



Verfassungsgerichtshof

**Entscheid Nr. 87/2023**  
**vom 8. Juni 2023**  
**Geschäftsverzeichnisnr. 7737**

*In Sachen:* Klage auf teilweise Nichtigerklärung von Artikel 3 Nr. 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2021 «zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches hinsichtlich der Steuerbefreiung in Bezug auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin», erhoben von der VoG «Union professionnelle des logopèdes francophones» und anderen.

Der Verfassungsgerichtshof,

zusammengesetzt aus dem Präsidenten P. Nihoul, der vorsitzenden Richterin J. Moerman, und den Richtern Y. Kherbache, T. Detienne, E. Bribosia, W. Verrijdt und K. Jadin, unter Assistenz des Kanzlers F. Meererschaut, unter dem Vorsitz des Präsidenten P. Nihoul,

erlässt nach Beratung folgenden Entscheid:

*I. Gegenstand der Klage und Verfahren*

Mit einer Klageschrift, die dem Gerichtshof mit am 20. Januar 2022 bei der Post aufgegebenem Einschreibebrief zugesandt wurde und am 24. Januar 2022 in der Kanzlei eingegangen ist, erhoben Klage auf teilweise Nichtigerklärung von Artikel 3 Nr. 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2021 «zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches hinsichtlich der Steuerbefreiung in Bezug auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin» (veröffentlicht im *Belgischen Staatsblatt* vom 20. Juli 2021): die VoG «Union professionnelle des logopèdes francophones», die VoG «Axxon, Physical Therapy in Belgium», die VoG «Ergotherapie Belgium», die «Union professionnelle des sages-femmes belges», die «LC Kiné» GmbH, Annabelle Duval, Vanessa Wittvrouw und Filip Schepens, unterstützt und vertreten durch RA M. Uyttendaele, RÄin A. Feyts, RÄin C. Joly und RA L. Tainmont, in Brüssel zugelassen.

Der Ministerrat, unterstützt und vertreten durch F. Grobelny, Berater beim FÖD Finanzen, hat einen Schriftsatz eingereicht, die klagenden Parteien haben einen Erwidierungsschriftsatz eingereicht, und der Ministerrat hat auch einen Gegenerwidierungsschriftsatz eingereicht.

Durch Anordnung vom 29. März 2023 hat der Gerichtshof nach Anhörung der referierenden Richter T. Detienne und W. Verrijdt beschlossen, dass die Rechtssache

verhandlungsfähig ist, dass keine Sitzung abgehalten wird, außer wenn eine Partei innerhalb von sieben Tagen nach Erhalt der Notifizierung dieser Anordnung einen Antrag auf Anhörung eingereicht hat, und dass vorbehaltlich eines solchen Antrags die Verhandlung am 12. April 2023 geschlossen und die Rechtssache zur Beratung gestellt wird.

Da keine Sitzung beantragt wurde, wurde die Rechtssache am 12. April 2023 zur Beratung gestellt.

Die Vorschriften des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, die sich auf das Verfahren und den Sprachgebrauch beziehen, wurden zur Anwendung gebracht.

## II. *Rechtliche Würdigung*

(...)

### *In Bezug auf die angefochtene Bestimmung*

B.1.1. Artikel 3 Nr. 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2021 « zur Abänderung des Mehrwertsteuergesetzbuches hinsichtlich der Steuerbefreiung in Bezug auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin » (nachstehend: Gesetz vom 11. Juli 2021) hat Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches ersetzt. In Anwendung von Artikel 4 desselben Gesetzes ist er am 1. Januar 2022 in Kraft getreten.

Mit dieser Bestimmung wird die Regelung der Steuerbefreiung von der Mehrwertsteuer, die für nicht im Rahmen eines Krankenhausaufenthalts erbrachte Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gilt, abgeändert, um dem Nichtigkeitsentscheid des Gerichtshofes Nr. 194/2019 vom 5. Dezember 2019 (ECLI:BE:GHCC:2019:ARR.194) zu entsprechen und diese Regelung mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 « über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem » (nachstehend: Mehrwertsteuerrichtlinie) (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC. 55-1369/001, SS 4-6, 11-18 und 35) in Einklang zu bringen.

B.1.2. Vor seiner teilweisen Nichtigklärung durch den vorerwähnten Entscheid des Gerichtshofes Nr. 194/2019 bestimmte Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches:

« Steuerfrei sind Dienstleistungen, die von nachstehend erwähnten Personen in der Ausübung ihrer gewöhnlichen Tätigkeit erbracht werden:

1. Ärzten, Zahnärzten und Heilgymnasten

Die in Nr. 1 erwähnte Befreiung gilt nicht für Dienstleistungen, die von Ärzten erbracht werden und sich auf ästhetische Eingriffe und Behandlungen beziehen:

a) wenn diese Eingriffe und Behandlungen nicht im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind,

b) wenn diese Eingriffe und Behandlungen zwar im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind, jedoch nicht die Bedingungen für einen Anspruch auf Erstattung gemäß den Vorschriften in Bezug auf die Gesundheitspflege- und Entschädigungspflichtversicherung erfüllen,

2. Hebammen, Krankenpflegern und Pflegehelfern,

3. Fachkräften in einem anerkannten und reglementierten Heilhilfsberuf; betroffen sind ihre Leistungen heilhilfsberuflicher Art, die im Verzeichnis der Gesundheitsleistungen für die Kranken- und Invalidenpflichtversicherung aufgenommen sind ».

Chiropraktiker, Osteopathen und einige ihrer Berufsverbände haben die Nichtigerklärung dieser Bestimmung aus dem Grund beantragt, dass sie einen ungerechtfertigten Behandlungsunterschied zwischen einerseits den Fachkräften, die einen ärztlichen oder artzähnlichen Beruf ausüben, der durch das am 10. Mai 2015 koordinierte Gesetz über die Ausübung der Gesundheitspflegeberufe (nachstehend: koordiniertes Gesetz vom 10. Mai 2015) geregelt wird, die Anspruch auf die Steuerbefreiung hatten, und andererseits den Chiropraktikern und Osteopathen, die davon ausgenommen waren, zur Folge hatte.

In seinem Zwischenentscheid Nr. 106/2017 vom 28. September 2017 (ECLI:BE:GHCC:2017:ARR.106) hat der Verfassungsgerichtshof dem Gerichtshof der Europäischen Union folgende Vorabentscheidungsfrage gestellt:

« Ist Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem dahin auszulegen, dass diese Bestimmung die darin erwähnte Befreiung sowohl hinsichtlich der konventionellen als auch der nicht konventionellen Praktiken den Inhabern eines den innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Gesundheitspflegeberufe unterliegenden ärztlichen oder artzähnlichen Berufs, die den in diesen innerstaatlichen Rechtsvorschriften bestimmten Anforderungen entsprechen, vorbehält und dass Personen, die nicht diesen Anforderungen entsprechen, jedoch einer Berufsvereinigung von Chiropraktikern und Osteopaten angeschlossen sind und den durch diese Vereinigung gestellten Anforderungen entsprechen, davon ausgeschlossen sind? ».

