

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Operationele Expertise en Ondersteuning  
 Dienst BTW  
 Belasting over de toegevoegde waarde

## **Circulaire AAFisc Nr. 31/2016 (nr. E.T.127.540) dd. 12.12.2016**

*Vrijstelling*  
*Zelfstandige groeperingen van personen*  
*Kostedelende vereniging*  
*Diensten*  
*Recht op aftrek*  
*Formaliteiten*  
*Overgangsregeling*

Deze circulaire vervangt de aanschrijving nr. 3 van 09.05.1996

### **INHOUDSTAFEL**

1. Inleiding .....	3
2. Wettelijke bepalingen.....	4
3. Welke zelfstandige groeperingen van personen worden beoogd door artikel 44, § 2bis van het Btw-Wetboek? .....	5
3.1 Vorming van de zelfstandige groepering .....	5
3.1.1 Waarom wordt een zelfstandige groepering opgericht? Wie kan lid zijn van een zelfstandige groepering? .....	5
3.1.2 Juridisch bestaan van de zelfstandige groepering.....	6
3.2 Voorwaarden met betrekking tot de activiteiten van de leden .....	7
3.2.1 Algemeen .....	7
3.2.2 Een activiteit die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek, vrijgesteld is of waarvoor de leden niet btw-belastingplichtig zijn en die op geregelde wijze wordt uitgeoefend .....	7
3.2.3 De vrijgestelde handelingen of handelingen waarvoor de leden niet btw-belastingplichtig zijn, moeten een overwegend deel van de activiteiten van de leden vertegenwoordigen .....	8
3.3 Voorwaarde met betrekking tot de activiteiten van de groepering .....	9
4. Welke handelingen van de zelfstandige groepering komen in aanmerking voor de vrijstelling? .	11
4.1 Diensten .....	11
4.2 Diensten verstrekt aan de leden van de groepering .....	12
4.3 Aard en bestemming van de diensten .....	12
4.4 Voorwaarde met betrekking tot de gevraagde vergoeding of retributie voor de diensten verstrekt aan leden.....	13
<b>4.5 Concurrentieverstoring .....</b>	<b>14</b>
4.6 Uit te reiken stukken .....	15
5. Diensten verstrekt aan derden .....	16
5.1 Diensten .....	16
5.2 Voorwaarde met betrekking tot de gevraagde vergoeding of retributie.....	16
5.3 Uit te reiken stukken .....	16

6. Recht op aftrek van de belasting .....	16
6.1 In hoofde van de leden .....	16
6.1.1 Het lid is een btw-belastingplichtige zonder recht op aftrek of heeft niet de hoedanigheid van btw-belastingplichtige .....	16
6.1.2 Het lid is een btw-belastingplichtige met een gedeeltelijk recht op aftrek.....	17
6.2 In hoofde van de groepering .....	17
6.2.1 Recht op aftrek ingevolge het verrichten van belaste diensten .....	17
6.2.1.1 De zelfstandige groepering heeft enkel een activiteitsector 'diensten' .....	18
6.2.1.2 De zelfstandige groepering ontplooit naast een activiteitsector 'diensten', ook een activiteitsector 'leveringen van goederen' .....	18
6.2.2 Uitoefening van het recht op aftrek van de historische btw .....	19
6.2.2.1 Algemeen .....	19
6.2.2.2 Bedrijfsmiddelen .....	19
6.2.2.3 Herziening met betrekking tot de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen .....	20
7. Meldingsplicht .....	21
7.1 Aanvang van de activiteit .....	21
7.2 Wijziging van de activiteit .....	22
7.3 Stopzetting van de activiteit .....	23
8. Bijzonderheden .....	23
8.1 Personeel van de groepering .....	23
8.1.1 De groepering mag personeel aanwerven .....	23
8.1.2 De groepering mag geen personeel aanwerven .....	23
8.2 Het gemeenschappelijk maken of inbrengen van infrastructuur nodig voor de activiteiten van de groepering .....	24
8.3 Toepassing artikel 56bis van het Btw-Wetboek betreffende de vrijstellingsregelingen voor kleine ondernemingen .....	25
9. Slotbepalingen en overgangsmaatregelen .....	25
9.1 Inwerkingtreding .....	25
9.2 Administratieve tolerantie inzake het uitoefenen van het recht op aftrek in verband met de eerste facturen die aan een zelfstandige groepering, die zowel vrijgestelde als belaste handelingen verricht, worden uitgereikt zonder vermelding van het btw-identificatienummer ....	26
9.3 Overgangsregeling voor de groeperingen die reeds actief waren vóór 01.07.2016 .....	26

## 1. INLEIDING

1. De Europese Commissie heeft aan de Belgische Staat een vraag om informatie toegezonden met betrekking tot de toepassing van de reglementaire en administratieve bepalingen inzake de vrijstelling voor zelfstandige groeperingen van personen. Zij heeft inzonderheid twijfels geuit over de verenigbaarheid van artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>bis, van het Btw-Wetboek, het koninklijk besluit nr. 43 van 05.07.1991 en de Belgische administratieve doctrine inzake de vrijstelling voor zelfstandige groeperingen met de Europese regelgeving ter zake.

Om tegemoet te komen aan de opmerkingen van de Europese Commissie, heeft België zich verbonden om deze bepalingen aan te passen teneinde het Belgisch recht in overeenstemming te brengen met de Europese regelgeving.

**2. Deze circulaire heeft tot doel de draagwijdte toe te lichten van de vrijstelling van diensten verricht door zelfstandige groeperingen voor hun leden waarin het nieuwe artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voorziet.** Dit artikel werd ingevoegd bij de wet van 26.05.2016 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde met betrekking tot de vrijstelling van de diensten verricht aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen (*BS 09.06.2016*) en vervangt artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>bis, van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 43 van 05.07.1991 die met ingang van 01.07.2016 worden opgeheven.

**Deze circulaire vervangt de aanschrijving nr. 3 van 09.05.1996 integraal.** Ingevolge de opmerkingen van de Europese Commissie en de invoering van het nieuw artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, wordt benadrukt dat afdeling 2 van die aanschrijving, betreffende de groeperingen die bestaan als een onverdeeldeheid tussen de leden, ook vanaf 01.07.2016 wordt opgeheven. Een dergelijke onverdeeldeheid is noch een zelfstandige groepering in de zin van het opgeheven artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>bis, van het Btw-Wetboek, noch een zelfstandige groepering in de zin van het nieuwe artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. Deze onverdeeldeheden kunnen zich evenwel beroepen op een overgangsregeling (zie titel 9.3).

3. Er wordt aan herinnerd dat, overeenkomstig vaste rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie, aan de btw een ruime werkingssfeer moet worden toegekend en dat de vrijstellingen, die afwijkingen zijn van het algemene beginsel dat de btw wordt geheven over elke levering van goederen en elke dienst die door een belastingplichtige tegen vergoeding wordt verricht, strikt moeten worden geïnterpreteerd.

De vrijstelling voor zelfstandige groeperingen is alleen van toepassing indien voldaan is aan alle vrijstellingsvoorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. Bijgevolg komen niet alle initiatieven met betrekking tot kostendeling in aanmerking voor deze btw-vrijstelling.

