

RAAD VAN STATE, AFDELING BESTUURSRECHTSPRAAK

XIVe KAMER

A R R E S T

**nr. 260.014 van 5 juni 2024
in de zaak A. 238.468/XIV-39.133**

In zake : 1. de BV GEZOND GEZIND
 2. de BV EVERYBODY FIT
 3. de VOF NUTRIBELCO EUROPE
 bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Wim Mertens
 kantoor houdend te 3580 Beringen
 Paalsesteenweg 81
 bij wie woonplaats wordt gekozen
 eveneens bijgestaan en vertegenwoordigd door
 advocaat Henri Vandebergh
 kantoor houdend te 3550 Heusden-Zolder
 Pater Beckersstraat 12

tegen :

de BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van
Financiën
Rechtskundige dienst FOD Financiën
North Galaxy – Toren B, 26ste verdieping
met kantoren te 1030 Brussel
Koning Albert II-laan 33, bus 15
alwaar woonplaats wordt gekozen

I. Voorwerp van het beroep

1. Het beroep, ingesteld op 20 februari 2023, strekt tot de
nietigverklaring van “de Circulaire 2022/C/118 ‘betreffende het btw-tarief op het
recht op toegang tot fitnesscentra en andere sportinrichtingen’ (FOD Financiën,
21.12.2022)”.

II. Verloop van de rechtspleging

2. De verwerende partij heeft een memorie van antwoord ingediend en de verzoekende partijen hebben een memorie van wederantwoord ingediend.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een verslag opgesteld.

De verzoekende partijen hebben een verzoek tot voortzetting van het geding en een laatste memorie ingediend. De verwerende partij heeft een laatste memorie ingediend.

De partijen zijn opgeroepen voor de terechtzitting, die heeft plaatsgevonden op 27 maart 2024.

Staatsraad Kaat Leus heeft verslag uitgebracht.

Advocaten Henri Vandebergh en Sarah Houben, die *loco* advocaat Wim Mertens verschijnt voor de verzoekende partijen en attaché Selim Dedeli, die verschijnt voor de verwerende partij, zijn gehoord.

Eerste auditeur Alexander Van Steenberge heeft een met dit arrest eensluidend advies gegeven.

Er is toepassing gemaakt van de bepalingen op het gebruik der talen, vervat in titel VI, hoofdstuk II, van de wetten op de Raad van State, gecoördineerd op 12 januari 1973.

III. Feiten

3.1. De verzoekende partijen baten fitnesscentra uit waar, luidens het verzoekschrift, onder begeleiding gebruik worden gemaakt van de accommodatie (cardiotoestellen, krachttoestellen, gewichten, halters, ...) om de conditie te verbeteren en spieren te ontwikkelen. De fitnesscentra van de verzoekende partijen hebben gemeen dat er geen toegang tot de infrastructuur en het gebruik ervan is zonder individuele of groepsbegeleiding.

3.2. Krachtens artikel 96 van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 ‘betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde’ zoals die van toepassing is op de voorliggende zaak, past elke lidstaat een normaal btw-tarief toe, dat voor goederenleveringen en voor diensten gelijk is en dat, krachtens artikel 97, niet lager dan 15% mag zijn. In afwijking op dit beginsel biedt artikel 98, lid 1, van diezelfde richtlijn de lidstaten de mogelijkheid om een of twee verlaagde btw-tarieven toe te passen. Volgens artikel 98, lid 2, eerste alinea, mogen de verlaagde tarieven uitsluitend worden toegepast op de goederenleveringen en de diensten die behoren tot de in de bijlage III bij deze richtlijn genoemde categorieën.

Punt 14 (oud) van bijlage III ‘Lijst van de goederenleveringen en de diensten waarop de in artikel 98 bedoelde verlaagde tarieven mogen worden toegepast’ bepaalde dat een verlaagd tarief kan toegepast worden op “het recht gebruik te maken van sportaccommodaties” (zie nog *infra* punt 3.7).

3.3. Artikel 37, § 1, Wetboek van 3 juli 1969 ‘van de belasting over de toegevoegde waarde’ (hierna: het Btw-wetboek) voorziet dat de Koning de tarieven van die belasting bepaalt en de indeling geeft van de goederen en diensten bij die tarieven, rekening houdend met de door de Europese Unie ter zake uitgevaardigde reglementering.

Het koninklijk besluit nr. 20 van 20 juli 1970 ‘tot vaststelling van de tarieven van de belasting over de toegevoegde waarde en tot indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven’ (hierna : het koninklijk besluit nr. 20) bepaalt in artikel 1, eerste lid, dat het normale btw-tarief 21% bedraagt.

Luidens het tweede lid, a) van die bepaling wordt, in afwijking van het eerste lid ervan de belasting geheven tegen het verlaagd tarief van “6 pct. voor de goederen en diensten opgenomen in tabel A van de bijlage bij dit besluit. Dit verlaagd tarief mag evenwel niet toegepast worden als de diensten bedoeld in tabel A bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst die hoofdzakelijk andere diensten tot voorwerp heeft.”.

Tabel A duidt de goederen en diensten aan die onderworpen zijn aan het tarief van 6%. Deze tabel bevat een rubriek XXVIII die luidt:

“Inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak

De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken, met uitzondering van:

- a) de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen;
- b) de terbeschikkingstelling van roerende goederen.”

3.4. De rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, stelt in het kader van een geding tussen The Escape Center BVBA, exploitant van een fitnesscentrum, en de Belgische Staat over de toepassing van het verlaagde btw-tarief op de activiteiten van deze vennootschap, de volgende prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: het HvJ):

“Dient artikel 98, tweede lid van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met bijlage III, 14) van die richtlijn, in die zin te worden uitgelegd dat het recht gebruik te maken van sportaccommodaties enkel onder het verlaagd btw-tarief valt, indien daarbij geen individuele begeleiding of begeleiding in groep wordt verstrekt?”

In het *dictum* van zijn arrest ECLI:EU:C:2022:719 van 22 september 2022 stelt het HvJ dat artikel 98, lid 2, van de btw-richtlijn, gelezen in samenhang met punt 14 van bijlage III bij deze richtlijn, aldus moet worden uitgelegd dat “een dienst die bestaat in de toekenning van het recht gebruik te maken van de sportaccommodaties van een fitnesscentrum en in de verstrekking van individuele begeleiding of begeleiding in groep, mag worden onderworpen aan een verlaagd tarief van belasting over de toegevoegde waarde wanneer deze begeleiding verband houdt met het gebruik van deze accommodaties en noodzakelijk is voor de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding of wanneer die begeleiding bijkomend is bij het recht gebruik te maken van die accommodaties of het daadwerkelijke gebruik van die accommodaties.”.

