022 (respectievelijk 2023, 2024).

10.2.2.2. Herziening met betrekking tot bedrijfsmiddelen die op 01.01.2022 nog aangewend worden voor met btw belaste prestaties van de medische beroepsbeoefenaar

10.2.2.2.1. Algemeen

De medische beroepsbeoefenaar kan bij wijze van herziening zijn recht op aftrek uitoefenen voor de bedrijfsmiddelen die op 01.01.2022 nog bestaan, voor zover die goederen nog bruikbaar zijn voor het verrichten van de met btw belaste prestaties en de herzieningstermijn bepaald bij artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek nog niet is verstreken.

Het herzieningstijdvak bedraagt in de regel vijf jaar voor de bedrijfsmiddelen, maar voor de belasting geheven van handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting van een onroerend goed, de verkrijging van een onroerend goed en de verkrijging van een zakelijk recht op een onroerend goed bedraagt het herzieningstijdvak vijftien jaar.

Voor bedrijfsmiddelen is het bedrag van de regularisatie gelijk aan de belasting die niet in aftrek kon worden gebracht, zijnde de initieel betaalde en niet in aftrek gebrachte Belgische btw, te beperken tot het volgens het algemeen verhoudingsgetal voor aftrek in aanmerking komend bedrag, dat vervolgens wordt verminderd met een vijfde of een vijftiende (naargelang van de aard van het goed in de zin van artikel 9, § 1 en § 2, van het koninklijk besluit nr. 3) per jaar vanaf 1 januari van het jaar dat volgens artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 3 in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van de aftrek tot 31.12.2021 (toepassing artikel 21bis, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3). Dit betekent dat bij bedrijfsmiddelen, voor ieder verstreken jaar vóór 01.01.2022 één vijfde of één vijftiende van de niet afgetrokken btw verloren is. Het restant van de niet-afgetrokken btw kan worden herzien.

Deze herziening gebeurt bij toepassing van de artikelen 45 tot 49 van het Btw-Wetboek en in overeenstemming met de regels van artikel 3 en volgende van voornoemd koninklijk besluit nr. 3 en in combinatie met artikel 12 van voormeld besluit.

De herziening wordt verricht door toerekening in de periodieke btw-aangifte.

Wat de gemengde belastingplichtige betreft aanvaardt de administratie dat de herziening van het recht op aftrek van de historische btw berekend wordt op basis van een voorlopig verhoudingsgetal dat berekend wordt op basis van vooruitzichten (vermoedelijke btw omzet 2022); bijgevolg zal het definitief

verhoudingsgetal ten vroegste per 1.1.2023 bepaalbaar zijn. Om deze redenen dient het verschil tussen het voorlopig en definitief verhoudingsgetal ook voor wat het recht op aftrek van de historische btw betreft, opgenomen te worden in de btw-aangifte in te dienen uiterlijk per 20.04.2023.

De herziening is afhankelijk van de indiening, bij het beheerteam KMO of GO waarvan de belastingplichtige afhangt, van een inventaris van de op 01.01.2022 nog niet gebruikte of verbruikte goederen en diensten en van een staat van de op dat tijdstip nog bruikbare bedrijfsmiddelen. Die stukken moeten worden opgemaakt in twee exemplaren, waarvan er één bestemd is voor de administratie (artikel 21bis, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3, cf. infra).

10.2.2.2.2. Bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vanaf 01.01.2019

Voor de btw geheven van roerende of onroerende bedrijfsmiddelen die in gebruik genomen worden vanaf 01.01.2019, moet altijd als uitgangspunt van het herzieningstijdstip genomen worden de 1^{ste} januari van het jaar waarin die bedrijfsmiddelen door de belastingplichtige in gebruik zijn genomen.

10.2.2.2.3. Bedrijfsmiddelen, andere dan onroerende bedrijfsmiddelen, in gebruik genomen vóór 01.01.2019

Voor de belasting geheven van deze bedrijfsmiddelen, is de aftrek die oorspronkelijk door de belastingplichtige werd verricht onderworpen aan herziening gedurende een tijdvak van vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat, dit wil zeggen het jaar waarin de van het bedrijfsmiddel geheven belasting opeisbaar is geworden.

De administratie kon toestaan, of zelfs voorschrijven, dat als uitgangspunt van het herzieningstijdvak werd aangenomen de eerste januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen. Er wordt opgemerkt dat de bepaling van het uitgangspunt van het herzieningstijdvak geen invloed heeft op de duur van de periode.

De belastingplichtige mocht dat uitgangspunt gebruiken wanneer hij een boekhouding voert die het hem mogelijk maakt het tijdstip waarop het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen te bepalen door het overboeken van de investeringsuitgaven van de rekening 'vaste activa in aanbouw' naar de rekening 'vastgelegde middelen', met vermelding van het goed in kwestie en van de belasting voldaan ter zake van de totstandkoming ervan. Die mogelijkheid was afhankelijk van een vergunning verleend door het team beheer KMO of GO waarvan de belastingplichtige afhangt.