Anderzijds is het zo dat, indien voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden, de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek moet worden toegepast. De vrijstelling voor zelfstandige groeperingen is, met andere woorden, **geen optioneel stelsel**.

4. De toepassing van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek is afhankelijk van **twee categorieën voorwaarden**:

- 1) voorwaarden met betrekking tot de zelfstandige groepering en haar leden (zie titel 3, hierna)
- 2) voorwaarden met betrekking tot de handelingen verricht door de groepering (zie titel 4, hierna).

**5. Het nieuw artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek treedt in werking op 01.07.2016.**

Voor de bestaande zelfstandige groeperingen (en voor groeperingen die bestaan als een onverdeeldeheid tussen de leden) die actief waren vóór 01.07.2016, is er evenwel een **overgangsregeling** voorzien die uiterlijk op **31.12.2016** verloopt (zie titel 9.3, hierna).

In de Belgische administratieve praktijk worden zelfstandige groeperingen vaak aangeduid met de term '**kostedelende verenigingen**'. Er wordt opgemerkt dat het begrip 'kostedelende vereniging' als dusdanig noch in de btw-richtlijn, noch in het Belgisch Btw-Wetboek, wordt gebruikt (zie titel 2, hierna). Voornoemde regelgevingen spreken uitsluitend van 'zelfstandige groeperingen van personen'. Omwille van de eenvormigheid, wordt hierna het begrip 'zelfstandige groepering' gebruikt.

## 2. WETTELIJKE BEPALINGEN

6. Het nieuw artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, van toepassing vanaf 01.07.2016, luidt als volgt:

*'Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten verricht aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen onder de navolgende voorwaarden:*

*1° de leden van de groepering oefenen op geregelde wijze een activiteit uit die op grond van dit artikel is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. De vrijgestelde handelingen of de handelingen waarvoor de leden niet belastingplichtig zijn, vertegenwoordigen een overwegend deel van de activiteit van de leden;*

*2° de activiteiten van de groepering bestaan in het verrichten van diensten aan haar leden die direct nodig zijn voor hun vrijgestelde activiteit of voor hun activiteit waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Indien de groepering ook handelingen verricht aan niet-leden, vertegenwoordigen de handelingen verricht aan haar leden een overwegend deel van de activiteit van de groepering;*

*3° de aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie vertegenwoordigt enkel de terugbetaling van zijn aandeel in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven;*

*4° de vrijstelling leidt niet tot concurrentievervalsing.*

Onder 'zelfstandige groepering van personen' wordt voor de toepassing van deze paragraaf verstaan:

*1° de vereniging met rechtspersoonlijkheid;*

*2° de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid die onder een eigen benaming als afzonderlijke vereniging of groepering tegenover haar leden en tegenover derden optreedt.*

*Bij de aanvang van haar activiteit is de zelfstandige groepering van personen die uitsluitend diensten verricht die zijn vrijgesteld [of waarvoor zij niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft] (1), ertoe gehouden daarvan aangifte te doen bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde waaronder zij ressorteert binnen de maand die volgt op de aanvang van deze activiteit. Deze groepering is er bovendien toe gehouden om aan dat kantoor een lijst voor te leggen van haar leden alsook van de aard van hun activiteit binnen diezelfde termijn. In geval van toetreding of vertrek van een lid, bij wijziging van de activiteit van de groepering of van één van haar leden of bij stopzetting van de activiteit, is de groepering ertoe gehouden het voornoemd kantoor daarvan in te lichten binnen de maand die volgt op voormelde gebeurtenis.*

*(1) De zinsnede 'of waarvoor zij niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft' zal in de toekomst worden geschrapt. De wettelijke procedure hiertoe is lopend.*

*Elke andere zelfstandige groepering dan die bedoeld in het derde lid, is er eveneens toe gehouden om bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde waaronder zij ressorteert binnen de maand die volgt op de aanvang van haar activiteit een lijst voor te leggen van haar leden alsook van de aard van hun activiteit. Zij is er bovendien toe gehouden om het voornoemd kantoor in te lichten van elke toetreding of vertrek van een lid of wijziging van de activiteit van één van haar leden binnen de maand die volgt op voormelde gebeurtenis.*

*Een zelfstandige groepering van personen die op 1 juli 2016 reeds een in het eerste lid bedoelde activiteit uitoefent, is ertoe gehouden het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde waaronder zij ressorteert daarvan binnen de maand vanaf voornoemde datum in te lichten en alle verplichtingen na te leven die worden bepaald, al naargelang het geval, in het derde of het vierde lid.*

*De Koning stelt de nadere praktische formaliteiten vast voor de aangifte- en informatieplicht bepaald in het derde tot het vijfde lid.'*

7. Deze bepaling is de omzetting in het Belgisch recht van artikel 132, lid 1, punt f), van de richtlijn 2006/112/EG van de raad van 28.11.2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna 'btw-richtlijn'), dat als volgt luidt:

'De lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen: diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen die een activiteit uitoefenen welke is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn, teneinde aan hun leden de diensten te verlenen die direct nodig zijn voor de uitoefening van voornoemde activiteit, wanneer die groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven, mits deze vrijstelling niet tot verstoring van de mededinging kan leiden.'

### **3. WELKE ZELFSTANDIGE GROEPERINGS VAN PERSONEN WORDEN BEOOGD DOOR ARTIKEL 44, § 2BIS VAN HET BTW-WETBOEK?**

#### **3.1 Vorming van de zelfstandige groepering**

##### **3.1.1 Waarom wordt een zelfstandige groepering opgericht? Wie kan lid zijn van een zelfstandige groepering?**

8. De groepering wordt **opgericht door en bestaat uit natuurlijke of rechtspersonen** (de leden). Elk lid oefent op geregelde wijze een **activiteit** uit die op grond van **artikel 44** van het Btw-Wetboek vrijgesteld is of waarvoor dat lid **niet btw-belastingplichtig** is. De vrijgestelde handelingen of handelingen waarvoor de leden niet btw-belastingplichtig zijn, moeten een **overwegend deel** van de activiteiten van de leden vertegenwoordigen (zie titel 3.2.3, hierna).

Zowel natuurlijke personen, rechtspersonen, groeperingen zonder rechtspersoonlijkheid, publiekrechtelijke instellingen, enzovoort, kunnen lid zijn van een zelfstandige groepering. De rechtsvorm van de leden is van geen belang. Het is ook niet vereist dat de leden de hoedanigheid van btw-belastingplichtige hebben om lid te kunnen zijn van een zelfstandige groepering.

De groepering moet minstens uit twee leden bestaan (er is geen bovengrens).

9. Het oprichten van een zelfstandige groepering gaat verder dan het louter overeenkomen tussen personen om bepaalde kosten onder elkaar te verdelen.

De doelstelling van de vrijstelling voor bepaalde diensten verstrekt door een zelfstandige groepering bestaat er in een btw-vrijstelling in te voeren om te voorkomen dat de persoon die bepaalde diensten verricht, aan de betaling van de btw wordt onderworpen wanneer hij genoopt is **samen te werken** met andere ondernemingen in een **gemeenschappelijke structuur** die bepaalde met het oog op die diensten **noodzakelijke activiteiten** voor haar rekening neemt (zie Hof van Justitie van de Europese Unie, arrest *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, zaak C-407/07, van 11.12.2008, punt 37).