In seinem Urteil vom 27. Juni 2019 in Sachen *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a.* (C-597/17, ECLI:EU:C:2019:544) hat der Gerichtshof der Europäischen Union geantwortet:

« 17. Mit seiner ersten Frage möchte das vorlegende Gericht wissen, ob Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er die Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung auf Leistungen beschränkt, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs erbracht werden.

[...]

19. Aus einer wörtlichen Auslegung von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 folgt, dass eine Dienstleistung von der Steuer zu befreien ist, wenn sie zwei Voraussetzungen genügt, nämlich erstens eine Heilbehandlung im Bereich der Humanmedizin darstellt und zweitens im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht wird (vgl. in diesem Sinne Urteile vom 10. September 2002, *Kügler*, C-141/00, EU:C:2002:473, Rn. 27, sowie vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 23).

20. Aus der Vorlageentscheidung geht hervor, dass die Angehörigen der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden Berufe in der Tat Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin erbringen, da sie Behandlungen anbieten, die dazu dienen, Krankheiten oder Gesundheitsstörungen zu therapieren und, soweit möglich, zu heilen.

21. Vor diesem Hintergrund zielt die vorgelegte Frage allein darauf ab, die Bedeutung der zweiten in Rn. 19 des vorliegenden Urteils genannten Voraussetzung zu präzisieren, indem geklärt wird, ob nur die durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Berufe als ‘ ärztliche und arztähnliche Berufe ’ im Sinne von Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 anzusehen sind.

22. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass diese Voraussetzung zwar eine Beschränkung der von ihr erfassten Steuerbefreiung auf bestimmte Berufe impliziert, aus dem Wortlaut der Vorschrift aber nicht hervorgeht, dass der Unionsgesetzgeber die betroffenen Mitgliedstaaten dazu verpflichten wollte, diese Befreiung auf die durch ihr Recht reglementierten Berufe zu beschränken.

23. Es ergibt sich nämlich schon aus dem Wortlaut der Vorschrift, dass sie den Begriff ‘ ärztliche und arztähnliche Berufe ’ nicht selbst definiert, sondern hierfür auf die Definition in den innerstaatlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten verweist (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 28).

24. Die Mitgliedstaaten verfügen somit, insbesondere im Hinblick auf die Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehenen Steuerbefreiung, über ein Ermessen bei der Bestimmung der Berufe, im Rahmen deren Ausübung Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von der Mehrwertsteuer befreit sind, und insbesondere bei der Festlegung der Qualifikationen, die für die Ausübung dieser Berufe erforderlich sind (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006,

*Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 29, 30 und 32).

25. Dieses Ermessen ist jedoch nicht unbegrenzt, denn die Mitgliedstaaten müssen zum einen das Ziel dieser Vorschrift – nämlich zu gewährleisten, dass die Steuerbefreiung nur auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angewandt wird, die von Anbietern mit den erforderlichen beruflichen Qualifikationen erbracht werden – und zum anderen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 31, 36 und 37).

26. Die Mitgliedstaaten müssen also erstens die Erfüllung dieses Ziels gewährleisten, indem sie dafür sorgen, dass die in der genannten Vorschrift vorgesehene Steuerbefreiung nur für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gilt, die eine ausreichende Qualität aufweisen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 37).

27. Auch wenn es den Mitgliedstaaten obliegt, zu prüfen, ob die betreffenden Anbieter von Heilbehandlungen über die hierfür erforderlichen beruflichen Qualifikationen verfügen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 37 und 38), impliziert dieses Erfordernis nicht zwangsläufig, dass diese Anbieter einen durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Beruf ausüben, da andere wirksame Mittel zur Kontrolle ihrer beruflichen Qualifikationen in Betracht kommen, je nachdem, wie die ärztlichen und arztähnlichen Berufe in diesem Mitgliedstaat ausgestaltet sind.

28. Zweitens müssen die Mitgliedstaaten den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 39 und die dort angeführte Rechtsprechung).

29. Auch dieses Erfordernis impliziert aber nicht, dass die in Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 vorgesehene Steuerbefreiung zwangsläufig auf Angehörige eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Berufs beschränkt bleibt, da nicht generell und absolut ausgeschlossen werden kann, dass Personen, die keinen solchen Beruf ausüben, über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines solchen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, insbesondere wenn sie an einer von diesem Mitgliedstaat anerkannten Lehranstalt ausgebildet worden sind.

30. Überdies folgt aus der Rechtsprechung des Gerichtshofs, dass der regulatorische Rahmen des betreffenden Mitgliedstaats nur einen von mehreren Gesichtspunkten darstellt, die zu berücksichtigen sind, um zu ermitteln, ob ein Steuerpflichtiger die erforderlichen beruflichen Qualifikationen besitzt, um in den Genuss dieser Steuerbefreiung zu kommen (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 27. April 2006, *Solleveld und van den Hout-van Eijnsbergen*, C-443/04 und C-444/04, EU:C:2006:257, Rn. 46 und 50), was impliziert, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zu diesem Zweck zwangsläufig aufgestellt werden müsste.

31. Folglich ist auf die erste Frage zu antworten, dass Art. 132 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112 dahin auszulegen ist, dass er die Anwendung der in dieser Bestimmung vorgesehenen Steuerbefreiung nicht auf Leistungen beschränkt, die von Angehörigen eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs erbracht werden ».

Im Anschluss an dieses Urteil hat der Gerichtshof durch seinen vorerwähnten Entscheid Nr. 194/2019 geurteilt:

« B.5.1. Daraus ergibt sich, dass die Zugehörigkeit der Anbieter von Heilbehandlungen zu einem reglementierten Beruf keine Voraussetzung sein kann, die von den Mitgliedstaaten zwangsläufig aufgestellt werden müsste, um in den Genuss einer Befreiung von der Mehrwertsteuer zu kommen (Rn. 30). Nach Ansicht des Gerichtshofs der Europäischen Union kann nicht generell und absolut ausgeschlossen werden, dass für die von nicht zu einer solchen Berufsgruppe gehörenden Personen erbrachten Dienstleistungen ebenso eine Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gewähren ist, wenn diese Personen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, insbesondere wenn sie an einer vom betreffenden Mitgliedstaat anerkannten Lehranstalt ausgebildet worden sind (Rn. 29).

B.5.2. Dem vorerwähnten Urteil lässt sich gleichwohl nicht entnehmen, dass für Dienstleistungen, die durch Chiropraktiker oder Osteopathen, die keine Angehörige eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs sind, erbracht werden, in jedem Fall eine Befreiung von der Mehrwertsteuer zu gewähren ist, und auch nicht, dass durch die Nichtgewährung der Befreiung der Grundsatz der Gleichheit und Nichtdiskriminierung verletzt wird. Eine solche Befreiung ist nämlich nur dann zu gewähren, wenn feststeht, dass diese Berufsangehörigen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, wenn sie den Beruf des Chiropraktikers oder des Osteopathen ausüben. Es obliegt den Mitgliedstaaten, zu prüfen, ob diese Voraussetzungen erfüllt sind (Rn. 26 und 27).

B.5.3. Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Mehrwertsteuer.

Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung ergibt sich, dass keinerlei Steuer erhoben und keine Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne das Einverständnis der Steuerpflichtigen, das durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Der Steuersachbereich ist eine Zuständigkeit, die durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, wobei der Gesetzgeber die wesentlichen Elemente festlegen muss. Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

Unter Berücksichtigung des Vorstehenden ist es Aufgabe des Gesetzgebers, in Bezug auf die Dienstleistungen, die von Chiropraktikern oder Osteopathen, die nicht zu einem reglementierten ärztlichen oder arzttähnlichen Beruf gehören, erbracht werden, zu bestimmen, ob und unter welchen Bedingungen sie von der Mehrwertsteuer befreit sind ».

Der Gerichtshof hat den vorerwähnten Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, insbesondere « insofern er nicht erlaubt, dass die Befreiung von der Mehrwertsteuer im Rahmen chiropraktischer und osteopathischer Dienstleistungen anderen als den in diesem Paragraphen angeführten Angehörigen ärztlicher und arzttähnlicher Berufe gewährt wird, wenn diese anderen Berufsangehörigen über die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um ärztliche Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines reglementierten ärztlichen oder arzttähnlichen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, wenn Letztere den Beruf des Chiropraktikers oder Osteopathen ausüben », für nichtig erklärt.

B.1.3. Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ersetzt durch den angefochtenen Artikel 3 Nr. 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2021 (nachstehend: neuer Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches), bestimmt:

« Steuerfrei sind Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von nachstehend erwähnten Personen im Rahmen ihres Berufs oder ihrer Praktik durchgeführt werden:

1. Fachkräften eines der Berufe wie im koordinierten Gesetz vom 10. Mai 2015 über die Ausübung der Gesundheitspflegeberufe erwähnt und Fachkräften der Praktiken wie in Artikel 2 § 1 Nr. 2 Absatz 2 des Gesetzes vom 29. April 1999 über die nicht konventionellen Praktiken in den Bereichen Heilkunde, Arzneikunde, Heilgymnastik, Krankenpflege und im Bereich der Heilhilfsberufe erwähnt,

2. Fachkräften anderer als der in Nr. 1 erwähnten Berufe oder Praktiken, wenn folgende Bedingungen erfüllt sind:

a) Sie sind Inhaber eines Zertifikats, das von einer Einrichtung ausgestellt worden ist, die von einer zuständigen Behörde des Landes, in dem diese Einrichtung gelegen ist, anerkannt ist.

b) Sie verfügen auf der Grundlage dieses Zertifikats über die notwendigen Qualifikationen, um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin mit einem Qualitätsniveau durchzuführen, das ausreichend hoch ist, um den von den in Nr. 1 erwähnten Berufsfachkräften angebotenen Behandlungen zu ähneln.

Fachkräfte der in Absatz 1 Nr. 2 erwähnten Berufe oder Praktiken setzen die mit der Mehrwertsteuer beauftragte Verwaltung vorab von der Anwendung dieser Befreiung in Kenntnis. Der König bestimmt die praktischen Modalitäten dieser Pflicht hinsichtlich der Einreichung dieser Erklärung und der darin enthaltenen Angaben.

Die in Absatz 1 erwähnte Befreiung gilt nicht für Dienstleistungen, die sich auf Eingriffe und Behandlungen ohne therapeutischen Zweck beziehen ».

*Ratione materiae* schließt der neue Artikel 44 § 1 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches Dienstleistungen, die sich auf Eingriffe und Behandlungen ohne therapeutischen Zweck beziehen, von der Steuerbefreiung aus.

*Ratione personae* sieht der neue Artikel 44 § 1 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches vor, dass die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen gilt, die von zwei Kategorien von Fachkräften erbracht werden. Die erste in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnte Kategorie ist die Kategorie (1) der Fachkräfte der im koordinierten Gesetz vom 10. Mai 2015 erwähnten Berufe und (2) der Fachkräfte der in Artikel 2 § 1 Nr. 2 Absatz 2 des Gesetzes vom 29. April 1999 « über die nicht konventionellen Praktiken in den Bereichen Heilkunde, Arzneikunde, Heilgymnastik, Krankenpflege und im Bereich der Heilhilfsberufe » (nachstehend: Gesetz vom 29. April 1999) erwähnten Praktiken.

Die im koordinierten Gesetz vom 10. Mai 2015 erwähnten Berufe (nachstehend: « vom koordinierten Gesetz vom 10. Mai 2015 reglementierte ärztliche oder artzähnliche Berufe ») sind Ärzte, Zahnärzte, Apotheker, Heilgymnasten, Krankenpfleger, Hebammen, Sanitäter-Krankenwagenfahrer, klinische Psychologen, klinische Heilpädagogen und Fachkräfte der Heilhilfsberufe (Artikel 3 § 1, 4, 6, 43, 45, 63, 65, 68/1, 68/2 und 69 dieses Gesetzes; *Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, S. 15). Als Heilhilfsberufe im Sinne dieses Gesetzes wird das Erbringen folgender fachlicher Leistungen bezeichnet: « 1. pharmazeutisch-technische Assistenz; 2. Audiologie; 3. Bandage, Orthese und Prothese; 4. Diätetik; 5. Ergotherapie; 6. medizinisch-technische Laboratoriumsassistenten; 7. Logopädie; 8. Augenpflege; 9. Podologie; 10. medizinische Bildgebung; 11. Krankenbeförderung mit Ausnahme der Beförderung der in Artikel 1 des Gesetzes vom 8. Juli 1964 über die dringende medizinische Hilfe erwähnten Personen; 12. Mund- und Zahnpflege » (Artikel 1 des königlichen Erlasses vom 2. Juli 2009 « zur Festlegung der Liste der Heilhilfsberufe »).

Die in Artikel 2 § 1 Nr. 2 Absatz 2 des Gesetzes vom 29. April 1999 erwähnten Praktiken sind Homöopathie, Chiropraktik, Osteopathie und Akupunktur (nachstehend: « im Gesetz vom 29. April 1999 erwähnte nicht konventionelle Praktiken »).



Die zweite in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnte Kategorie ist die Kategorie der anderen Fachkräfte als derjenigen, die zur ersten Kategorie gehören (nachstehend: « Fachkräfte anderer als der in Nr. 1 erwähnten Berufe oder Praktiken »), die zwei Bedingungen erfüllen: *a)* Inhaber zu sein eines « Zertifikats, das von einer Einrichtung ausgestellt worden ist, die von einer zuständigen Behörde des Landes, in dem diese Einrichtung gelegen ist, anerkannt ist » und *b)* auf der Grundlage dieses Zertifikats zu verfügen über « die notwendigen Qualifikationen, um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin mit einem Qualitätsniveau durchzuführen, das ausreichend hoch ist, um [den Behandlungen] zu ähneln », die von den Berufsfachkräften der ersten Kategorie angeboten werden.

Der neue Artikel 44 § 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches sieht vor, dass Fachkräfte, die zur zweiten Kategorie gehören, die mit der Mehrwertsteuer beauftragte Verwaltung vorab von der Anwendung dieser Befreiung in Kenntnis setzen müssen. In dieser Bestimmung wird der König ermächtigt, die praktischen Modalitäten dieser Pflicht zu bestimmen.