3.5. Om tegemoet te komen aan diverse vragen over het toepasselijke btw-tarief op het recht van toegang tot een fitnesscentrum en het recht om gebruik te maken van de inrichting, werd, door de fiscale administratie reeds eerder – dit is vóór voornoemde uitspraak van het HvJ –, standpunt ingenomen in zijn beslissing ECLI:BE:RVSCE:2024:ARR.260.014

nr. E.T.45.941 van 24 juli 1984. In de Circulaire 2022/C/118 ‘betreffende het btw-tarief op het recht op toegang tot fitnesscentra en andere sportinrichtingen’ van 21 december 2022 wordt dat eerdere standpunt als volgt samengevat:

“Op grond van rubriek XXVIII, van tabel A, voornoemd, was de toepassing van het btw-tarief van 6 % beperkt tot de handelingen waarbij de exploitant van een fitnesscentrum zich beperkte tot het verlenen van toegang tot de inrichting en tot het verlenen van het recht gebruik te maken van de inrichting als sportbeoefenaar. Het gebruik als sportbeoefenaar veronderstelde een gebruik van de infrastructuur door eigen inspanningen, lichaamsoefeningen en -bewegingen waarbij de exploitant van de inrichting op geen enkele wijze tussenkomt in verband met de verschillende activiteiten die er kunnen worden beoefend.

Het sporadisch geven van inlichtingen en richtlijnen inzake het gebruik van de sporttoestellen, zonder prijssupplement, ging evenwel het louter toekennen van het recht op toegang en gebruik van de zaal of inrichting in principe niet te buiten. Het verstrekken van richtlijnen aangaande het gebruik van de toestellen tegen betaling van een prijs afzonderlijk van het toegangsgeld, alsook het geven van raadgevingen, onderricht of begeleiding aangaande de uit te voeren lichaamsbewegingen, gedurende (een deel van) de oefentijd, individueel of in groepsverband, was in alle gevallen uitgesloten van het verlaagde btw-tarief en diende te worden onderworpen aan het normale btw-tarief van 21 %.

Wanneer een abonnement voor een fitnesscentrum (in de veronderstelling dat deze dienst niet was beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3°, van het Btw-Wetboek) naast de toekenning van het recht op toegang tot de sportinrichting en het recht gebruik te maken van de toestellen zoals bedoeld in rubriek XXVIII, van tabel A, voornoemd ook het recht omvatte tot het bijwonen van groepslessen (zumba, indoorcycling, yoga, enzovoort), diende de abonnementsprijs steeds te worden uitgesplitst. Gebeurde die uitsplitsing niet, dan was de heffing slechts regelmatig indien het geheel werd belast tegen het btw-tarief dat geldig was voor het deel van het geheel dat aan het hoogste btw-tarief was onderworpen, *in casu* 21 %.”.

3.6. De circulaire 2022/C/118 ‘betreffende het btw-tarief op het recht op toegang tot fitnesscentra en andere sportinrichtingen’ van 21 december 2022 bespreekt het in punt 3.4 genoemde arrest van het HvJ en komt daarin, als gevolg van dit arrest, tot een nieuw administratief standpunt.

Deze circulaire bespreekt de gevolgen van het in punt 3.4 genoemde arrest dat betrekking heeft op het toepasbare btw-tarief op de toekenning van het recht gebruik te maken van de sportaccommodaties van een fitnesscentrum en in de verstrekking van individuele begeleiding of begeleiding in groep.

Dit is de bestreden beslissing.

3.7. Volledigheidshalve merkt de Raad van State op dat met de richtlijn (EU) 2022/542 van de Raad van 5 april 2022 ‘tot wijziging van richtlijnen 2006/112/EG en (EU) 2020/285 wat de btw-tarieven betreft’ – die in werking is getreden op 6 april 2022 en waarvan de omzettingsdatum is bepaald op 31 december 2024 en de toepassingsdatum op 1 januari 2025 (artikel 3) –, punt 14 van bijlage III (zie *supra* punt 3.2) wordt geschrapt en vervangen door een punt 13, dat luidt “het verlenen van toegang tot sportevenementen, of van toegang tot de livestreaming van deze evenementen, of beide; het gebruik van sportfaciliteiten, en het aanbieden van sport- of bewegingslessen, ook indien gelivestreamd”.

IV. Ontvankelijkheid van het beroep : exceptie wat het voorwerp van het beroep betreft

Standpunt van de partijen

4. De verwerende partij werpt in de memorie van antwoord een exceptie van niet-ontvankelijkheid op. In principe voldoen omzendbrieven en circulaire niet aan de vereisten van artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State omdat zij enkel richtlijnen of instructies geven over de wijze waarop de regels moeten worden toegepast op hypothetische situaties die zich in de praktijk kunnen voordoen. Zij hebben in de regel enkel de bedoeling om de toepasselijke regels uit te leggen. In de regel kunnen zij dan ook niet worden aangevochten voor de Raad van State. Uitzonderlijk kunnen zij het voorwerp uitmaken van een annulatieberoep bij de Raad van State, namelijk wanneer zij een verordenend karakter hebben. Om verordenend te zijn moet een circulaire voldoen aan een aantal cumulatieve voorwaarden: (1.) de circulaire moet nieuwe regels toevoegen aan de bestaande; (2.) de overheid die de circulaire heeft opgesteld moet de daarin opgenomen richtlijnen verplichtend willen stellen; (3.) de overheid die de circulaire heeft opgesteld moet bevoegd zijn om de btw-belastingplichtige waarop de circulaire wordt toegepast te binden en (4.) de overheid moet ook beschikken over de middelen om de handhaving ervan af te dwingen. In de hier bestreden circulaire heeft de fiscale overheid, rekening houdend met de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, enkel de bestaande fiscale regels toegepast

ECLI:BE:RVSCE:2024:ARR.260.014 XIV-39.133-7/22

op hypothetische situaties die zich in de praktijk kunnen voordoen. Zij heeft geen regels toegevoegd aan de bestaande wettelijke of reglementaire bepalingen. Evenmin heeft zij die regels gewijzigd. De toepassing van die bestaande regels op de situatie van de verzoekende partijen, die erin bestaat dat er geen toegang wordt toegestaan tot de fitnessinrichting zonder individuele begeleiding of groepsbegeleiding (i.t.t. andere uitbaters van fitnessinrichtingen), geeft aanleiding tot de heffing van het normale btw-tarief van 21%. Het is met andere woorden niet de hier bestreden circulaire die aanleiding heeft gegeven tot de heffing van het normale btw-tarief op de handelingen van de verzoekende partijen, maar wel de toepassing van de bestaande fiscale regels op de situatie van de verzoekende partijen die de bewuste keuze hebben gemaakt om diensten te verlenen op een manier waarbij er geen klanten worden toegelaten in de fitnessruimte zonder individuele begeleiding of groepsbegeleiding. De aangevochten akte heeft geen regelgevend karakter.