Opdat sprake kan zijn van 'een lid van een groepering' is het van belang dat het om een **duurzame samenwerking** gaat. De ad hoc toe- of uittreding van personen in functie van hun tijdelijke noden is bijvoorbeeld niet toegestaan en kan aanleiding geven tot de kwalificatie als misbruik en tot concurrentievervalsing. De administratie zal de duurzame samenwerking kunnen nagaan aan de hand van de (wijzigingen van de) **ledenlijst** die zelfstandige groeperingen aan de dienst bevoegd inzake btw moeten voorleggen (zie titel 7, hierna). Er zal bovendien niet worden betwist dat er sprake is van een duurzame samenwerking wanneer het lid minstens **twee jaar onafgebroken** lid is van de zelfstandige groepering.

10. Uit voornoemde doelstelling tot oprichting van een zelfstandige groepering volgt eveneens dat de leden **inzage** moeten hebben in de **kostprijscalculatie** van de zelfstandige groepering met betrekking tot alle diensten die ze verstrekt aan leden en niet-leden evenals naar de manier waarop de kosten onder de leden worden verdeeld. Dit gebeurt aan de hand van een **periodieke rapportering** door de zelfstandige groepering aan haar leden. Deze rapportering gebeurt minstens één keer per kalenderjaar. De periodieke rapportering door de zelfstandige groepering moet voor alle leden dezelfde zijn. Er mogen met andere woorden geen verschillende soorten periodieke

rapporteringen worden opgesteld in functie van bijvoorbeeld het belang van een lid als afnemer van de groepering.

11. Een zelfstandige groepering mag na haar oprichting nieuwe leden aanvaarden. Deze nieuwe leden moeten dezelfde rechten en plichten hebben als de oprichtende leden, inzonderheid voor wat de inzage in de kostprijscalculatie, de manier waarop de kosten onder de leden worden verdeeld en periodieke rapportering hiervan betreft.

### 3.1.2 Juridisch bestaan van de zelfstandige groepering

12. De zelfstandige groepering van personen mag voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, **twee vormen** aannemen (zie artikel 44, § 2bis, tweede lid van het Btw-Wetboek). De zelfstandige groepering kan de vorm aannemen van een vereniging **met rechtspersoonlijkheid**. Wanneer de vereniging echter **geen rechtspersoonlijkheid** heeft, moet ze onder een **eigen benaming** als afzonderlijke vereniging of groepering **tegenover haar leden en tegenover derden** optreden.

Het is derhalve van belang dat er sprake is van een autonome groepering die **onderscheiden** wordt van haar leden. Die leden moeten evenwel bestaan uit personen die een groepering willen vormen waaruit de vrijgestelde diensten worden verricht.

13. Voor de verenigingen **zonder rechtspersoonlijkheid** heeft dit inzonderheid tot gevolg dat de oprichtende leden een **samenwerkingsovereenkomst** moeten sluiten die gedetailleerd de activiteiten en de werking van de groepering omschrijft. De overeenkomst vermeldt inzonderheid welk lid instaat voor het naleven van de btw-verplichtingen in hoofde van de zelfstandige groepering (zie inzonderheid titel 7, hierna) en als beheerder van de groepering optreedt. Dergelijke verenigingen moeten ook een eigen boekhouding voeren die voldoende onderbouwd moet zijn om de administratie toe te laten de naleving van de vrijstellingsvoorwaarden te controleren, inzonderheid voor wat de verdeling van de kosten betreft. De leden moeten in hun overeenkomst het adres vermelden van waaruit de groepering haar activiteit zal verrichten en waar eveneens alle boeken, geschriften en bescheiden met betrekking tot de groepering zullen worden bewaard. Het is ook dat adres dat de groepering zal moeten opgeven aan haar leveranciers/dienstverrichters. De facturen met betrekking tot diensten en leveringen van goederen die worden verricht voor een zelfstandige groepering zonder rechtspersoonlijkheid moeten immers worden uitgereikt op naam en op het adres van die groepering.

14. De vrijstelling van artikel 44, § 2bis, kan worden toegepast **ongeacht de rechtsvorm** van de zelfstandige groepering. Een zelfstandige groepering mag dus ook de vorm aannemen van een handelsvennootschap (nv, bvba, enzovoort). Dit houdt verband met de activiteiten die een zelfstandige groepering mag uitoefenen. Een zelfstandige groepering mag immers **twee onderscheiden activiteitsectoren** ontplooien:

- een **sector 'diensten'** waarvoor rekening moet worden gehouden met alle bepalingen van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek;
- een **sector 'leveringen van goederen'** die losstaat van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

Zelfstandige groeperingen die zowel diensten als leveringen van goederen verrichten moeten een **boekhouding** voeren die toelaat na te gaan of voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 44, § 2bis van het Btw-Wetboek voor wat de diensten aan leden betreft.

Deze circulaire beperkt zich tot de bespreking van de sector 'diensten'. Voor de sector 'leveringen van goederen' gelden immers de normale btw-regels.

15. Wanneer een zelfstandige groepering de vorm aanneemt van een handelsvennootschap, wordt volledigheidshalve opgemerkt dat, teneinde lid te kunnen zijn van de groepering, het geen vereiste is dat die persoon ook aandeelhouder is van de handelsvennootschap.

16. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek is evenwel vereist dat de **aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie enkel de terugbetaling van zijn aandeel in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven vertegenwoordigt**. De memorie van toelichting betreffende de invoering van voornoemd artikel bepaalt voorts dat, om concurrentievervalsing te voorkomen, niet kan worden aanvaard dat de

diensten verricht voor niet-leden onder andere voorwaarden worden verricht dan diegene voor leden, met het oog op het systematisch maken van winst.

Er is aan die voorwaarde voldaan wanneer de groepering, met betrekking tot de **diensten** die ze verstrekt, **niet het systematisch maken van winst beoogt en waarbij eventuele winsten niet worden verdeeld of uitgekeerd onder haar leden maar worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de verstrekte diensten aan haar leden**. Hetgeen voorafgaat geldt ook voor de diensten verstrekt aan niet-leden.

Indien een zelfstandige groepering ook **leveringen van goederen** verricht, dient dit te worden aangemerkt als een aparte sector, die losstaat van de sector 'diensten'. Leveringen mogen met winsttoogmerk worden verricht maar de gerealiseerde winst mag, o.a. ter voorkoming van concurrentievervalsing, niet worden aangewend om goedkopere diensten te verstrekken aan de leden. Deze winst is evenwel rechtstreeks uitkeerbaar aan de leden (evenwel niet onder de vorm van 'goedkopere' diensten).

17. Zoals reeds gezegd onder titel 1, moeten zelfstandige groeperingen die zowel diensten als leveringen van goederen verrichten een boekhouding voeren die toelaat na te gaan of voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voor wat de diensten aan leden betreft.

18. In functie van haar activiteiten, zal de zelfstandige groepering de hoedanigheid hebben van een vrijgestelde btw-belastingplichtige zonder recht op aftrek of een gemengde btw-belastingplichtige met gedeeltelijk recht op aftrek (zie titel 6.2, hierna).