In hun hoedanigheid van vrijgestelde belastingplichtige (tot en met 31.12.2022) hadden sommige medische beroepsbeoefenaars er geen belang bij om voornoemde vergunning te krijgen voor de onroerende bedrijfsmiddelen die ze al in gebruik hadden genomen vóór 01.01.2019. Daarom mogen deze belastingplichtigen alsnog die vergunning aanvragen bij de administratie. Dit verzoek moet samen met de inventaris worden ingediend uiterlijk op 30.06.2022.

10.2.2.2.4. Onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen in de periode van 01.01.2012 tot 31.12.2018

Voor de btw geheven van onroerende bedrijfsmiddelen die sinds 01.01.2012 in gebruik werden genomen, moet altijd als uitgangspunt van het herzieningstijdvak worden genomen de 1ste januari van het jaar waarin die bedrijfsmiddelen door de belastingplichtige in gebruik worden genomen (zie beslissing nr. E.T.121.450 van 27.03.2012).

10.2.2.5. Herzieningen ten aanzien van onroerende bedrijfsmiddelen in gebruik genomen vóór 01.01.2012

Voor de onroerende bedrijfsmiddelen die al vóór 01.01.2012 in gebruik waren genomen geldt nog het toenmalige administratieve standpunt dat als volgt kan worden samengevat.

Krachtens artikel 9, § 1, (oud) van het koninklijk besluit nr. 3 begint het herzieningstijdvak te lopen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek ontstaat, dit wil zeggen het jaar waarin de van het bedrijfsmiddel geheven belasting opeisbaar is geworden.

In afwijking van dit algemeen principe kon de administratie toestaan of zelfs voorschrijven dat als uitgangspunt van het herzieningstijdvak werd aangenomen de eerste januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik werd genomen.

De belastingplichtige mocht dat uitgangspunt gebruiken wanneer hij over een vergunning beschikte die voorafgaandelijk aan het tijdstip van ingebruikname van het bedrijfsmiddel werd verleend door de administratie.

In hun hoedanigheid van vrijgestelde belastingplichtige (tot en met 31.12.2022) hadden sommige medische beroepsbeoefenaars er geen belang bij om voornoemde vergunning te krijgen voor de onroerende bedrijfsmiddelen die ze al in gebruik hadden genomen vóór 01.01.2012. Daarom mogen deze belastingplichtigen alsnog die vergunning aanvragen bij het hoofd van hun bevoegd kantoor. Dit verzoek moet samen met de inventaris worden ingediend uiterlijk op 30.06.2022.

10.2.2.3. Uitvoering van de regularisatie van het recht op aftrek van de historische btw

10.2.2.3.1. Op te maken inventaris en tijdstip van indiening van deze inventaris

Voorvoemde regularisatie is afhankelijk van de indiening bij het team beheer KMO of GO waarvan de belastingplichtige afhankelijk is van een inventaris van de op 01.01.2022 nog niet gebruikte of verbruikte goederen en diensten en van een staat van de op dat tijdstip nog bruikbare bedrijfsmiddelen.

Die stukken worden opgemaakt in twee exemplaren waarvan er één bestemd is voor de administratie. Ze vermelden op gedetailleerde wijze de goederen en diensten die nog in aanmerking komen voor de betreffende regularisatie, de datum en het nummer van de factuur van de aankoop of het invoerdocument, de maatstaf van heffing waarover ze met de btw werden belast en het te regulariseren bedrag aan btw (artikel 21bis, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3).

Deze inventaris dient in detail de erin opgenomen bedrijfsmiddelen, gestaafd door een aankoopfactuur, te omvatten alsmede de niet per 01.01.2022 verbruikte goederen en diensten. Daartoe dient per bedrijfsmiddel de aanvangsdatum van de historische herziening vermeld te worden, de maatstaf van heffing en de op de factuur vermelde btw.

Voor de niet per 01.01.2022 verbruikte goederen en diensten dient de maatstaf van heffing en de btw vermeld te worden. Als de belastingplichtige al over een zeker recht op aftrek beschikte ingevolge een andere activiteit, dient de effectief al in aftrek gebrachte btw per bedrijfsmiddel of niet verbruikte goederen en diensten te worden vermeld.

Ten slotte dient de wijze waarop het voorlopig algemeen verhoudingsgetal (vooruitzichten handelingen van het kalenderjaar 2022) werd bepaald, bij de inventaris te worden gevoegd. Dit verhoudingsgetal

dient effectief te worden toegepast op de in de inventaris vermelde en voor aftrek in aanmerking komende historische btw.

Deze inventaris moet uiterlijk op 30.06.2022 worden ingediend. Het recht op aftrek van de historische btw kan ten vroegste opgenomen worden in de eerst in te dienen periodieke btw-aangifte volgend op de indiening van de inventaris.

In het geval waarbij de inventaris op 30.06.2022 ingediend wordt, betekent dit dat voor maandaangevers de historische btw aftrek ten vroegste opgenomen kan worden in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand juli 2022, in te dienen uiterlijk tegen 20.08.2022 (behoudens andere datum die ingevolge de vakantieregeling zou worden toegestaan) en voor de kwartaalaangevers impliceert dit een opname van de historische btw aftrek in de periodieke btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van het derde kwartaal, in te dienen uiterlijk tegen 20.10.2022.