In haar laatste memorie, alvorens de meest voorkomende diensten van sportinrichtingen worden besproken, wijst de verwerende partij er op dat in de bestreden circulaire wordt meegedeeld dat “[d]e administratie zich bewust [is] van de moeilijkheden die een feitelijke beoordeling (geval per geval) van de toepasbare btw-tarieven met zich zou meebrengen, zowel voor de betrokken belastingplichtigen, als voor de ambtenaren van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde. De administratie zal daarom een pragmatische houding aannemen met betrekking tot navolgende vaak voorkomende diensten”. Voorts benadrukt de verwerende partij, na bespreking van die meest voorkomende diensten, dat in de bestreden circulaire nog het volgende wordt gesteld “[d]eze circulaire bespreekt enkel de meest voorkomende diensten van sportinrichtingen. Belastingplichtigen kunnen uiteraard hun specifieke situatie aan de administratie voorleggen”. De verwerende partij beklemtoont dat uit de opbouw, de gebruikte terminologie en de bewoordingen van de bestreden circulaire kan worden afgeleid dat de circulaire geen regels toevoegt aan de bestaande en die regels niet wijzigt. Tevens kan daaruit volgens haar worden afgeleid dat de overheid niet het oogmerk heeft om de inhoud van de circulaire verplichtend te stellen. Er dient dan ook te worden aangenomen dat in de bestreden

circulaire enkel de bestaande fiscale regels worden toegepast op hypothetische situaties die zich in de praktijk kunnen voordoen.

5. De verzoekende partijen stellen in hun verzoekschrift (anticipatief) onder het kopje ‘ontvankelijkheid *ratione materiae*’ dat het beroep ontvankelijk is omdat de bestreden circulaire naar hun oordeel een dwingend en verordenend karakter heeft. De verzoekende partijen voeren aan dat de bestreden circulaire nieuwe regels aan de bestaande toevoegt. Aan de wettelijke vereiste van de “toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor (...), sport (...), alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken” wordt volgens hen een vereiste toegevoegd, met name dat “de toegang tot het fitnesscentrum buiten de tijdstippen van persoonlijke begeleiding [moet vallen] en dit om op zelfstandige wijze (zonder persoonlijke begeleiding en buiten de groepslessen) gebruik te maken van de aanwezige sporttoestellen.”. De wettelijke voorwaarde van “het recht op toegang tot” en “het recht ervan gebruik te maken” (goederendiensten die aanleiding geven tot heffing van het verlaagd btw-tarief van 6%) wordt door de circulaire beknot doordat daaraan de volgende bijkomende voorwaarden worden gesteld, met name dat (i) het recht op gebruik, een zelfstandig gebruik van de accommodatie (sporttoestellen) moet vooropstellen (lees: zonder begeleiding) en dat (ii) het recht op toegang niet beperkt mag zijn tot de toegang tijdens de begeleiding. Met de bestreden circulaire wordt, zo stellen zij, “duidelijk standpunt ingenomen dat het verlaagd tarief van 6% in elk geval *niet* van toepassing is wanneer men enkel van de sportaccommodatie kan gebruik maken *mét* begeleiding (en dus geen gebruik mogelijk is zonder begeleiding)”, waardoor volgens de verzoekende partijen onomstotelijk extra voorwaarden aan de wet worden toegevoegd. Minstens, zo stellen zij, “wordt een ‘enige interpretatie’ van de wet dwingend vooropgesteld, nl. dat er enkel sprake is van een recht op toegang tot en gebruik van wanneer de sportaccommodatie ook zonder begeleiding en buiten de tijdstippen van de begeleiding om toegankelijk is”. Volgens hen kan daarbij moeilijk worden ontkend dat het effectief de bedoeling is om de nieuwe regel verbindend te maken, wat blijkt “uit de systematiek van de circulaire waarin specifiek voor fitnesscentra de diverse toepassingsgevallen worden opgesomd en waarbij er telkens dwingend wordt gesteld wanneer het verlaagd tarief van 6% “geldt” dan wel het normale tarief van 21% van toepassing is. Ook het gehanteerde taalgebruik wijst daar volgens de verzoekende partijen zeer duidelijk op. Door in

ECLI:BE:RVSCE:2024:ARR.260.014

de circulaire te stellen dat “behoudens bovengenoemde situaties” de vraag of het verlaagd btw-tarief kan worden toegepast een “feitelijke beoordeling” betreft en dus met andere woorden – *buiten* de situaties die in de bestreden circulaire in detail worden beschreven – *in concreto* moet worden nagegaan of het verlaagd tarief van 6% al dan niet van toepassing is, “toont genoeglijk aan dat er voor die gevallen die in de circulaire zijn beschreven (zoals de situatie dat het tarief van 6% niet van toepassing is indien men enkel van de sportaccommodatie kan gebruik maken mits en tijdens de persoonlijke of groepsbegeleiding) er geen enkele *in concreto* beoordeling rest voor de ambtenaren belast met de belasting over de toegevoegde waarde”. De bestreden circulaire is voor de concrete toepassingsgevallen die zij bespreekt dan ook wél degelijk dwingend en heeft de bedoeling deze richtlijnen verplichtend te stellen, zonder oog voor de concrete gegevens van een zaak. De bestreden beslissing vormt aldus een voor de Raad van State aanvechtbare beslissing of administratieve rechtshandeling in de zin van artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State van 12 januari 1973. Een circulaire (of omzendbrief) verkrijgt een verordenend en derhalve een aanvechtbaar karakter indien deze aan welbepaalde voorwaarden voldoet, namelijk indien deze nieuwe regels aan de bestaande regels toevoegt en indien de overheid die de in de omzendbrief vervatte richtlijnen uitvaardigt de bedoeling heeft die richtlijnen verplichtend te stellen en de bevoegdheid heeft diegene die ze moet toepassen te binden.

In de memorie van wederantwoord volharden de verzoekende partijen dat het beroep wel degelijk ontvankelijk is. Zij merken op dat de verwerende partij “niet betwist dat zij de bedoeling had die richtlijnen verplichtend te stellen”. Zij betwist enkel de voorwaarde dat de circulaire nieuwe regels zou toevoegen. De verzoekende partijen handhaven hun standpunt dat de circulaire van de verwerende partij, in strijd met een arrest van het HvJ, nieuwe regels invoert of minstens de bestaande regels voor het verlaagde btw-tarief van 6% “te restrictief interpreteert”. De verdediging van de verwerende partij, dat een circulaire slechts tot doel heeft om bestaande regels te verduidelijken en interpretatief van aard is, overtuigt de verzoekende partijen niet. Zij zien de “pragmatische houding” die in de circulaire wordt gepromoot als een verplichte, algemeen geldende interpretatie

die toevoegt aan de wet en niet slechts een situatie per situatie beoordeling voor de toepassing van het btw-tarief.