## **3.2 Voorwaarden met betrekking tot de activiteiten van de leden**

### **3.2.1 Algemeen**

19. Het betreft de voorwaarde vermeld onder artikel 44, § 2bis, eerste lid, 1<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek: *'de leden van de groepering oefenen op geregelde wijze een activiteit uit die op grond van dit artikel is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. De vrijgestelde handelingen of de handelingen waarvoor de leden niet belastingplichtig zijn, vertegenwoordigen een overwegend deel van de activiteit van de leden'*.

De zelfstandige groepering moet zich ervan vergewissen dat aan de voorwaarde met betrekking tot de hoedanigheid en activiteit van de leden voldaan is. Zij is immers verantwoordelijk voor de terechte toepassing van de vrijstelling op de diensten die ze verstrekt aan haar leden.

In tegenstelling tot de oude bepalingen inzake de zelfstandige groeperingen (art. 44, § 2, 1<sup>o</sup>bis, van het Btw-Wetboek en koninklijk besluit nr. 43 van 05.07.1991) is het nu niet meer vereist dat de leden van de groepering eenzelfde soort van werkzaamheid uitoefenen, ofwel behoren tot eenzelfde financiële, economische, professionele of sociale groep.

### **3.2.2 Een activiteit die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek, vrijgesteld is of waarvoor de leden niet btw-belastingplichtig zijn en die op geregelde wijze wordt uitgeoefend**

20. Een lid moet een activiteit uitoefenen die op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek is vrijgesteld (2) of waarvoor hij niet-btw-belastingplichtig is (bijvoorbeeld handelingen 'buiten de werkingssfeer van de btw' zoals de handelingen van een passieve holding of handelingen van publiekrechtelijke lichamen die ze als overheid verrichten in de zin van artikel 6, eerste lid van het Btw-Wetboek en dit voor zover de door deze lichamen verrichte handelingen niet worden beoogd door het tweede en derde lid van voornoemd artikel 6).

(2) *Indien een lid geopteerd heeft voor de belastingheffing van een activiteit die in beginsel is*

vrijgesteld (cfr. art. 44, § 3, 8°, van het Btw-Wetboek en aanschrijving nr. 18/1979 van 26.10.1979), dan wordt die activiteit, ingevolge de optie, niet aangemerkt als een vrijgestelde activiteit in de zin artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

21. Een **geregelde** werkzaamheid onderstelt een opeenvolging van handelingen, wat niet wegneemt dat die handelingen kunnen worden verricht met min of meer lange tussenpozen. Waar het op aan komt is dat ze met een bepaalde regelmaat plaatsvinden.

### **3.2.3 De vrijgestelde handelingen of handelingen waarvoor de leden niet btw-belastingplichtig zijn, moeten een overwegend deel van de activiteiten van de leden vertegenwoordigen**

22. De vrijgestelde handelingen of de handelingen waarvoor de leden niet belastingplichtig zijn, moeten geregeld worden verricht en een **overwegend** deel van de activiteit van de leden vertegenwoordigen. Die voorwaarden gelden **in hoofde van elk lid** van de groepering (het is bijvoorbeeld niet toegestaan dat een bepaald lid uitsluitend belaste handelingen verricht) en mogen dus niet worden beoordeeld op het niveau van de zelfstandige groepering in haar geheel. De zelfstandige groepering blijft evenwel verantwoordelijk voor de correcte toepassing van de btw-vrijstelling beoogd door artikel 44, § 2bis, van het Wetboek.

Het is aldus niet noodzakelijk dat de leden van een zelfstandige groepering uitsluitend vrijgestelde handelingen stellen of handelingen waarvoor ze niet btw-belastingplichtig zijn. Zij mogen tevens belaste handelingen stellen.

23. Het totaalbedrag, berekend per kalenderjaar, van de handelingen van een lid die overeenkomstig artikel 45, § 1, 1° tot en met 3°, van het Btw-Wetboek recht op aftrek verlenen, dient **minder dan 50 % van zijn totale jaaromzet** te bedragen. Dit wordt beoordeeld op het einde van het kalenderjaar en wordt per lid berekend.

24. De berekening van voornoemde drempel gebeurt aan de hand van volgende breuk (3):

Teller: totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen die overeenkomstig artikel 45, § 1, 1° tot en met 3°, van het Btw-Wetboek recht op aftrek verlenen.

Noemer: de totale jaaromzet bestaat uit de som van volgende elementen:

- totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen die overeenkomstig artikel 45, § 1, 1° tot en met 3°, van het Btw-Wetboek recht op aftrek verlenen (zijnde, het bedrag van de teller);
- totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de belastbare handelingen die geen recht op aftrek verlenen (bijvoorbeeld de handelingen die vrijgesteld zijn overeenkomstig artikel 44 van het Btw-Wetboek);
- ontvangsten, anderen dan hiervoor bedoeld, die rechtstreeks toewijsbaar zijn aan een concrete activiteit (zelfs indien buiten de werkingssfeer van de btw) van het lid.

*(3) De wijze van berekening van deze breuk geldt enkel in het kader van de betreffende toepassingsvoorwaarde van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.*

Algemene werkingstoelagen die niet rechtstreeks toewijsbaar zijn aan een concrete activiteit van een lid (bijvoorbeeld werkingstoelagen die een lid ontvangt ter dekking van zijn algemene werkingkosten) worden niet in de breuk opgenomen. Retributies ontvangen door een overheid die rechtstreeks toewijsbaar zijn aan een concrete activiteit dienen wel in de breuk te worden opgenomen (bijvoorbeeld: de retributie voor staanplaatsen op de openbare markt of voor parkeren op de openbare weg, enzovoort).

De dividenden worden in de noemer van de breuk opgenomen aangezien ze rechtstreeks toewijsbaar zijn aan een concrete activiteit van een lid, namelijk het beleggen in aandelen.

Voor de berekening van de jaaromzet wordt evenwel geen rekening gehouden met de opbrengst van het afstoten van bedrijfsmiddelen die door het lid voor zijn activiteit werden gebruikt.



Indien het resultaat van de breuk 50 % of meer is, kan het lid in principe niet meer als lid van de zelfstandige groepering worden aangemerkt. De administratie voorziet evenwel in een **tolerantie** (zie hierna).

25. Indien blijkt dat de groepering onterecht toepassing heeft gemaakt van de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek omdat een lid (of meerdere leden) de 50 %-drempel overschrijdt of heeft overschreden (overschrijden of hebben overschreden), moet een regularisatie gebeuren van de btw die onterecht niet werd geheven van de diensten die de groepering heeft verricht voor dat lid (die leden). In dat geval moet er immers van worden uitgegaan dat de diensten die de groepering voor dat lid (die leden) heeft verricht, niet beoogd waren door artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. De regularisatie met betrekking tot de diensten verstrekt aan dat lid (die leden) heeft betrekking op de diensten verricht vanaf 1 januari van het jaar waarin het lid niet meer voldoet aan de voorwaarden.

Indien blijkt dat een lid de drempel van 50 % overschrijdt zonder dat een beroep kan worden gedaan op de **tolerantie**, zal de groepering de nodige maatregelen moeten treffen om nog in aanmerking te kunnen komen voor de toepassing van de vrijstelling van artikel 44, § 2bis. Desgevallend zal het lid uit de groepering moeten treden.