B.1.4. Am 20. Dezember 2021 hat der FÖD Finanzen das Rundschreiben 2021/C/114 « über die Steuerbefreiung der von bestimmten Personen erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin und der Krankenhauspflege » auf der Website Fisconetplus veröffentlicht. Laut seiner Einleitung enthält dieses Rundschreiben « einen ersten Kommentar der abgeänderten Bestimmungen, die in den neuen Artikel 44 § 1 und § 2 Nr. 1 Buchstabe *a)* des Mehrwertsteuergesetzbuches aufgenommen wurden ». Am 24. Dezember 2021 hat die Verwaltung eine FAQ-Liste « MwSt.-Befreiung Heilbehandlungen - Rechtsvorschriften ab dem 1. Januar 2022 » veröffentlicht.

Am 27. Dezember 2021 haben die erste, die zweite, die dritte, die fünfte, die sechste und die siebte klagende Partei beim Staatsrat einen Aussetzungsantrag nach dem Verfahren der äußersten Dringlichkeit und eine Nichtigkeitsklageschrift gegen dieses Rundschreiben und diese FAQ-Liste eingereicht. Mit seinem Entscheid Nr. 252.571 vom 30. Dezember 2021 hat der Staatsrat den Aussetzungsantrag in äußerster Dringlichkeit zurückgewiesen. Er hat noch nicht über die Nichtigkeitsklage befunden.

*In Bezug auf die Tragweite und die Zulässigkeit der Klage*

B.2. Die Klage wurde von Personen erhoben, die den Beruf des Heilgymnasten, des Logopäden, der Hebamme und des Ergotherapeuten ausüben, und von Berufsverbänden, die diese Berufe vertreten.

Die Beschwerdegründe der klagenden Parteien richten sich hauptsächlich gegen die Mehrwertsteuerbefreiung von Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Fachkräften der zweiten in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnten Kategorie erbracht werden, und gegen die in Absatz 2 derselben Bestimmung erwähnte Informationspflicht. Die klagenden Parteien beanstanden ebenfalls, dass die angefochtene Bestimmung die Rechtskraft des vorerwähnten Entscheids Nr. 194/2019 missachtet, indem sie nicht festlegt, weder ob noch unter welchen Bedingungen die Leistungen, die von Fachkräften der Chiropraktik oder der Osteopathie, die nicht unter einen reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Beruf fallen, erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit sind. Bei diesem Beschwerdegrund ist davon auszugehen, dass er sich gegen den neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches richtet, der insbesondere die Leistungen von der Steuer befreit, die von Fachkräften der im Gesetz vom 29. April 1999 erwähnten nicht konventionelle Praktiken erbracht werden.

Kein Beschwerdegrund der klagenden Parteien ist gegen den in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 3 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnten Ausschluss von Dienstleistungen ohne therapeutischen Zweck von der Mehrwertsteuerbefreiung gerichtet.

Der Gerichtshof beschränkt seine Prüfung folglich auf den neuen Artikel 44 § 1 Absätze 1 und 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches.

B.3.1. Der Ministerrat stellt das Interesse der klagenden Parteien in Abrede. Eine Nichtigerklärung der angefochtenen Bestimmung würde sich nicht auf ihre persönliche Situation auswirken und es bestehe keinerlei Gefahr eines unlauteren Wettbewerbs zwischen den beiden Kategorien von Fachkräften, die in Artikel 44 § 1 Absatz 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnt seien. Er ist insbesondere der Auffassung, dass die klagenden Parteien nicht erwarten könnten, in den Genuss einer günstigeren Regelung ihrer Situation nach einer Nichtigerklärung zu kommen, da sie die Nichtigerklärung des neuen

Artikels 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches, der ihre eigene steuerliche Situation regele, nicht beantragten.

B.3.2. Die Verfassung und das Sondergesetz vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof erfordern, dass jede natürliche oder juristische Person, die eine Nichtigkeitsklage erhebt, ein Interesse nachweist. Das erforderliche Interesse liegt nur bei jenen Personen vor, deren Situation durch die angefochtene Rechtsnorm unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden könnte.

B.3.3. Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches, ersetzt durch Artikel 3 Nr. 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2021, sieht vor, dass Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von « Fachkräften anderer als der in Nr. 1 erwähnten Berufe oder Praktiken » erbracht werden, von der Mehrwertsteuer befreit sind, wenn diese Fachkräfte die darin vorgesehenen Bedingungen erfüllen.

Die fünfte bis achte klagende Partei, die vom koordinierten Gesetz vom 10. Mai 2015 reglementierte ärztliche oder arztähnliche Berufe ausüben und deshalb eine Befreiung von der Mehrwertsteuer erhalten, können von einer Bestimmung, mit der anderen Kategorien von Fachkräften, die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin erbringen, eine Steuerbefreiung gewährt wird, unmittelbar und ungünstig beeinflusst werden. Es ist nämlich nicht ausgeschlossen, dass die etwaige Nichtigerklärung nur der Nr. 2 der vorerwähnten Bestimmung die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die sie erbringen, im Vergleich zu den Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Fachkräften anderer Berufe oder Praktiken angeboten werden, finanziell attraktiver machen könnte.

B.3.4. Die Einrede wird abgewiesen.

### *Zur Hauptsache*

B.4.1. Die klagenden Parteien leiten einen einzigen Klagegrund ab aus einem Verstoß von Artikel 3 Nr. 1 des Gesetzes vom 11. Juli 2021 gegen die Artikel 10, 11, 17, 170 und 172 der Verfassung in Verbindung mit dem Grundsatz der Rechtssicherheit und mit Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie, insofern der Gesetzgeber die zweite

Kategorie der Begünstigten der Befreiung von der fraglichen Steuer nicht präzise und genau definiert habe, was zur Folge habe, dass die zwei Kategorien von Fachkräften, die Anspruch auf diese Befreiung haben, gleich behandelt würden, ohne dass dafür eine vernünftige Rechtfertigung existiere. Die klagenden Parteien beanstanden außerdem, dass die angefochtene Bestimmung gegen die Rechtskraft des vorerwähnten Entscheids Nr. 194/2019 des Gerichtshofs verstoße und dass sie keine Kontrolle der beruflichen Qualifikationen der Fachkräfte, die zur zweiten Kategorie gehören, vorsehe. Zudem werde mit der angefochtenen Bestimmung der Steuerverwaltung oder sogar den Steuerpflichtigen selbst ein zu großer Ermessensspielraum in Bezug auf die Bedingungen für die Anwendung der Befreiung eingeräumt.

B.4.2. Die klagenden Parteien geben nicht an, inwiefern die angefochtene Bestimmung gegen Artikel 17 der Verfassung verstoßen würde, der die allgemeine Vermögenskonfiskation betrifft. Der einzige Klagegrund ist unzulässig, insofern er aus einem Verstoß gegen diese Bestimmung abgeleitet ist.

B.5.1. Es obliegt dem zuständigen Gesetzgeber, die Befreiungen von den Steuern festzulegen, die er vorsieht. Er verfügt diesbezüglich über einen breiten Ermessensspielraum. In manchen Bereichen, unter anderem demjenigen der Mehrwertsteuer, ist diese Befugnis jedoch durch die anwendbare europäische Regelung begrenzt.

Der Gerichtshof darf in dieser Angelegenheit die politische Entscheidung des Gesetzgebers und die Gründe, auf denen sie beruht, nur missbilligen, wenn sie auf einem offensichtlichen Irrtum basieren würden oder eindeutig unvernünftig wären.