In hun laatste memorie volharden de verzoekende partijen en verwijzen zij – wat de voorwaarden betreft waaraan een omzendbrief moet voldoen om te kunnen worden beschouwd als een (aanvechtbare) administratieve rechtshandeling met verordenend karakter –, naar hetgeen zij eerder in hun procedurestukken uitvoerig hebben uiteengezet. “Aanvullend” repliceren zij nog op het auditorsverslag waarbij zij stellen dat het standpunt niet kan worden bijgevalen (i) dat er, ondanks de circulaire, nog steeds een casuïstische beoordeling geval per geval mogelijk blijft, noch (ii) dat met de circulaire wordt getracht duidelijkheid te verschaffen over hoe de verwerende partij de regels interpreteert zonder daarbij voorwaarden aan de wet toe te voegen. Volgens de verzoekende partijen kan niet tot dergelijke conclusie worden gekomen zonder, zoals in het auditorsverslag, inhoudelijk in te gaan op de vraag of de circulaire nieuwe regels aan de rechtsordening toevoegt. Volgens hen valt de beoordeling van de ontvankelijkheid van het beroep op dit punt (lees: te weten of er sprake is van een nieuwe regel) samen met de beoordeling van het enig middel waarop zij vervolgens breedvoerig uiteenzetten dat, naar hun oordeel, de bestreden circulaire “wel degelijk voorwaarden aan de wet [toe]voegt of de wet [beperkt]”. Daarnaast stellen zij dat evenmin het standpunt kan worden bijgevalen, dat de bestreden circulaire niet zou verhinderen dat er steeds een feitelijke beoordeling (geval per geval) moet plaatsvinden, ook in de in de circulaire besproken gevallen. Zij wijzen erop dat de tekst in de circulaire inderdaad stelt dat het “een feitelijke beoordeling betreft”, zij het “behoudens” in de toepassingsgevallen besproken in de bestreden beslissing, wat zij verder omstandig toelichten. Zo argumenteren zij onder meer dat “het aannemen van een ‘pragmatische houding’ impliceert [...] dat de administratie een ‘doelgerichte uitvoerbare en bruikbare aanpak’ vooropstelt voor welbepaalde vaak voorkomende diensten” en de administratie “dit kennelijk [doet] nét om moeilijkheden die voortvloeien uit een feitelijke beoordeling (geval per geval), te vermijden”. Het standpunt vertolkt in het auditorsverslag dat nog steeds een feitelijke beoordeling aan de orde zou zijn, gaat volgens de verzoekende partijen volstrekt in tegen de tekst van de bestreden circulaire. Volgens hen is er geen enkele marge voor een beoordeling geval per geval meer voorhanden, wat zij

bijvoorbeeld afleiden uit het in de circulaire verstrekte voorbeeld dat de administratie er, luidens de bestreden circulaire, “alvast” vanuit gaat dat het tarief van 6% niet van toepassing is wanneer “het gebruiksrecht voor of na de begeleiding of groepsles duidelijk bijkomstig is (vb. 1 uur na de begeleiding of groepsles)”. Het gebrek aan beoordelingsmarge geval per geval ontwaren zij tot slot nog in het gegeven dat door de met de toepassing van de wet belaste ambtenaren aan de standpunten ingenomen in circulaires in de praktijk een grote waarde hechten, “zodat wél degelijk dient gesteld te worden – mede gelet op het dwingende taalgebruik in de bestreden beslissing (‘geldt’, ‘behoudens’,...) – dat het ‘standpunt’ op een dwingende/imperatieve wijze is geformuleerd” waardoor er volautomatisch en op dwingende wijze toepassing aan zal worden verleend.

Beoordeling

Vooraf

6. Luidens de inhoudstafel ervan, bevat de bestreden circulaire, naast (1.) een inleiding, (2.) het administratief standpunt met betrekking tot fitnesscentra vóór het arrest *The Escape Center* (cfr. *supra* punt 3.5), (3.) het nieuwe standpunt, (4.) de teruggaaf en (5.) een aantal slotopmerkingen.

Onder het hiervoor vermelde punt (3.) van de circulaire wordt het eerder gemelde arrest van het HvJ besproken (3.1), de concrete gevolgen ervan voor de fitnesscentra (3.2) en, tot slot, deze voor andere sportinrichtingen, zoals golfterreinen, tennisterreinen, zwembaden (3.3).

Wat de concrete gevolgen voor de fitnesscentra betreft (3.2.), wordt in de bestreden circulaire het standpunt van de administratie vertolkt met betrekking tot de door de fitnesscentra toe te passen btw-tarieven in het licht van het tussengekomen arrest van het HvJ. De voor het voorliggende beroep relevante gedeelten daarvan luiden:

“3.2. Concrete gevolgen van het arrest voor de fitnesscentra

De administratie is zich bewust van de moeilijkheden die een feitelijke beoordeling (geval per geval) van de toepasbare btw-tarieven met zich zou

meebrengen, zowel voor de betrokken belastingplichtigen, als voor de ambtenaren van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde.

De administratie zal daarom een pragmatische houding aannemen met betrekking tot navolgende vaak voorkomende diensten.

3.2.1. Recht op toegang tot een fitnesscentrum, eventueel aangevuld met inlichtingen over het gebruik van de toestellen

[...]

3.2.2. Recht op toegang tot een fitnesscentrum dat ook persoonlijke begeleiding en/of groepslessen aanbiedt

De zaak C-330/21 is vooral van belang voor fitnesscentra (...) waarbij de exploitant bovenop het recht op toegang en gebruiksrecht van de sporttoestellen ook persoonlijke sportbegeleiding en/of groepslessen aanbiedt in zijn inrichting. Het kan gaan om lessen of begeleiding onder de leiding van een instructeur die fysiek ter plaatse is of die de lessen of begeleiding op afstand (via live-stream in het fitnesscentrum) verstrekt. De groepsles kan ook bestaan uit een vooraf opgenomen programma dat in de fitnessruimte wordt geprojecteerd. Van belang is dat de klanten de lessen of de begeleiding volgen in het fitnesscentrum.

De persoonlijke begeleiding en/of groepslessen kunnen inbegrepen zijn in een abonnementsprijs of er kan een aparte prijs hiervoor worden aangerekend.

De groepslessen en persoonlijke begeleiding moeten uiteraard worden verstrekt door het fitnesscentrum dat ook het recht op toegang tot de sportinrichting verleent (dus door de uitbater, zijn personeel, een zelfstandige lesgever die handelt in opdracht van het fitnesscentrum waarmee hij/zij contracteert). De enige medecontractant van de sporter is dus het fitnesscentrum.

3.2.2.1. Persoonlijke begeleiding

In bepaalde gevallen verstrekt een fitnesscentrum, bovenop de toekenning van het recht op toegang tot het fitnesscentrum en het recht gebruik ervan te maken, aan de klant een individuele sportbegeleiding. Het betreft, bijvoorbeeld, het opstellen en opvolgen van een persoonlijk oefenprogramma, personal coaching/training, het begeleiden van een klant met medische problemen, het punctueel adviseren van een klant over de uit te voeren oefeningen, het testen van zijn/haar conditie en geboekte vooruitgang, enz.).