Een uitgesloten lid zal pas opnieuw kunnen toetreden tot de zelfstandige groepering vanaf het kalenderjaar dat volgt op dat waarin opnieuw voldaan is aan de in artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek opgenomen voorwaarden.

26. De **tolerantie bij drempeloverschrijding** houdt het volgende in:

- wanneer, in jaar X, het resultaat van voornoemde breuk minstens 50 % bedraagt, maar niet hoger is dan 60 %: de vrijstelling blijft in dat geval behouden voor het jaar X en mag in beginsel ook voor het jaar X+1 worden toegepast (voor de diensten die de groepering aan dat lid verstrekt)
- wanneer, in jaar X + 1, het resultaat van voornoemde breuk voor een tweede keer achtereenvolgend minstens 50 % bedraagt maar niet hoger is dan 60 %: de vrijstelling blijft behouden voor het jaar X+1 maar vervalt vanaf jaar X+2 (het lid moet uit de groepering treden en wordt vanaf jaar X + 2 behandeld als een derde)
- wanneer het resultaat van de breuk meer dan 60 % bedraagt in een bepaald jaar: in dat geval blijft de vrijstelling behouden voor het jaar van overschrijding, maar vervalt vanaf jaar X+1 (het lid moet uit de groepering treden en wordt vanaf jaar X + 1 behandeld als een derde).

Deze tolerantie is evenwel slechts van toepassing indien de zelfstandige groepering aan ieder lid de verplichting oplegt om jaarlijks een **document** op te maken waarin het lid op basis van cijfermatige gegevens **het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen die overeenkomstig artikel 45, § 1, 1° tot en met 3° van het Btw-Wetboek recht op aftrek verlenen** (teller van voornoemde breuk) en zijn **totale jaaronzet** (noemer van voornoemde breuk) meedeelt. Dit document moet ook door de zelfstandige groepering worden bewaard. Uit de feiten moet bovendien blijken dat de groepering dienovereenkomstig en ter goeder trouw heeft gehandeld.

Er kan **GEEN** beroep worden gedaan op voornoemde administratieve tolerantie wanneer een zelfstandige groepering ter kwader trouw handelt en/of geen jaarlijks document van haar leden kan voorleggen waarin laatstgenoemden melding maken van het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen die overeenkomstig artikel 45, § 1, 1° tot en met 3°, van het Btw-Wetboek recht op aftrek verlenen en van hun totale jaaronzet.

### **3.3 Voorwaarde met betrekking tot de activiteiten van de groepering**

27. Het betreft de voorwaarde vermeld onder artikel 44, § 2bis, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek: *'(...) Indien de groepering ook handelingen verricht aan niet-leden, vertegenwoordigen de handelingen verricht aan haar leden een overwegend deel van de activiteit van de groepering'*.

Zoals reeds gezegd mag een zelfstandige groepering **twee onderscheiden activiteitsectoren** ontplooiën:

- een **sector 'diensten'** waarvoor rekening moet worden gehouden met alle bepalingen van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en
- een **sector 'leveringen'** die losstaat van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

28. De voorwaarde van artikel 44, § 2bis, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek houdt in dat het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de **diensten die vrijgesteld zijn krachtens artikel 44, § 2bis van het Wetboek, meer dan 50 % van het totaalbedrag** van de sector 'diensten' van de groepering moet betreffen.

Deze voorwaarde sluit aan bij de doelstelling van de vrijstelling in de btw-richtlijn om concurrentievervalsing te voorkomen. Zonder die voorwaarde is het aannemelijk dat er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op korte termijn of in de toekomst tot concurrentievervalsing zal leiden ten voordele van de leden en ten nadele van andere dienstverleners in het economisch verkeer, wat moet worden vermeden.

Indien het overwegend deel van de activiteiten van de groepering handelingen zou betreffen die niet worden beoogd door artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, zou de realisatie van dergelijke activiteiten bovendien niet verenigbaar zijn met de doelstelling waarvoor dergelijke groepering kan worden opgericht.

29. Wanneer 50 % of meer van het totaalbedrag van de diensten van de groepering bestaat uit het verstrekken van diensten die niet beoogd zijn door artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, valt de zelfstandige groepering buiten de werkingssfeer van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. **Haar gehele activiteit moet dan volgens de normale regels aan de btw worden onderworpen.**

In die gevallen wordt de zelfstandige groepering niet langer beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. Indien de groepering niet de nodige maatregelen heeft genomen om alsnog in aanmerking te komen voor deze vrijstelling, onterecht toepassing heeft gemaakt van die vrijstelling of van onderstaande tolerantie inzake drempeloverschrijding, zal de btw die onterecht niet werd geheven van de diensten die de groepering voor haar leden heeft verricht, geregulariseerd moeten worden.

Een zelfstandige groepering zal pas opnieuw de toepassing van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek kunnen invoeren vanaf het kalenderjaar dat volgt op dat waarin opnieuw voldaan is aan de in artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek opgenomen voorwaarden.

30. De berekening van de bovengenoemde drempel gebeurt aan de hand van het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen afkomstig uit de sector 'diensten'. De beoordeling gebeurt op het einde van het kalenderjaar. De **breuk voor de drempelberekening** bestaat uit (4):

Teller: het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen die vrijgesteld zijn krachtens artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

Noemer: het totaalbedrag, vastgesteld per kalenderjaar, van de handelingen uit de activiteitsector 'diensten'. Dit bedrag bestaat uit de som van volgende elementen:

- het totaalbedrag van de handelingen die vrijgesteld zijn krachtens artikel 44 van het Btw-Wetboek (met inbegrip van de handelingen die worden beoogd door artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek) en die verstrekt worden aan leden en niet-leden
- het totaalbedrag (exclusief btw) van de diensten verstrekt aan leden en niet-leden waarvoor aanspraak op aftrek bestaat.

(4) *De wijze van berekening van deze breuk geldt enkel in het kader van de betreffende toepassingsvoorwaarde van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.*

Er moet bovendien rekening worden gehouden met ontvangen prijssubsidies. Deze volgen dezelfde regeling als de dienst waarop ze betrekking hebben en moeten dus ook in de breuk worden opgenomen (al naargelang de omstandigheden: in de teller en in de noemer of enkel in de noemer).

**31. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek moet de breuk meer dan 50 % bedragen.**

Wanneer bovengenoemde breuk een resultaat geeft dat gelijk is aan of kleiner is dan 50 %, dan is niet voldaan aan de voorwaarde van artikel 44, § 2bis, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek. De zelfstandige groepering kan zich in dat geval niet (meer) beroepen op betreffende btw-vrijstelling vanaf het kalenderjaar dat volgt op de overschrijding.

De administratie voorziet evenwel in een **tolerantie** die als volgt luidt:

- wanneer, in jaar X, het resultaat van voornoemde breuk minstens 40 % bedraagt: in dat geval blijft de vrijstelling behouden in het jaar X en X+1
- wanneer, in jaar X+1, het resultaat van voornoemde breuk voor een tweede keer achtereenvolgend, minstens 40 % bedraagt: de vrijstelling blijft behouden in het jaar X en X+1 maar deze vervalt vanaf jaar X+2.