B.5.2. Nach Artikel 132 Absatz 1 Buchstabe c der Mehrwertsteuerrichtlinie befreien die Mitgliedstaaten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe durchgeführt werden, von der Mehrwertsteuer.

Wie der Gerichtshof der Europäischen Union in seinem vorerwähnten Urteil C-597/17 in der Sache *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a* entschieden hat, folgt aus einer wörtlichen Auslegung dieser Bestimmung, dass eine Dienstleistung von der Steuer zu befreien ist, wenn sie zwei Voraussetzungen genügt, nämlich erstens eine Heilbehandlung im Bereich der

Humanmedizin darstellt und zweitens im Rahmen der Ausübung der von dem betreffenden Mitgliedstaat definierten ärztlichen und arztähnlichen Berufe erbracht wird (Randnr. 19 und angeführte Rechtsprechung; siehe auch: EuGH, 5. März 2020, C-48/19, *X-GmbH*, ECLI:EU:C:2020:169, Randnr. 17).

Diese zweite Voraussetzung impliziert eine Beschränkung der Steuerbefreiung auf bestimmte Berufe (Randnr. 22). Bei der Bestimmung dieser Berufe und insbesondere bei der Festlegung der Qualifikationen, die für die Ausübung dieser Berufe erforderlich sind, verfügen die Mitgliedstaaten über ein Ermessen (Randnr. 24). Dieses Ermessen ist jedoch nicht unbegrenzt, denn die Mitgliedstaaten müssen zum einen das Ziel dieser Vorschrift - nämlich zu gewährleisten, dass die Steuerbefreiung nur auf Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin angewandt wird, die von Anbietern mit den erforderlichen beruflichen Qualifikationen erbracht werden - und zum anderen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, der es verbietet, gleichartige und deshalb miteinander in Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der Mehrwertsteuer unterschiedlich zu behandeln (Randnrn. 25 und 28 und angeführte Rechtsprechung; siehe auch: EuGH, 5. März 2020, C-48/19, *X-GmbH*, vorerwähnt, Randnrn. 40 und 41). Die Mitgliedstaaten müssen dafür sorgen, dass die vorgesehene Steuerbefreiung nur für Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin gilt, die eine ausreichende Qualität aufweisen (Randnr. 26; siehe auch: EuGH, 5. März 2020, C-48/19, *X-GmbH*, vorerwähnt, Randnr. 42).

Keines dieser Erfordernisse impliziert, dass der Vorteil der Befreiung zwangsläufig auf Angehörige eines durch das Recht des betreffenden Mitgliedstaats reglementierten Berufs beschränkt bleibt (Randnr. 27 und 29). Nach Auffassung des Gerichtshofs der Europäischen Union können andere wirksame Mittel zur Kontrolle der beruflichen Qualifikationen der Fachkräfte, die nicht unter einen solchen Beruf fallen, in Betracht kommen, « je nachdem, wie die ärztlichen und arztähnlichen Berufe in diesem Mitgliedstaat ausgestaltet sind » (Randnr. 27). Außerdem kann nicht generell und absolut ausgeschlossen werden, dass Personen, die keinen reglementierten Beruf ausüben, über « die erforderlichen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen anzubieten, deren Qualität ausreicht, um als mit den Heilbehandlungen, die von den Angehörigen eines solchen Berufs angeboten werden, gleichartig angesehen zu werden, insbesondere wenn sie an einer von diesem Mitgliedstaat anerkannten Lehranstalt ausgebildet worden sind » (Randnr. 29). Der regulatorische Rahmen des betreffenden Mitgliedstaats stellt nur einen von mehreren Gesichtspunkten dar, der zu

berücksichtigen ist, um zu ermitteln, ob ein Steuerpflichtiger die erforderlichen beruflichen Qualifikationen besitzt, um in den Genuss dieser Steuerbefreiung zu kommen (Randnr. 30).

B.5.3. Aus den Artikeln 170 § 1 und 172 Absatz 2 der Verfassung kann abgeleitet werden, dass keinerlei Steuer erhoben und keinerlei Steuerbefreiung gewährt werden kann ohne die Zustimmung der Steuerpflichtigen, die durch ihre Vertreter ausgedrückt wird. Daraus ergibt sich, dass die Steuerangelegenheit eine Zuständigkeit darstellt, die im vorliegenden Fall durch die Verfassung dem Gesetz vorbehalten wird, und dass jede Ermächtigung, die sich auf die Festlegung eines der wesentlichen Elemente der Steuer bezieht, grundsätzlich verfassungswidrig ist.

Die vorerwähnten Verfassungsbestimmungen gehen jedoch nicht so weit, dass sie den zuständigen Gesetzgeber dazu verpflichten würden, jeden Aspekt einer Steuer oder einer Befreiung selbst zu regeln. Eine Befugnis, die einer anderen Behörde erteilt wird, steht nicht im Widerspruch zum Legalitätsprinzip, sofern die Ermächtigung ausreichend präzise definiert ist und sich auf die Ausführung von Maßnahmen bezieht, deren wesentliche Elemente vorher vom zuständigen Gesetzgeber festgelegt wurden.

Zu den wesentlichen Elementen der Steuer gehören die Bestimmung der Steuerpflichtigen, der Steuergegenstand, die Besteuerungsgrundlage, der Steuersatz und die etwaigen Steuerbefreiungen.

B.5.4. Das Legalitätsprinzip in Steuersachen erfordert außerdem, dass das Steuergesetz präzise, unzweideutige und klare Kriterien enthält, anhand deren bestimmt werden kann, wer steuerpflichtig ist und für welche Handlungen. Die Voraussetzung, dass Steuern und Steuerbefreiungen im Gesetz klar zu definieren sind, ist erfüllt, wenn der Rechtsuchende auf der Grundlage des Wortlauts der relevanten Bestimmung und, falls erforderlich, mithilfe deren Auslegung durch die Gerichte wissen kann, ob er steuerpflichtig ist oder nicht und für welche Handlungen.

B.5.5. Artikel 172 Absatz 1 der Verfassung stellt eine besondere Anwendung des in den Artikeln 10 und 11 der Verfassung enthaltenen Grundsatzes der Gleichheit und Nichtdiskriminierung in Steuersachen dar.

B.6.1. Mit der angefochtenen Bestimmung wollte der Gesetzgeber der Diskriminierung zwischen « einerseits den Gesundheitsdienstleistern, die einem reglementierten Beruf angehören, die Anspruch auf die in Artikel 44 § 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnten Befreiung hatten, und andererseits den Gesundheitsdienstleistern, die einem nicht reglementierten Beruf angehören (insbesondere Chiropraktiker und Osteopathen), die davon ausgeschlossen waren » unter Beachtung des Unionsrechts ein Ende setzen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, S. 11; siehe auch: SS. 13-14).

Zu diesem Zweck hat er zwei Kategorien von Begünstigten der Steuerbefreiung festgelegt: eine erste Kategorie, in der die Fachkräfte zusammengefasst sind, die automatisch Anspruch auf die Steuerbefreiung haben, und eine zweite « nach der europäischen Rechtsprechung obligatorische Restkategorie » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, S. 39), in der die Fachkräfte zusammengefasst sind, die Anspruch auf die Steuerbefreiung haben, wenn sie bestimmte Bedingungen erfüllen.