Indien een fitnesscentrum, tegen een enige prijs, aan een klant een recht op toegang tot het fitnesscentrum toekent alsook persoonlijke begeleiding verstrekt, zal de administratie ervan uitgaan dat de begeleiding bijkomstig is bij het recht op toegang en is die dienst in zijn geheel aan het btw-tarief van 6 % onderworpen maar enkel in de veronderstelling dat de klant ook toegang heeft tot het fitnesscentrum buiten de tijdstippen van de persoonlijke begeleiding en dit om op zelfstandige wijze (zonder persoonlijke begeleiding en buiten de groepslessen) gebruik te kunnen maken van de aanwezige sporttoestellen.

Indien een fitnesscentrum de persoonlijke begeleiding afzonderlijk aanrekent, geldt het btw-tarief van 6 % indien de klant ook beschikt over een abonnement/dagpas/weekpas/... die hem/haar het recht verleent gebruik te maken van de aanwezige fitnessstoestellen buiten de tijdstippen van de persoonlijke begeleiding of sportlessen.

In het geval een klant enkel toegang krijgt tot het fitnesscentrum tijdens de duurtijd van zijn persoonlijke begeleiding, geldt het btw-tarief van 6 % niet. In dat geval volgt uit voornoemd arrest dat die begeleiding er hoofdzakelijk toe strekt te voorzien in onderricht of training te geven in een bepaalde sportdiscipline. De toekenning van het recht op toegang tot het fitnesscentrum en het recht gebruik ervan te maken zijn in dat geval bijkomstig bij die training of onderricht en zijn voor het geheel onderworpen aan het normale btw-tarief.

3.2.2.2. Groepslessen

In bepaalde gevallen verstrekt een fitnesscentrum, bovenop de toekenning van het recht op toegang tot het fitnesscentrum en het recht gebruik ervan te maken, aan de klant het recht om deel te nemen aan bepaalde groepslessen.

Indien een fitnesscentrum, tegen een enige prijs, aan een klant een recht op toegang tot het fitnesscentrum toekent alsook het recht om groepslessen in zijn lokalen bij te wonen, zal de administratie ervan uitgaan dat de begeleiding bijkomstig is bij het recht op toegang en is die dienst in zijn geheel aan het btw-tarief van 6 % onderworpen maar enkel in de veronderstelling dat de klant ook toegang heeft tot het fitnesscentrum buiten de tijdstippen van de groepslessen en dit om op zelfstandige wijze (zonder persoonlijke begeleiding en buiten de groepslessen) gebruik te maken van de aanwezige sporttoestellen.

Indien een fitnesscentrum de groepslessen afzonderlijk aanrekent, geldt het btw-tarief van 6 % indien de klant ook beschikt over een abonnement/dagpas/weekpas/... die hem/haar het recht verleent gebruik te maken van de aanwezige fitnessstoestellen buiten de tijdstippen van de persoonlijke begeleiding of sportlessen.

Wanneer een klant enkel het recht heeft op het volgen van groepslessen, zonder dat er sprake is van het vereiste recht op toegang tot het fitnesscentrum en het gebruiksrecht van de aanwezige sporttoestellen (buiten de tijdstippen van de groepslessen en eventuele persoonlijke begeleiding), volgt uit het arrest dat het normale btw-tarief van toepassing is.

3.2.2.3. Recht op toegang tot een fitnesscentrum aangevuld met persoonlijke begeleiding en groepslessen

Wanneer een fitnesscentrum, voor een enige prijs, aan een klant een formule aanbiedt die zowel een recht op toegang tot het fitnesscentrum verleent, alsook tot het krijgen van persoonlijke begeleiding en het volgen van groepslessen, geldt het btw-tarief van 6 % in de veronderstelling dat de klant ook toegang heeft tot het fitnesscentrum buiten de tijdstippen van de persoonlijke begeleiding en de groepslessen en dit om op zelfstandige wijze (zonder persoonlijke begeleiding en buiten de groepslessen) gebruik te maken van de aanwezige sporttoestellen.

Indien een fitnesscentrum de persoonlijke begeleiding en groepslessen afzonderlijk aanrekent, geldt het btw-tarief van 6 % indien de klant ook beschikt over een abonnement/dagpas/weekpas/... die hem/haar het recht verleent gebruik te maken van de aanwezige fitnessstoestellen buiten de tijdstippen van de persoonlijke begeleiding en de sportlessen.

Wanneer de klant enkel toegang krijgt tot het fitnesscentrum tijdens de groepslessen en de tijdstippen van persoonlijke begeleiding en zodoende buiten die twee activiteiten niet op zelfstandige wijze gebruik kan maken van de aanwezige sportinfrastructuur, geldt het normale btw-tarief van 21 %. De toekenning van het recht op toegang tot het fitnesscentrum en het recht gebruik ervan te maken zijn in dat geval immers hoogstens bijkomstig.

Opmerking

Opdat het btw-tarief van 6 % beoogd door rubriek XXVIII, van tabel A, voornoemd, ook van toepassing zou kunnen zijn op de individuele begeleiding en de groepslessen, moet de dienst van de belastingplichtige ten eerste bestaan uit het verlenen van een recht op toegang tot een fitnesscentrum waarbij die toegang de hoofdprestatie vormt. Behoudens bovengenoemde situaties, betreft het een feitelijke beoordeling.

In onderstaande gevallen (niet limitatief), gaat de administratie er alvast van uit dat dit niet het geval is:

- een abonnement omvattende een individuele begeleiding of groepsles en een recht op toegang tot het fitnesscentrum waarbij het gebruiksrecht van de fitnessstoestellen voor of na de begeleiding of groepsles duidelijk bijkomstig is (vb. 1 uur na de begeleiding of groepsles)

- een les spinning in een zaal van een fitnesscentrum die enkel toegankelijk is om er onder begeleiding of tijdens de groepsles te sporten en waarbij de sporters geen gebruik kunnen maken van het fitnesscentrum (de klant betaalt dus enkel voor het volgen van de spinninglessen).

Het btw-tarief van 6 % geldt uiteraard ook niet indien er sprake is van rechtsmisbruik of veinzing.”

Eveneens wordt de teruggaaf (4) besproken:

“De exploitanten van sportinrichtingen die ingevolge de oude administratieve doctrine het btw-tarief van 21 % hebben toegepast op diensten die overeenkomstig de nieuwe rechtspraak van het Hof van Justitie alsnog aan het btw-tarief van 6 % mogen worden onderworpen, mogen, op grond van artikel 77, § 1, 1^o, van het Btw-Wetboek, hun recht op teruggaaf uitoefenen.”

Als slotopmerking (5.) kan nog worden gelezen dat “[d]eze circulaire enkel de meest voorkomende diensten van sportinrichtingen [bespreekt]” en, voorts, “[b]elastingplichtigen kunnen uiteraard hun specifieke situatie aan de administratie voorleggen.”.