Wanneer het resultaat van voornoemde breuk evenwel kleiner is dan 40 %, dan valt de zelfstandige groepering vanaf het daaropvolgend jaar buiten de toepassingsfeer van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. Met andere woorden: wanneer de breuk met betrekking tot het jaar X kleiner is dan 40 %, dan blijft de vrijstelling behouden voor het jaar X maar deze vervalt meteen vanaf jaar X+1.

## 4. WELKE HANDELINGEN VAN DE ZELFSTANDIGE GROEPERING KOMEN IN AANMERKING VOOR DE VRIJSTELLING?

32. Wanneer een zelfstandige groepering in aanmerking kan komen voor de toepassing van artikel 44, § 2bis, van het Wetboek, dient **voor elke dienst - afzonderlijk beschouwd** – te worden nagegaan of voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden.

Wanneer niet voldaan is aan één van de vrijstellingsvoorwaarden, is de dienst belast (behoudens eventuele toepassing van een andere btw-vrijstelling). Voortaan mag een zelfstandige groepering overigens belaste diensten verstrekken aan haar leden (wanneer niet voldaan aan de vrijstellingsvoorwaarden) en aan derden (zie titel 5, hierna).

Een zelfstandige groepering mag eveneens een tweede en afzonderlijke activiteitsector ontplooiën voor het verrichten van leveringen van goederen. Zelfstandige groeperingen die zowel diensten als leveringen van goederen verrichten moeten een boekhouding voeren die toelaat na te gaan of voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voor wat de diensten aan leden betreft. De activiteitsector 'leveringen van goederen' is onderworpen aan de normale btw-regels.

### 4.1 Diensten

33. De vrijstelling beoogt enkel diensten met uitsluiting van de levering van goederen tenzij de afgifte van een goed noodzakelijk en duidelijk bijkomstig is in het kader van de dienstverlening.

De vrijstelling geldt inzonderheid niet ten aanzien van de gezamenlijke aankoop door de leden, via de groepering, van goederen die als zodanig door de groepering aan de leden wordt aangerekend (bv. aankoop brandstof, bureaumateriaal, ...).

## 4.2 Diensten verstrekt aan de leden van de groepering

34. Alleen de diensten die de groepering **voor haar leden** verricht, kunnen, indien voldaan aan alle voorwaarden, van de belasting vrijgesteld zijn. De groepering kan evenwel ook diensten verrichten voor derden. Deze diensten zullen in dat geval volgens de normale regels aan de belasting worden onderworpen. Hetzelfde geldt voor de diensten die de groepering voor haar leden verricht maar die niet voldoen aan de vrijstellingsvoorwaarden.

35. De diensten die worden verricht door een lid van de groepering voor de andere leden ervan of voor de groepering zelf, vallen buiten het toepassingsgebied van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Wetboek, is immers vereist dat de diensten worden verricht door de zelfstandige groepering.

## 4.3 Aard en bestemming van de diensten

36. Enkel de diensten die direct nodig zijn voor de vrijgestelde activiteit van de leden of voor de activiteit waarvoor de leden niet belastingplichtig zijn, komen in aanmerking voor de vrijstelling (zie artikel 44, § 2bis, eerste lid, 2°, van het Btw-Wetboek).

Onder 'diensten die direct nodig zijn' moet worden verstaan, de diensten die specifiek verbonden zijn met de vrijgestelde of niet-belastingplichtige activiteiten van de leden en die een onontbeerlijke input vormen voor het verstrekken van die activiteiten.

37. De memorie van toelichting bepaalt dat het **verschaffen van spijs en drank aan het personeel** van de leden en diensten verricht voor de **privédoeleinden** van de leden niet worden aangemerkt als 'diensten die direct nodig zijn'. Deze diensten vallen bijgevolg niet onder de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

Alle andere diensten die een zelfstandige groepering aan haar leden verstrekt komen in principe wel in aanmerking voor de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, mits de toepassing van de btw-vrijstelling niet tot concurrentieverstoring leidt.

38. Indien een groepering voor een lid diensten verricht die **gedeeltelijk bestemd zijn voor de vrijgestelde of niet-belastbare activiteit van het lid en gedeeltelijk voor de belaste activiteit**, is de gehele dienst volgens de normale regels aan de belasting onderworpen, tenzij het deel dat is bestemd voor de vrijgestelde of niet-belaste activiteit afzonderlijk wordt aangerekend, in welk geval dat deel van de belasting is vrijgesteld. Deze afzonderlijke aanrekening mag via dezelfde factuur gebeuren mits een gepaste vermelding van het gedeelte van de dienst dat bestemd is voor de vrijgestelde of niet-belastbare activiteit en met verwijzing naar deze circulaire.

Het gaat hier om diensten die zowel voor de vrijgestelde of niet-belastbare activiteit van een lid worden gebruikt als voor de belaste activiteit van een lid.

Bijvoorbeeld: bewakingsdiensten voor een museum dat enerzijds handelingen verricht die krachtens artikel 44, § 2, 7°, van het Btw-Wetboek vrijgesteld zijn en anderzijds belaste handelingen (exploitatie cafetaria die niet voldoet aan de voorwaarden om vrijgesteld te zijn) wanneer de bewakingsdiensten betrekking hebben op het volledig museum-complex. Deze bewakingsdiensten moeten in principe aan de btw onderworpen worden. Indien de groepering het gedeelte van de bewakingsdiensten dat bestemd is voor de vrijgestelde activiteit van het museum afzonderlijk aanrekent, kan dat deel alsnog de vrijstelling genieten.

De groepering en het desbetreffend lid moeten een geschikte verdeelsleutel toepassen in functie van het belang van de onderscheiden activiteiten van het lid en van de door de groepering verrichte dienst.

Wanneer een dienst uitsluitend wordt gebruikt voor de belaste activiteit van een lid, geldt de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek hoe dan ook niet.

39. Rekening houdend met de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie, arrest

*Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, zaak C-407/07, van 11.12.2008, is de zelfstandige groepering niet verplicht om dezelfde diensten te verstrekken aan al haar leden.

40. Daarnaast mag, wanneer de groepering eenzelfde dienst verstrekt aan al haar leden, de omvang van de dienst verschillend zijn in functie van de noden van elk desbetreffend lid. De zelfstandige groepering vordert per lid enkel de terugbetaling van ieders aandeel in de gezamenlijke uitgaven, dat verschillend kan zijn in functie van het belang van de verstrekte dienst per lid.

#### **4.4 Voorwaarde met betrekking tot de gevraagde vergoeding of retributie voor de diensten verstrekt aan leden**

41. De zelfstandige groepering heeft als hoofdkenmerk het gemeenschappelijk maken van kosten die door de leden worden gedragen. Het betreft de voorwaarde vermeld onder artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek: *'de aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie vertegenwoordigt enkel de terugbetaling van zijn aandeel in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven'*.

Opdat de diensten die de groepering verricht voor haar leden in aanmerking kunnen komen voor de btw-vrijstelling, is het noodzakelijk dat de aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie enkel de terugbetaling van zijn aandeel in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven vertegenwoordigt.

42. Wat de **diensten** betreft die worden verricht door een zelfstandige groepering, is aan deze toepassingsvoorwaarde van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voldaan wanneer de groepering met betrekking tot haar activiteitsector 'diensten' niet het systematisch maken van winst beoogt en waarbij eventuele winsten niet worden verdeeld of uitgekeerd onder haar leden maar worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de verstrekte diensten aan haar leden. Rekening houdend met de bepalingen van de memorie van toelichting, geldt deze voorwaarde ook voor de diensten verstrekt aan niet-leden.