B.6.2. Ursprünglich war die erste Kategorie der Fachkräfte, die von Rechts wegen Anspruch auf die Befreiung hatten, auf Fachkräfte der vom koordinierten Gesetz vom 10. Mai 2015 reglementierten Gesundheitspflegeberufe beschränkt, während Fachkräfte der im Gesetz vom 29. April 1999 erwähnten nicht konventionellen Praktiken wie Osteopathen und Chiropraktiker zur zweiten Restkategorie der Fachkräfte, die unter Bedingungen Anspruch auf die Befreiung hatten, gehörten (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, SS. 15-16; 2020-2021, DOC 55-1369/002, S. 5). Es war außerdem vorgesehen, die Qualifikationen der Fachkräfte, die zur zweiten Kategorie gehören, einer vorherigen Anerkennung durch die Steuerverwaltung auf der Grundlage eines Zertifikats zu unterziehen (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, S. 16). Der ursprüngliche Text des Gesetzentwurfs bestimmte:

« § 1er. Sont exemptées de la taxe, les prestations de soins à la personne effectuées par les personnes suivantes :

1° les praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins de santé;

2° les praticiens professionnels autres que ceux visés au 1° lorsque les conditions suivantes sont remplies :

a) ils sont titulaires d'une certification délivrée par un établissement reconnu par une autorité compétente du pays où est situé cet établissement;

[b)] l'administration en charge de la taxe sur la valeur ajoutée a reconnu qu'ils disposent au travers de cette certification des qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins à la personne dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour être semblables à celles qui sont proposées par les praticiens professionnels visés au 1°.

L'exemption visée à l'alinéa 1er ne vise pas les prestations de services ayant pour objet des interventions et traitements sans but thérapeutique » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2019-2020, DOC 55-1369/001, SS. 40-41).

B.6.3. Nach einer langen Konzertierung mit dem Gesundheitssektor hat die Regierung zwei Abänderungsanträge eingebracht, « um den Bedenken des Sektors bestmöglich Rechnung zu tragen » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/002 und 1369/004, SS. 25 und 33). Durch den Abänderungsantrag Nr. 1, der zu der angefochtenen Bestimmung geworden ist, wurde die erste Kategorie der Fachkräfte, die von Rechts Anspruch auf die Befreiung haben, auf die Fachkräfte der im Gesetz vom 29. April 1999 erwähnten nicht konventionellen Praktiken ausgedehnt. Auch wurde das Erfordernis einer vorherigen Anerkennung der Qualifikationen der Fachkräfte der zweiten Kategorie durch die Verwaltung durch eine Pflicht dieser Fachkräfte, die Verwaltung vorher in Kenntnis zu setzen, ersetzt (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/002, SS. 5-6).

B.7. Der Gerichtshof prüft zunächst den Beschwerdegund der klagenden Parteien, der gegen den neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches gerichtet ist.

*In Bezug auf die Befreiung der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Chiropraktikern und Osteopathen erbracht werden, die nicht unter die reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufe fallen*

B.8.1. Wie in B.1.3 erwähnt, sieht der neue Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches vor, dass die Mehrwertsteuerbefreiung insbesondere auf Heilbehandlungen Anwendung findet, die von Fachkräften der im Gesetz vom 29. April 1999 erwähnten nicht konventionellen Praktiken erbracht werden, zu denen die Chiropraktik und die Osteopathie gehören. Aus dem Wortlaut dieser Bestimmung und den Vorarbeiten geht hervor,



dass diese Befreiung « von Rechts wegen » auf diese Behandlungen anwendbar ist (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, S. 26).

Indem er die Fachkräfte der im Gesetz vom 29. April 1999 erwähnten nicht konventionellen Praktiken in die Fachkräfte einbezogen hat, die von Rechts wegen Anspruch auf die in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehene Befreiung haben, wollte der Gesetzgeber « sämtliche Berufe, für die ein gesetzlicher und/oder verordnungsrechtlicher Rahmen besteht » gleich behandeln:

« [II] s'agit de compléter l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1<sup>o</sup>, nouveau, du Code, en y incluant, les praticiens des pratiques visées à l'article 2, § 1er, 2<sup>o</sup>, alinéa 2, de la loi du 29 avril 1999 relative aux pratiques non conventionnelles dans les domaines de l'art médical, de l'art pharmaceutique, de la kinésithérapie, de l'art infirmier et des professions paramédicales (ci-après : la loi du 29 avril 1999) en plus des praticiens d'une des professions visées par la loi coordonnée du 10 mai 2015 relative à l'exercice des professions des soins (ci-après : la loi coordonnée du 10 mai 2015) déjà repris dans cet alinéa 1er du projet déposé. Les pratiques visées par la première loi précitée sont au nombre de quatre. Il s'agit, dans l'état actuel du droit, en vertu de l'article 2, § 1er, 2<sup>o</sup>, alinéa 2, de cette loi : l'homéopathie, la chiropraxie, l'ostéopathie et l'acupuncture.

Même si les praticiens visés par la loi coordonnée du 29 avril 1999 étaient déjà visés par l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 2<sup>o</sup>, nouveau, du Code de la TVA tel que repris dans le projet déposé, cette référence directe dans l'article 44, § 1er, alinéa 1er, 1<sup>o</sup>, nouveau, du Code de la TVA, aux 2 lois précitées, a l'avantage de mettre ainsi sur un même pied l'ensemble des professions pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire. Elle permet en outre d'éviter toute modification ultérieure de ce Code dans l'hypothèse où, à l'avenir, d'autres professions ou pratiques que celles qui y sont actuellement reprises deviendraient également reprise dans lesdites lois » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/002, S. 5).

« L'amendement a étendu la première catégorie de personnes visées, de sorte que l'exemption s'appliquera dorénavant de plein droit à tous les praticiens des professions ou pratiques médicales et paramédicales réglementées pour lesquelles il existe un cadre légal et/ou réglementaire.

Par conséquent, l'exemption ne s'appliquera plus de plein droit uniquement aux praticiens d'une des professions visées par la loi relative à l'exercice des professions des soins de santé, comme les médecins, les dentistes, les kinésithérapeutes et les infirmières.

Cette exemption s'appliquera donc également de plein droit aux praticiens de pratiques non conventionnelles visées par la loi relative aux pratiques non conventionnelles. Cet élargissement concerne les homéopathes, les chiropracteurs, les ostéopathes et les acupuncteurs.

En vertu de ce cadre réglementaire, tous ces praticiens professionnels bénéficient dans une certaine mesure d'une présomption légale sur la base de laquelle ils sont réputés posséder les

qualifications nécessaires pour fournir des prestations de soins médicaux dont le niveau de qualité est suffisamment élevé pour pouvoir assurer la protection de la santé des patients au sens de la jurisprudence européenne en matière de TVA. Ils ne seront dès lors plus soumis aux conditions supplémentaires s'appliquant aux personnes visées par la deuxième catégorie, comme le prévoyait le projet déposé.

Grâce à la référence directe aux professions et aux pratiques encadrées par la loi, ces praticiens sont assimilés pour l'application de l'exemption de la TVA. Les professions et les pratiques qui seront intégrées ultérieurement dans le cadre légal existant pourront également bénéficier automatiquement de l'exemption de la TVA » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, SS. 26-27).