7. De door de verwerende partij opgeworpen exceptie van niet-ontvankelijkheid *ratione materiae*, wordt in het auditorsverslag gegrond bevonden op grond van de volgende overwegingen:

“1. Een beroep tot nietigverklaring moet krachtens artikel 14, § 1, van de gecoördineerde wetten op de Raad van State een administratieve rechtshandeling tot voorwerp hebben.[...]. Onder rechtshandeling in de zin van de voormelde bepaling dient te worden verstaan een handeling waarbij wordt beoogd rechtsgevolgen te doen ontstaan of te beletten dat zij tot stand komen, met andere woorden waarbij wordt beoogd wijzigingen aan te brengen in een bestaande rechtsregel of rechtstoestand, dan wel zodanige wijziging te beletten. [...] De bestuurshandeling moet de rechtzoekende uit zichzelf onmiddellijk en effectief kunnen benadelen. Zo zijn niet griefhoudend en bijgevolg in beginsel niet vatbaar voor annulatieberoep: een louter informatieve brief of e-mail waarin de wet louter geciteerd wordt, voorbereidende handelingen, voorstellen, niet bindende adviezen, en loutere uitvoeringsmaatregelen. [...]”

2. Een interpretatieve omzendbrief die niets meer beoogt dan de vigerende wetgeving in herinnering te brengen en, zo nodig, uit te leggen of te verduidelijken is in beginsel geen voor vernietiging vatbare rechtshandeling. De redenering hierachter is dat een door de overheid gegeven interpretatie geen regels toevoegt aan de rechtsorde. Het is de wettekst zelf die rechtsgevolgen heeft en niet de interpretatie die aan de tekst wordt gegeven. Indien de overheid een interpretatie geeft aan de betrokken wettelijke bepalingen, dan wil zij enkel de juiste draagwijdte van de wettekst achterhalen. De Raad van State of een rechter is niet gebonden door een interpretatie die het bestuur aan de toepasselijke regels geeft. [...] Naar luid van artikel 84 van de Grondwet kan alleen een wet een authentieke, dit is een voor iedereen bindende, uitlegging van de wetten geven. De

administratie kan geen authentieke interpretatie geven van een wettekst. Zelfs een verkeerde interpretatie van de betrokken wet door de uitvoerende macht heeft niet tot gevolg dat een interpretatieve omzendbrief rechtsgevolgen heeft. [...] Het komt aan de rechter toe te onderzoeken of in een beslissing aan een welbepaald begrip zijn juiste draagwijdte wordt gegeven. [...] Een interpretatieve omzendbrief is dan ook in beginsel geen voor vernietiging vatbare administratieve rechtshandeling. [...] Dit neemt niet weg dat de Raad van State van oordeel kan zijn dat de interpretatieve omzendbrief toch een dwingend en bijgevolg aanvechtbaar karakter kan hebben. Dit blijkt uit de volgende overwegingen van het recent arrest [X] [nr. 241.761] van 12 juni 2018:

‘Het voorgaande staat er niet aan in de weg dat het onderzoek van de bestreden akte de Raad van State ertoe kan brengen te oordelen dat de beweerdelijk ‘interpretatieve’ rondzendbrief toch een dwingend en bijgevolg aanvechtbaar karakter heeft. Dit doet zich voor in die gevallen waarin de rondzendbrief slechts één geldende ‘interpretatie’ van de wet dwingend vooropstelt en waarbij de personen die belast zijn met de toepassing van de wet en die toezien op de naleving ervan, gelet op de mogelijke maatregelen van de hiërarchische of toezichthoudende overheid, moeilijk omheen kunnen. In die gevallen wordt immers beoogd gevolgen in het rechtsleven te creëren, te dezen het doen naleven door de betrokken hiërarchisch ondergeschikte en met de toepassing van de wet belaste ambtenaren van de door de verwerende partij voorgestane interpretatie als de enig geldige. Dientengevolge mag een dergelijke rondzendbrief door de algemene draagwijdte en het dwingend karakter ervan niet meteen worden uitgesloten van de categorie van de vernietigbare handelingen, zelfs al wordt de rondzendbrief door de verwerende partij ‘interpretatief’ genoemd omdat die van het standpunt uitgaat dat slechts hetgeen reeds in de wet is vervat, wordt verduidelijkt. Ook wanneer geruime tijd een andere interpretatie van de betrokken wetsbepaling voorhanden was en een daarop steunende praktijk, kan een wijziging in interpretatie zulkdanige radicale ommekeer inhouden dat die wijziging kan overkomen als een wijziging van de betrokken regel zelf en, dus, als een nieuwe (dwingende) regel waar de met de toepassing van de wet belaste ambtenaren moeilijk omheen kunnen. Dat geldt des te meer nu precies op dit punt de verwerende partij en verzoeker fundamenteel van mening verschillen en waarbij die laatste ook uiteenzet waarom het bij het bestreden standpunt naar zijn oordeel niet gaat om een verduidelijking maar om een met de wet strijdige interpretatie.

Kortom, het gegeven dat het bestreden besluit door de verwerende partij wordt aangeduid als ‘standpunt’, wat in Van Dale’s woordenboek wordt gedefinieerd als ‘zienswijze, mening, opvatting’ noch het feit dat Vlabel de gewoonte heeft om in de trend van een toenemende transparantie haar standpunt over de fiscale regelgeving weer te geven en deze op zijn website te plaatsen, mag de Raad van State ervan afhouden zo nodig vast te stellen dat er afdoende redenen zijn om het bestreden standpunt nr. 15004 niet als louter interpretatief te aanzien doch integendeel kadert in een doelstelling om de ingenomen zienswijze verplichtend te stellen.

De repliek van de verwerende partij dat zij niet bevoegd is om te dezen normatief op te treden omdat dat enkel de wetgever toekomt, is niet relevant. Het antwoord op de vraag of de verwerende partij al dan niet bevoegd is om de bestreden besluiten te nemen, is niet bepalend voor de aard ervan.

[...]

Hieruit blijkt dat de door de verwerende partij in het bestreden standpunt nr. 15004 voorgestane ‘interpretatie’ van een normatieve tekst op

algemene wijze is verwoord en ook imperatief is gesteld. Aangezien de met de toepassing van artikel 2.7.1.0.7 VCF belaste uitvoeringsambtenaren krachtens hun statuut hun functie op een loyale en correcte wijze dienen uit te oefenen, onder het gezag van de hiërarchische meerdere en er in de rechtspraktijk grote waarde wordt gehecht aan de door Vlabel ingenomen standpunten, te dezen dwingend geformuleerd, brengt het bestreden standpunt wel rechtsgevolgen teweeg indien blijkt dat de voorgestane interpretatie niet in de regelgeving lag vervat in welk geval dat standpunt met een annulatieberoep moet kunnen worden bestreden.’ [...]

De Raad van State heeft in het arrest *nv BNP Paribas over FAQ* [geoordeeld] dat [het] een hulpmiddel is dat richting geeft bij de concrete toepassing [doch] geen imperatief karakter heeft. [...]