43. De verdeling onder de leden van de door de groepering gedane uitgaven, daaronder begrepen de btw geheven van de aan laatstgenoemde geleverde goederen en verrichte diensten, kan geschieden:

- hetzij door van ieder lid de juiste terugbetaling te vorderen van de gedane uitgaven met betrekking tot de aan dat lid verleende diensten;
- hetzij wanneer een juiste doorrekening niet mogelijk is, door een zo juist mogelijke raming van de door ieder lid te dragen uitgaven. Het aandeel van ieder lid in de uitgaven kan in dat geval worden vastgesteld op grond van vooraf overeengekomen relevante criteria zoals bijvoorbeeld de bestede tijd, de omzet van de leden, enzovoort.

44. Hetgeen voorafgaat belet evenwel niet dat de groepering voor de afrekening met de leden, geregeld voorschotten van laatstgenoemden kan vragen.

45. Bepaalde groeperingen vragen een jaarlijks lidgeld aan hun leden maar rekenen voor het overige geen andere vergoedingen aan. Indien het lidgeld niet in overeenstemming is met de door de groepering gedane uitgaven, dan zal de groepering de nodige rechtzettingen moeten verrichten naar haar leden toe. Indien dit niet gebeurt en er zou blijken dat het lidgeld niet in overeenstemming is met de door de groepering gedane uitgaven, dan vallen de diensten van de groepering buiten de werkingssfeer van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

De zelfstandige groepering moet aan de hand van een nauwkeurige, gedetailleerde en transparante boekhouding kunnen aantonen dat voldaan is aan deze voorwaarde.

46. Er wordt bovendien opgemerkt dat alle leden van een zelfstandige groepering ook inzage moeten hebben in de kostprijscalculatie van de zelfstandige groepering met betrekking tot alle diensten die ze verstrekt aan haar leden en aan niet-leden. Dit gebeurt aan de hand van een periodieke rapportering door de zelfstandige groepering aan haar leden (zie titel 3.1.1, hiervoor). Deze rapportering gebeurt minstens één keer per kalenderjaar.

## 4.5 Concurrentieverstoring

47. Het betreft de voorwaarde vermeld onder artikel 44, § 2bis, eerste lid, 4<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek: *'de vrijstelling leidt niet tot concurrentieverstoring'*.

Ter voorkoming van de verstoring van de concurrentie:

- bepaalt artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek dat de vrijstelling enkel van toepassing is wanneer het overwegend deel van de activiteiten van de groepering handelingen betreft die de groepering verricht voor leden;
- verduidelijkt de memorie van toelichting dat een groepering enkel de vrijstelling kan genieten indien ze niet systematisch het maken van winst beoogt bij het verrichten van diensten voor niet-leden (hetzelfde geldt voor de belaste diensten verstrekt aan de leden).

Een zelfstandige groepering heeft vooral tot doel een duurzame samenwerking tussen de leden van de groepering tot stand te brengen. De ad hoc toe- of uittreding van leden in functie van hun tijdelijke noden is bijvoorbeeld niet toegestaan (zie ook titel 3.1.1, hiervóór). Dit zou immers kunnen wijzen op een commerciële klant-dienstverrichter relatie die in beginsel een marktverstoring effect heeft.

48. De vrijstelling kan niet van toepassing zijn indien er ingevolge de aard van de verrichte handelingen, de wijze waarop en de context waarin die handelingen worden uitgeoefend, sprake is van verstoring van de concurrentie.

Het begrip "concurrentieverstoring" heeft niet enkel betrekking op daadwerkelijke concurrentie, maar ook op potentiële concurrentie, voor zover dit reëel en niet zuiver hypothetisch is.

De concurrentieverstoring moet bovendien van meer dan een onbeduidende omvang zijn.

49. De administratie zal de voorwaarde inzake concurrentieverstoring geval per geval beoordelen in het licht van de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie.

De concurrentieverstoring kan uiteraard door de administratie zelf worden opgeworpen, bijvoorbeeld naar aanleiding van een **fiscaal toezicht**.

In dit verband wordt opgemerkt dat het aanvaarden van een kennisgeving van aanvang of van wijziging van activiteit door iedere groepering die zich op deze vrijstelling wil kunnen beroepen, niet de goedkeuring van de administratie tot gevolg heeft met betrekking tot de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

Wanneer een marktdeelnemer zich omwille van de aard van de door de zelfstandige groepering verrichte handelingen benadeeld voelt door de toepassing van de btw-vrijstelling in hoofde van een zelfstandige groepering en derhalve concurrentieverstoring ondervindt, kan hij **een klacht** indienen bij de centrale diensten van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit. Deze klacht moet gemotiveerd zijn, de identiteit van de betrokken zelfstandige groepering vermelden evenals de identiteit van de benadeelde marktdeelnemer (indien de klacht door een vertegenwoordiger wordt ingediend). De administratie waarborgt de anonimiteit van de benadeelde marktdeelnemer ten opzichte van de betrokken zelfstandige groepering. De btw-vrijstelling kan slechts worden ingetrokken na onderzoek van het dossier waarbij de betrokken partijen afzonderlijk door de administratie worden gehoord.

De administratie zal deze klacht onderzoeken zelfs indien de zelfstandige groepering beschikt over een eerdere beslissing van de administratie waarin ze zich gunstig heeft uitgesproken over het toepassen van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

De intrekking van de vrijstelling omwille van concurrentieverstoring kan, rekening houdend evenwel met de gegevens uit het dossier, retroactief toegepast worden.

Al naargelang de feitelijke omstandigheden kan de intrekking van de vrijstelling betrekking hebben

op een deel of op de gehele activiteit van de zelfstandige groepering.

## 4.6 Uit te reiken stukken

50. De **bewijslast** inzake de toepassing van de btw-vrijstelling rust in hoofde van de zelfstandige groepering.

Deze moet dus o.a. aan de hand van een nauwkeurige, gedetailleerde en transparante boekhouding kunnen aantonen dat voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden.

51. Betreffende de belaste diensten die worden verstrekt aan leden, gelden de normale btw-regels inzake de uitreiking van facturen en stukken.

52. Indien een groepering diensten verricht voor een lid die gedeeltelijk zijn bestemd voor de vrijgestelde of niet-belaste activiteit van het lid en gedeeltelijk voor de belaste activiteit, is de gehele dienst volgens de normale regels aan de belasting onderworpen, tenzij het deel dat is bestemd voor de vrijgestelde of niet-belaste activiteit afzonderlijk wordt aangerekend, in welk geval dat deel van de belasting is vrijgesteld (zie titel 4.3, hiervóór). Deze afzonderlijke aanrekening mag via dezelfde factuur gebeuren mits een gepaste vermelding van het gedeelte van de dienst dat bestemd is voor de vrijgestelde of niet-belastbare activiteit en met verwijzing naar deze circulaire. Het deel van de dienst dat bestemd is voor de belaste activiteit van het lid, moet worden gefactureerd overeenkomstig de normale btw-regels. Het lid kan de btw geheven van die factuur slechts in aftrek brengen in de mate dat het een btw-conforme factuur betreft. Voor de regels inzake de uitoefening van het recht op aftrek in hoofde van de leden wordt verwezen naar titel 6.1 hierna.