10.2.2.3.2. Samenhang inventaris en vergunning inzake begindatum van het herzieningstijdvak

Het is belangrijk er rekening mee te houden dat de inhoud van de betreffende inventaris wordt beïnvloed door het al of niet aanvragen van de vergunning waarvan sprake is hiervoor.

10.2.2.3.3. Principe en praktische uitvoering

Artikel 21bis, § 3, van het koninklijk besluit nr. 3 bepaalt dat de regularisatie tot beloop van het passende bedrag wordt verricht door toerekening op het aan de Staat verschuldigde bedrag van de belasting in rooster 71 van kader VI van de periodieke aangifte. Wanneer het resultaat van deze toerekening een door de Staat verschuldigd bedrag is, wordt dat bedrag naar de volgende aangiftetijdvakken overgebracht tot passend beloop van rooster 71 van deze aangiften.

Praktisch dient er als volgt gewerkt te worden:

Met betrekking tot de periodieke aangifte (voortgaand op het voorbeeld opgenomen onder punt 10.2.2.3.1. supra, juli 2022 of 3de kwartaal 2022) berekent de belastingplichtige het resultaat volgens de gewone btw-regels. Hierbij wordt eerst nog geen rekening gehouden met de verrekening van de historische btw opgenomen in de inventaris.

Als het resultaat een door de staat verschuldigd bedrag is (rooster 72) kan de hiervoor bedoelde verrekening van de aftrek van de historische btw nog niet in aanmerking genomen worden en dient het volgende aangiftetijdvak te worden afgewacht.

Als het resultaat echter in principe een aan de staat verschuldigd bedrag is (rooster 71), dient de nog in het voordeel van de belastingplichtige te regulariseren historische btw die opgenomen is in voornoemde inventaris, voor maximaal het hiervoor vernoemd berekend resultaat, in rooster 62 van deze periodieke aangifte te worden opgenomen. Bijgevolg moet het rooster 71 opnieuw worden berekend en resulteert dit in een kleiner te betalen bedrag of 0,00 euro.

De in het voordeel van de belastingplichtige te regulariseren historische btw die opgenomen is in de inventaris, die op die manier nog niet kon worden verricht, moet worden overgedragen naar het volgende aangiftetijdvak. Opnieuw mag het normaliter in rooster 71 op te nemen bedrag op een zelfde manier verminderd worden of herleid worden tot 0,00 euro.

Deze werkwijze dient te worden herhaald tot het volledige bedrag aan historische btw waarop de belastingplichtige recht heeft, werd verrekend.

Voor meer informatie over het stelsel van de herzieningen verwijzen we naar de btw-commentaar: Boekwerk III, Hoofdstuk 12, Afdeling 5.

11. Inwerkingtreding

De wet van 11.07.2021 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de vrijstelling van de belasting inzake medische verzorging betreft, treedt in werking op 01.01.2022.

De volgende handelingen kunnen onderworpen blijven aan de regeling zoals die van toepassing was tot 31.12.2021:

- de ingrepen of behandelingen verricht door medische beroepsbeoefenaars en ziekenhuizen die uiterlijk op 31.12.2021 zijn vastgelegd met de patiënt om te worden verricht op een bepaalde datum (op voorwaarde dat de behandeling of de ingreep effectief wordt uitgevoerd of afgerond uiterlijk op 30.06.2022)
- de dienstprestaties (vb. expertises) die reeds zijn uitgevoerd uiterlijk op 31.12.2021 (belastbaar feit) maar waarvoor er zich een oorzaak van opeisbaarheid voordoet na die datum.

Indien een ereloon gedeeltelijk betrekking heeft op dienstprestaties die uiterlijk op 31.12.2021 materieel zijn verricht en gedeeltelijk op dienstprestaties die materieel verricht worden na die datum, blijft de ereloon met betrekking tot de vóór 01.01.2022 materieel verrichte diensten waarvoor de btw bij toepassing van de wettelijke regels nog niet opeisbaar was geworden uiterlijk op 31.12.2021, de tot op die datum geldende regeling volgen op voorwaarde dat een formele, gedetailleerde kostenstaat wordt uitgereikt en de prijs duidelijk bepaalbaar is en kan toegerekend worden aan de vóór 01.01.2022 materieel verrichte diensten. Deze kostenstaat dient ten laatste op 28.02.2022 te worden uitgereikt aan de medecontractant.

Gezien de impact van de gezondheids crisis op de organisatie van de medische en paramedische sector en de moeilijkheid in deze specifieke periode om de praktische gevolgen van de wijziging van artikel 44 van het Wetboek correct in te schatten, heeft de heer Minister zijn administratie gevraagd om voor het jaar 2022, in het kader van een eventueel fiscaal toezicht op de juiste toepassing van de bovengenoemde bepaling een soepele houding aan te nemen in geval van een kennelijk onopzettelijke fout van een beroepsbeoefenaar.

Interne ref.: 138.926