3. Zoals uit de bespreking van het wettelijk en feitelijk kader blijkt, is de bestreden circulaire er gekomen na het arrest *The Escape Center* van de achtste kamer van het Hof van Justitie. Dit arrest stelt dat een verlaagd tarief geldt, niet alleen voor het recht van toegang en gebruik van de sportaccommodaties van een fitnesscentrum, maar ook voor de verstrekking van individuele begeleiding of begeleiding in groep, wanneer ‘deze begeleiding verband houdt met het gebruik van deze accommodaties en noodzakelijk is voor de beoefening van sport en lichamelijke opvoeding of wanneer die begeleiding bijkomend is bij het recht gebruik te maken van die accommodaties of het daadwerkelijke gebruik van die accommodaties.’

In grote lijnen betekent dit dat het verlaagde btw-tarief niet alleen van toepassing is op de toegang tot en het gebruik van sportfaciliteiten, zoals de fiscale administratie vroeger aannam, maar ook op essentiële of aanvullende begeleiding, zowel individueel als in groep.

4. Voor de toepassing van het verlaagde btw-tarief, zoals bepaald in artikel 1, tweede lid, a), *juncto* tabel A, rubriek XXVIII, van het KB nr. 20, is een casuïstische benadering vereist. Hierbij moet per geval een feitelijke beoordeling plaatsvinden van de diensten die door fitnesscentra worden aangeboden. Dit houdt in dat, rekening houdend met de specifieke omstandigheden, er altijd een onderzoek nodig is naar het noodzakelijk en bijkomstig karakter van deze aanvullende diensten.

Door zijn standpunt weer te geven over de gevolgen van het arrest van het Hof van Justitie en door verschillende scenario’s relevant voor de praktijk te schetsen, verschaft de fiscus, die belast is met de naleving van de belastingregels, duidelijkheid over hoe hij de regels interpreteert en toepast, zonder daarbij voorwaarden te willen toevoegen aan de belastingwet. Dit helpt de belastingplichtige ontegensprekelijk om zijn eigen fiscale toestand te evalueren en de fiscale ambtenaar om de toepasselijke regels op een gelijkmatige wijze toe te passen.

5. De bestreden circulaire verhindert niet dat aan de toekenning van het verlaagd btw-tarief voor sportinrichtingen een beoordeling per geval voorafgaat. Dit blijkt trouwens ook uit de bestreden circulaire zelf: ‘De administratie is zich bewust van de moeilijkheden die een feitelijke beoordeling (geval per geval) van de toepasbare btw-tarieven met zich zou meebrengen, zowel voor de betrokken belastingplichtigen, als voor de ambtenaren van de administratie belast met de belasting over de toegevoegde waarde. [...] De administratie zal daarom een pragmatische houding aannemen met betrekking tot navolgende vaak voorkomende diensten.’ Als slotopmerking staat eveneens: ‘Deze circulaire bespreekt enkel de meest voorkomende diensten van sportinrichtingen. Belastingplichtigen kunnen uiteraard hun specifieke situatie aan de administratie voorleggen.’

Om het imperatieve karakter van de circulaire aan te tonen, verwijzen de verzoekende partijen naar de opmerking onderaan punt 3.2.2. ‘Recht op toegang

tot een fitnesscentrum dat ook de persoonlijke en/of groepslessen aanbiedt'. Daaronder staat (...): 'Opdat het btw-tarief van 6 % beoogd door rubriek XXVIII, van tabel A, voornoemd, ook van toepassing zou kunnen zijn op de individuele begeleiding en de groepslessen, moet de dienst van de belastingplichtige ten eerste bestaan uit het verlenen van een recht op toegang tot een fitnesscentrum waarbij die toegang de hoofdprestatie vormt. Behoudens bovengenoemde situaties, betreft het een feitelijke beoordeling.'

Uit het voorgaande kan evenwel niet het bindend karakter van de bestreden circulaire worden afgeleid. Ten eerste geeft de fiscale administratie aan dat er in de regel een feitelijke beoordeling is vereist. Daarenboven gaat de fiscale administratie in de bovengenoemde situaties ervan uit dat 'bovenop de toekenning van het recht op toegang tot het fitnesscentrum en het recht gebruik ervan te maken' persoonlijke begeleiding en groepslessen wordt aangeboden en dat het '[r]echt op toegang tot een fitnesscentrum aangevuld [wordt] met persoonlijke begeleiding en groepslessen'. Zelfs in deze scenario's vereist de toepassing van de bovengenoemde situaties een feitelijke beoordeling van het recht op toegang tot een fitnesscentrum.

6. Een standpunt innemen over een bestaande rechtsregel is niet hetzelfde als een rechtsregel toevoegen of een welbepaalde interpretatie opleggen. [...]

De bestreden circulaire past in de praktijk van de fiscale administratie om haar interpretatie van belastingwetgeving uiteen te zetten en openbaar te maken. Deze praktijk weerspiegelt de groeiende tendens naar transparantie over de wijze waarop een administratie van mening is dat bepaalde regels moeten worden geïnterpreteerd en toegepast. Het doel hierbij is niet om aan deze standpunten een bindend karakter te geven of om extra voorwaarden aan de wetgeving toe te voegen, noch om de fiscale rechter te binden in zijn beoordeling of het verlaagd btw-tarief van toepassing is.

De bestreden circulaire past in deze praktijk, waardoor deze geen rechtsgevolgen in het leven roept.”.

8. In de mate de verzoekende partijen hierop in hun laatste memorie nog repliceren dat, ook al wordt in de circulaire inderdaad gesteld dat het “een feitelijke beoordeling betreft”, deze toch dwingend van aard is onder meer omdat het aannemen van een ‘pragmatische houding’ impliceert dat de administratie een ‘doelgerichte uitvoerbare en bruikbare aanpak’ vooropstelt voor welbepaalde vaak voorkomende diensten en de administratie “dit kennelijk [doet] nét om moeilijkheden die voortvloeien uit een feitelijke beoordeling (geval per geval), te vermijden”, worden zij niet bijgevalen. Dat er geen enkele marge voor een beoordeling geval per geval meer wordt gelaten, leiden de verzoekende partijen bijvoorbeeld af uit het standpunt van de administratie dat er “alvast” vanuit wordt gegaan dat het tarief van 6% niet van toepassing is wanneer “het gebruiksrecht voor of na de begeleiding of groepsles duidelijk bijkomstig is (vb. 1 uur na de begeleiding of groepsles)”, wat hen ertoe brengt te stellen dat het standpunt vertolkt in het auditorsverslag, dat nog steeds een feitelijke beoordeling aan de orde zou zijn, “volstrekt ingaat tegen de tekst van de bestreden

circulaire” en deze er net op is gericht volautomatisch en op dwingende wijze te worden toegepast.