B.8.2. Daraus folgt, dass der Gesetzgeber selbst bestimmt hat, dass die Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Chiropraktikern und Osteopathen, die nicht unter die reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufe fallen, von der Steuer befreit sind, sowie die Regelung dieser Befreiung festgelegt hat.

B.8.3. Insofern er gegen den neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches gerichtet ist, ist der einzige Klagegrund unbegründet.

*In Bezug auf die Befreiung der Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die von Fachkräften der zweiten Kategorie erbracht werden*

B.9. Der neue Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches befreit Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin, die im Rahmen ihres Berufs oder ihrer Praktik von Fachkräften « anderer [...] Berufe oder Praktiken » als der in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnten Berufe oder Praktiken durchgeführt werden, von der Mehrwertsteuer, wenn zwei Bedingungen erfüllt sind.

B.10.1. Laut den Vorarbeiten betrifft diese zweite Kategorie von Begünstigten der Befreiung « die Berufsfachkräfte, bei denen davon ausgegangen werden kann, dass sie dank einer angemessenen Ausbildung ein [demjenigen der Fachkräfte der reglementierten ärztlichen oder arztähnlichen Berufe] entsprechendes Qualifikationsniveau haben » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, S. 4). Es geht laut dem Gesetzgeber um eine « nach der europäischen Rechtsprechung obligatorische Restkategorie », die « relativ begrenzt » bleiben wird (ebenda, S. 39).

B.10.2. Der Umstand, dass die in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnten Fachkräfte eine Restkategorie bilden, die von den Fachkräften der in Nr. 1 desselben Artikels erwähnten Berufe und Praktiken negativ abgegrenzt ist, verstößt nicht an sich gegen das Legalitätsprinzip in Steuersachen.

Der Gerichtshof hat jedoch zu prüfen, ob diese Steuerpflichtigen anhand von präzisen, eindeutigen und klaren Kriterien identifizierbar sind.

B.11.1. Damit die Leistungen der Fachkräfte der zweiten Kategorie die Befreiung beanspruchen können, müssen diese Fachkräfte zunächst Inhaber eines « Zertifikats, das von einer Einrichtung ausgestellt worden ist, die von einer zuständigen Behörde des Landes, in dem diese Einrichtung gelegen ist, anerkannt ist » sein (neuer Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe *a*) des Mehrwertsteuergesetzbuches).

B.11.2. Da eine Definition des Begriffs « Zertifikat » im Gesetz vom 11. Juli 2021 und in den Vorarbeiten fehlt, muss dieser Begriff in dem Sinne verstanden werden, der ihm üblicherweise im Bereich Unterricht und Bildung zugewiesen wird. Ein « Zertifikat » ist daher anzusehen als « das formale Ergebnis eines Bewertungs- und Validierungsprozesses, bei dem eine dafür zuständige Stelle festgestellt hat, dass die Lernergebnisse einer Person vorgegebenen Standards entsprechen » (siehe in diesem Sinne Anhang I Buchstabe *a* der Empfehlung des Rates vom 22. Mai 2017 « über den Europäischen Qualifikationsrahmen für lebenslanges Lernen und zur Aufhebung der Empfehlung des Europäischen Parlaments und des Rates vom 23. April 2008 zur Einrichtung des Europäischen Qualifikationsrahmens für lebenslanges Lernen » und Artikel 15 § 1 Nr. 17 des Dekrets der Französischen Gemeinschaft vom 7. November 2013 « zur Bestimmung der Hochschullandschaft und der akademischen Organisation des Studiums »).

Die « Einrichtung, die von einer zuständigen Behörde des Landes, in dem diese Einrichtung gelegen ist, anerkannt ist » ist anzusehen als eine von den Gemeinschaften anerkannte Bildungseinrichtung (für in Belgien erlangte Zertifikate) oder als die zuständige Behörde des Landes, in dem die Einrichtung gelegen ist (für im Ausland erlangte Zertifikate).

B.11.3. Zudem müssen die Fachkräfte der zweiten Kategorie auf der Grundlage dieses Zertifikats über « die notwendigen Qualifikationen, um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin mit einem Qualitätsniveau durchzuführen, das ausreichend hoch ist, um [den Behandlungen] zu ähneln », die von den Berufsfachkräften der ersten Kategorie angeboten werden, verfügen (neuer Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstabe *b*) des Mehrwertsteuergesetzbuches).

Diese Formulierungen geben im Wesentlichen die des Tenors des vorerwähnten Entscheids Nr. 194/2019 des Gerichtshofes wieder, die sich an das Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union C-597/17 in der Sache *Belgisch Syndicaat van Chiropraxie u.a* (Randnr. 29) anlehnen.

B.11.4. Durch die in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 Buchstaben *a*) und *b*) des Mehrwertsteuergesetzbuches erwähnten Bedingungen hat der Gesetzgeber daher auf weitgefaste Kriterien zurückgegriffen, sodass das Steuergesetz ein Minimum an Leitplanken zur Beurteilung enthält und die Tragweite der angefochtenen Bestimmung ausreichend eingegrenzt ist.

B.11.5. Die Steuerverwaltung prüft, dass die Fachkräfte der zweiten Kategorie diese Bedingungen erfüllen, auf der Grundlage der Erklärung, die diese Fachkräfte ihr aufgrund der Pflicht zur vorherigen Information übermitteln, die in dem neuen Artikel 44 § 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehen ist. Artikel *7quinquies* des königlichen Erlasses Nr. 10 vom 29. Dezember 1992 « über die Modalitäten für die Ausübung der in den Artikeln 15 § 2 Absatz 4, *21bis* § 2 Nr. 9 Absatz 4, *25ter* § 1 Absatz 2 Nr. 2 Absatz 2 und 44 § 3 Nr. 2 Buchstabe *d*) des Mehrwertsteuergesetzbuches vorgesehenen Optionen, über Erklärungen über Tätigkeitsaufnahme, -wechsel und -beendigung und über vorhergehende Erklärungen im Bereich der Mehrwertsteuer », eingefügt durch Artikel 9 des königlichen Erlasses vom 27. Dezember 2021 « zur Abänderung der königlichen Erlasse Nrn. 2, 4, 6, 10, 19 und 22 im Bereich der Mehrwertsteuer » legen die in dieser Erklärung enthaltenen Angaben fest.

In den Vorarbeiten heißt es diesbezüglich:

« Les professions non conventionnelles qui ne sont pas réglementées peuvent être exemptées, mais uniquement si elles remplissent les conditions fixées pour la deuxième

catégorie de praticiens. Dans ce cas, les praticiens concernés doivent en notifier l'administration afin de lui permettre de vérifier si ces conditions sont effectivement remplies. Il s'agit non pas d'une question d'agrément mais de créer la possibilité d'exercer un contrôle efficace. En l'absence de notification, un tel contrôle peut bien entendu toujours être effectué sur une base ponctuelle et, si des irrégularités sont constatées, elles devront faire l'objet d'une régularisation » *Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/004, SS. 35-36).