Zoals de verzoekende partijen in het auditorsverslag hebben kunnen lezen, beoogt een interpretatieve omzendbrief in beginsel niets meer dan de vigerende wetgeving in herinnering te brengen, te dezen naar aanleiding van een arrest van het HvJ, en de gevolgen daarvan uit te leggen of te verduidelijken en deze aan de hand van veelvoorkomende situaties te concretiseren waarbij het bestuur tevens uiteenzet op welke wijze het bestuur deze concrete situaties in beginsel zal benaderen. Dergelijke interpretatieve leidraad/handleiding – al dan niet in de vorm van een omzendbrief – bevordert het stroomlijnen van de administratieve besluitvorming en dient aldus de rechtszekerheid, aangezien ze de bestuurde een zicht geven op de wijze waarop naar het oordeel van het bestuur de regelgeving moet worden geïnterpreteerd en toegepast. Dergelijke omzendbrief bindt de burger noch de rechter, te dezen de fiscale rechter die in een concreet (blijvend) geschil tussen de fiscus en de belastingplichtige, in laatste instantie, oordeelt welke de juiste toepassing is die *in casu* aan de wet moet worden verleend, te dezen mede in acht genomen het meergenoemde arrest van het HvJ. Een (duidelijk) standpunt innemen over een bestaande rechtsregel is niet hetzelfde als een rechtsregel toevoegen of een welbepaalde interpretatie opleggen.

Dat neemt niet weg dat het onderzoek van de bestreden akte de Raad van State ertoe kan brengen te oordelen dat de beweerdelijk “interpretatieve” circulaire toch een dwingend en bijgevolg aanvechtbaar karakter heeft. Het komt de annulatierechter toe te onderzoeken of in een voorliggend geval een interpretatieve rondzendbrief voorligt dan wel of die imperatief, dit wil zeggen dwingend van aard is. Opdat hij imperatief van aard zou zijn, volstaat het niet dat de daarin voorgestane interpretatie op algemene wijze is verwoord en er, zoals te dezen, *in abstracto* categorieën van gevallen worden besproken die zich in de praktijk veelvuldig kunnen voordoen, om die omzendbrief als imperatief te kwalificeren. Daartoe is vereist of met de omzendbrief de *bedoeling* van de administratie voorligt om de in de omzendbrief voorgestane interpretatie imperatief, dit is op dwingende wijze, op te leggen *cq.* verplicht te stellen of zoals de verzoekende partijen aangeven deze volautomatisch, als ware het een

ECLI:BE:RVSCE:2024:ARR.260.014

XIV-39.133-19/22

rechtsregel, toe te passen. Of die bedoeling aanwezig is, betreft een feitelijke beoordeling, waarbij acht wordt geslagen op een geheel van feitelijke elementen waaronder (niet-exhaustief, noch cumulatief) de context waarin die omzendbrief wordt uitgevaardigd (betreft het bijvoorbeeld een radicale “interpretatieve” ommezwaai), de gehanteerde terminologie, het al dan niet laten bestaan van enige beoordelingsmarge, het eventueel dreigen met sancties, de administratieve praktijk, enzovoort. Het komt een verzoekende partij toe dat aan te tonen, minstens redelijkerwijze aannemelijk te maken, wat te dezen niet het geval is.

9. Te dezen heeft de omzendbrief de bedoeling te wijzen op de interpretatie die aan de vigerende (ongewijzigde) wetgeving moet worden gegeven in het licht van het tussengekomen arrest van het HvJ. Het getuigt veeleer van een behoorlijk bestuur de met de toepassing van de wet belaste ambtenaren te wijzen op een dergelijke recente evolutie. De bestreden circulaire – die zich qua vorm en inhoud aandient als een juridische analyse door de centrale administratie –, is weliswaar op een algemene wijze en in duidelijke bewoordingen gesteld waarbij wordt meegedeeld hoe de fiscale administratie de normatieve bepalingen in het licht van het arrest, zelf leest, gestoffeerd met veel voorkomende voorbeeldsituaties doch, anders dan de verzoekende partijen dat zien, houdt het hanteren van deze methode *cq.* redactionele techniek op zich nog niet in dat het ook imperatieve bepalingen betreft. Dat de categorieën van situaties die zich in fitnesscentra kunnen voordoen, op abstraherende wijze in kaart worden gebracht en er antwoorden op worden geformuleerd, volgt uit de aard van de gebezigde techniek die erop is gericht zoveel mogelijk duidelijkheid en rechtszekerheid te scheppen, mede met het oog op een gelijke behandeling van situaties die zich kunnen voordoen. Niet blijkt, noch wordt aangetoond dat de overheid de wil had de door haar voorgestane interpretaties verbindend te stellen om ze “volautomatisch” en op dwingende wijze toe te passen. Zelfs in die gevallen waarin de administratie uitgaat van de opvatting dat het btw-tarief van 21% in ieder geval van toepassing is op de verstrekte begeleiding zoals wanneer er buiten de lessen geen gebruik kan worden gemaakt van de sportinfrastructuur – daargelaten nog of zulks niet zou sporen met het verstrekte antwoord op de prejudiciële vraag (met name dat opdat het verlaagd tarief geldt de begeleiding verband moet houden met het gebruik van deze accommodaties en noodzakelijk is voor de sportbeoefening *of* wanneer deze

ECLI:BE:RVSCE:2024:ARR.260.014 XIV-39.133-20/22

bijkomend is bij het recht gebruik te maken van die accommodaties *of* het daadwerkelijke gebruik van die accommodaties) –, heeft het bestuur niet nagelaten bij wijze van slotopmerking te stellen dat de belastingplichtigen uiteraard hun specifieke situatie aan de administratie kunnen voorleggen. Deze zal vervolgens in het concrete geval, alle feitelijke gegevens en omstandigheden in acht genomen, dienen te beslissen, onder voorbehoud van rechterlijke controle.

10. Aan de voorwaarde dat het de bedoeling is de omzendbrief verplichtend te stellen, wat een van de voorwaarden is waaraan (cumulatief) moet zijn voldaan opdat de omzendbrief als verordend van aard zou kunnen worden beschouwd is bijgevolg niet voldaan, wat volstaat om tot de niet-ontvankelijkheid van het voorliggende beroep te besluiten.

De Raad van State ziet geen reden om het anders te zien dan het auditoraat en bevindt aldus, na eigen onderzoek, de redenering van het auditorsverslag bijvallend, de exceptie in de aangegeven mate gegrond.

BESLISSING

1. De Raad van State verworpt het beroep.

2. De verzoekende partijen worden, elk voor een derde, verwezen in de kosten van het beroep tot nietigverklaring, begroot op een rolrecht van 600 euro en op een bijdrage van 24 euro.

Dit arrest is uitgesproken te Brussel, op vijf juni tweeduizend vierentwintig, door de Raad van State, XlVe kamer, samengesteld uit:

Geert Debersaques,	kamervoorzitter,
Chantal Bamps,	staatsraad,
Kaat Leus,	staatsraad,
bijgestaan door	
Johan Pas,	griffier.

De griffier

De voorzitter

Johan Pas

Geert Debersaques