Und:

« En ce qui concerne l'obligation d'information imposée à la deuxième catégorie professionnelle, le vice-premier ministre répète qu'il a déjà chargé son administration d'élaborer une circulaire traitant de toutes les questions relatives à l'exemption de TVA pour les soins médicaux. Cette circulaire sera publiée avant la fin de l'année et donc avant l'entrée en vigueur de la loi. Elle est préparée en concertation avec le secteur.

Il ne s'agit pas d'organiser une reconnaissance, mais de créer la possibilité d'exercer un contrôle efficace. En l'absence d'une telle information, il sera bien entendu toujours possible d'effectuer un contrôle ad hoc et une régularisation devra avoir lieu le cas échéant si des irrégularités sont constatées. Les modalités de l'obligation d'information seront fixées par le Roi.

Contrairement à ce qui était prévu dans le projet initial, les praticiens professionnels appartenant à la deuxième catégorie ne devront plus être préalablement reconnus par l'administration fiscale pour pouvoir appliquer l'exemption de TVA. Ils seront seulement tenus d'informer l'administration avant d'appliquer l'exemption, ce qui permettra à l'administration de contrôler si les conditions d'application de l'exemption de TVA sont remplies et d'établir un relevé des formations et des certifications afin que l'application de l'exemption puisse être facilitée ultérieurement » (ebenda, S. 38).

B.11.6. In Anbetracht der Zielsetzung, dem vorerwähnten Entscheid und Urteil zu entsprechen und unter Berücksichtigung des gegenwärtigen Standes der Anerkennung von Gesundheitspflegeberufen und -praktiken in Belgien konnte der Gesetzgeber im vorliegenden Fall den Standpunkt vertreten, dass es der Steuerverwaltung obliegt, ein « Kataster » (*Parl. Dok.*, Kammer, 2020-2021, DOC 55-1369/002, S. 6) der Ausbildungen und Zertifikate zu erstellen, mit denen für die Anwendung der Rechtsvorschriften im Bereich der Mehrwertsteuer bescheinigt wird, dass die Fachkräfte der Berufe oder Praktiken, für die es keinen rechtlichen Rahmen gibt, über die notwendigen Qualifikationen verfügen, um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin von einer ausreichenden Qualität durchzuführen, um aus Sicht des Patienten als ähnlich zu denen angesehen zu werden, die von den Fachkräften der Berufe mit einem rechtlichen Rahmen angeboten werden.

Der neue Artikel 44 § 1 Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches stellt keine allgemeine Ermächtigung dar, die es der Verwaltung erlauben würde, durch eine allgemeine Maßnahme selbst die Befreiungsberechtigten zu bestimmen, sondern ist ein Informationsmittel, um in konkreten Fällen unter der Kontrolle des Richters konkrete Situationen individuell zu beurteilen.

Es kann dem Gesetzgeber im Übrigen nicht im Namen der Rechtssicherheit vorgeworfen werden, dass er vorliegend keine Kriterien vorgesehen hat, die derart genau sind, dass die Steuerverwaltung und der Richter nicht mehr über einen Beurteilungsspielraum in einer Angelegenheit verfügen würden, die durch sehr unterschiedliche Situationen gekennzeichnet ist.

B.12.1. Der Gesetzgeber hat außerdem bestimmte Garantien zugunsten des Steuerpflichtigen vorgesehen, die ihn vor Willkür schützen.

Aufgrund der Artikel 20 und 23 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002 « zur Abänderung der Gesellschaftsregelung in Bezug auf die Einkommensteuer und zur Einführung eines Systems der Vorausentscheidung in Steuerangelegenheiten » (nachstehend: Gesetz vom 24. Dezember 2002) kann sich jeder Steuerpflichtige an die Steuerverwaltung wenden, um auf verbindliche Weise beurteilen zu lassen, wie das Steuergesetz auf eine spezifische Situation oder Verrichtung angewandt werden wird, die in steuerlicher Hinsicht noch keine Wirkungen entfaltet hat. Der Steuerpflichtige ist folglich in der Lage, zu bestimmen, ob die von der angefochtenen Bestimmung erfasste Handlung, die er vornehmen möchte, womöglich unter die in dieser Bestimmung vorgesehene Befreiung fällt.

Da solche Entscheidungen anonym bekannt gemacht werden (Artikel 24 des Gesetzes vom 24. Dezember 2002), wird die Anwendung durch die Steuerverwaltung auf andere konkrete Fälle auch besser vorhersehbar.

B.12.2. Außerdem muss die Steuerverwaltung bei der Anwendung des neuen Artikels 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches in einem konkreten Fall die Grundsätze der ordnungsgemäßen Verwaltung beachten.

B.12.3. Schließlich können die möglichen unterschiedlichen Auslegungen, die sich aus den vom Gesetzgeber festgelegten Bedingungen, um die Befreiung beanspruchen zu können, ergeben könnten, jedenfalls durch die zur Verfügung stehenden Rechtsbehelfe korrigiert werden.

B.12.4. Zwar räumt der Gesetzgeber der Steuerverwaltung und dem Richter eine gewisse Ermessensbefugnis in Bezug auf die konkrete Anwendung des neuen Artikels 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches ein, insbesondere was die Auslegung des Ausdrucks « notwendige Qualifikationen, um Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin mit einem Qualitätsniveau durchzuführen, das ausreichend hoch ist, um [den Behandlungen] zu ähneln », die von den Fachkräften der ersten Kategorie angeboten werden. Es ist nicht ausgeschlossen, dass eine solche Ermessensbefugnis zu Unterschieden in der Verwaltungspraxis und in der Rechtsprechung führt. Aber diese Befugnis entzieht der angefochtenen Steuerbestimmung nicht die präzise Beschaffenheit, die erforderlich ist, um dem Legalitätsprinzip in Steuersachen Genüge zu tun.

B.13. Entgegen den Ausführungen der klagenden Parteien werden die Fachkräfte der ersten Kategorie im Sinne des neuen Artikels 44 § 1 Absatz 1 Nr. 1 des Mehrwertsteuergesetzbuches und die Fachkräfte der zweiten Kategorie im Sinne von Nr. 2 derselben Bestimmung nicht gleich behandelt, da die von Ersteren erbrachten Heilbehandlungen im Bereich der Humanmedizin im Unterschied zu den von Letzteren erbrachten Heilbehandlungen automatisch befreit sind.

Auch wird offensichtlich keine bestimmte Kategorie von Steuerpflichtigen der Garantie eines vorhersehbaren Steuergesetzes beraubt, da sich aus den Ausführungen in B.11.4, B.11.6 und B.12.4 ergibt, dass die angefochtene Bestimmung mit dem Legalitätsprinzip in Steuerangelegenheiten nicht unvereinbar ist.

B.14. Insofern der einzige Klagegrund gegen den neuen Artikel 44 § 1 Absatz 1 Nr. 2 und Absatz 2 des Mehrwertsteuergesetzbuches gerichtet ist, ist er unbegründet.

Aus diesen Gründen:

Der Gerichtshof

weist die Klage zurück.

Erlassen in französischer, niederländischer und deutscher Sprache, gemäß Artikel 65 des Sondergesetzes vom 6. Januar 1989 über den Verfassungsgerichtshof, am 8. Juni 2023.

Der Kanzler,

Der Präsident,

F. Meersschant

P. Nihoul