53. Voor de overeenkomstig artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek **vrijgestelde** diensten die de groepering voor haar leden verricht, moet minstens eenmaal per jaar een **gedetailleerde afrekening** worden opgemaakt en verstuurd naar de leden. Die afrekening **mag geen melding maken van enig btw-bedrag** (dus geen aparte vermelding voor de btw die als kost wordt doorgerekend).

54. Indien een zelfstandige groepering tevens belaste diensten verstrekt aan haar leden, mag ze de facturatie van die diensten niet uitstellen tot voornoemde afrekening inzake de vrijgestelde diensten. Voor de belaste activiteiten van de zelfstandige groepering gelden immers de normale btw-regels.

55. Er wordt herhaald dat de leden ook inzage moeten hebben in de kostprijscalculatie van de zelfstandige groepering met betrekking tot alle diensten die ze verstrekt aan leden en niet-leden. Dit gebeurt aan de hand van een periodieke rapportering door de zelfstandige groepering aan haar leden. De periodieke rapportering door de zelfstandige groepering moet voor alle leden dezelfde zijn. Er mogen met andere woorden geen verschillende soorten periodieke rapporteringen worden opgesteld in functie van bijvoorbeeld het belang van een lid als afnemer van de groepering.

## **5. DIENSTEN VERSTREKT AAN DERDEN**

### **5.1 Diensten**

56. De diensten die de groepering verricht voor derden vallen hoe dan ook buiten de toepassings sfeer van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en zijn dus volgens de normale regels aan de btw onderworpen. In tegenstelling tot vroeger (toepassing artikel 44, § 2, 1°bis, (oud), van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 43 (oud)), mag een zelfstandige groepering ook diensten verstrekken aan derden zonder de btw-vrijstelling te verliezen voor de diensten die ze verricht voor haar leden (onder voorbehoud dat voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden).

### **5.2 Voorwaarde met betrekking tot de gevraagde vergoeding of retributie**

57. Teneinde concurrentievervalsing te voorkomen, kan niet worden aanvaard dat de diensten verricht voor niet-leden onder andere voorwaarden worden verricht dan diegene voor leden.

Wat de diensten betreft die worden verricht door een zelfstandige groepering, is aan die toepassingsvoorwaarde van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voldaan wanneer de groepering met betrekking tot haar activiteitsector 'diensten' niet het systematisch maken van winst beoogt en waarbij eventuele winsten niet worden verdeeld of uitgekeerd onder haar leden maar worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de verstrekte diensten aan haar leden. Deze voorwaarde geldt ook voor de diensten verstrekt aan niet-leden.

De groepering moet een nauwkeurige, gedetailleerde en transparante boekhouding voeren opdat de administratie kan nagaan of aan deze voorwaarde is voldaan.

### **5.3 Uit te reiken stukken**

58. Betreffende de belaste diensten die worden verstrekt aan derden, gelden de normale btw-regels inzake de uitreiking van facturen en stukken.

## **6. RECHT OP AFTREK VAN DE BELASTING**

### **6.1 In hoofde van de leden**

#### **6.1.1 Het lid is een btw-belastingplichtige zonder recht op aftrek of heeft niet de hoedanigheid van btw-belastingplichtige**

59. De diensten die de groepering voor het lid verricht en die voldoen aan de voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek zijn van de btw vrijgesteld. Er wordt dus geen btw aangerekend over de door de groepering gevraagde vergoeding of retributie voor die diensten.



60. De diensten die de groepering voor dat lid verricht en die niet voldoen aan de vrijstellingsvoorwaarden, zijn bij toepassing van de normale btw-regels aan de btw onderworpen (behoudens eventuele toepassing van een andere btw-vrijstelling). De btw geheven van de gevraagde vergoeding of retributie kan door het lid niet in aftrek worden gebracht.

### **6.1.2 Het lid is een btw-belastingplichtige met een gedeeltelijk recht op aftrek**

61. De diensten die de groepering voor het lid verricht en die voldoen aan de voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek zijn van de btw vrijgesteld. Er wordt dus geen btw aangerekend over de door de groepering gevraagde vergoeding of retributie voor die diensten. De btw die begrepen is in de door de groepering aangerekende vergoeding (btw die als kost wordt doorgerekend) mag nooit in aftrek worden gebracht. Ook indien een lid zijn recht op aftrek uitoefent volgens het algemeen verhoudingsgetal beoogd in artikel 46, § 1, van het Btw-Wetboek, mag de btw die als kost wordt doorgerekend niet in aftrek worden gebracht.

62. De diensten die de groepering voor dat lid verricht en die niet voldoen aan de vrijstellingsvoorwaarden, zijn bij toepassing van de normale btw-regels aan de btw onderworpen (behoudens eventuele toepassing van een andere btw-vrijstelling). Het lid oefent zijn recht op aftrek uit in functie van de sector waarvoor de dienst van de groepering bedoeld is en rekening houdend met het op hem van toepassing zijnde aftrekstelsel (de regel van het algemeen verhoudingsgetal of het stelsel van het werkelijk gebruik).

#### **Voorbeeld**

Een lid heeft de hoedanigheid van gemengde btw-belastingplichtige met gedeeltelijk recht op aftrek. Het lid oefent zijn recht op aftrek uit volgens het algemeen verhoudingsgetal als beoogd door artikel 46, § 1, van het Btw-Wetboek.

De groepering verstrekt aan dat lid een dienst die gedeeltelijk bestemd is voor de vrijgestelde activiteit van het lid en gedeeltelijk voor diens belaste activiteit. De zelfstandige groepering rekent het gedeelte van de dienst dat bestemd is voor de vrijgestelde activiteit van het lid niet afzonderlijk aan. In dat geval is de dienst in principe volledig belast (zie titel 4.3, hiervóór). Het lid oefent zijn recht op aftrek uit door de toepassing van zijn algemeen verhoudingsgetal op de aangerekende btw.

Indien de groepering het gedeelte van de dienst dat bestemd is voor de vrijgestelde activiteit van dat lid afzonderlijk aanrekent, dan neemt de administratie aan dat de btw geheven van het gedeelte van de dienst dat betrekking heeft op de belaste activiteit van dat lid, volledig in aftrek kan worden gebracht. Hetgeen voorafgaat geldt enkel in de mate dat de gesplitste aanrekening correct is gebeurd.

## **6.2 In hoofde van de groepering**

### **6.2.1 Recht op aftrek ingevolge het verrichten van belaste diensten**

63. Een groepering die uitsluitend vrijgestelde diensten verricht heeft de hoedanigheid van btw-belastingplichtige zonder recht op aftrek.

Wanneer een groepering zowel belaste als vrijgestelde diensten verstrekt, heeft ze de hoedanigheid van een gemengde btw-belastingplichtige met gedeeltelijk recht op aftrek. Een zelfstandige groepering mag eveneens een tweede activiteitsector ontplooiën voor leveringen van goederen (zie hiervóór).

64. De handelingen die door derden aan de zelfstandige groepering worden verstrekt zodat laatstgenoemde op haar beurt handelingen kan verstrekken aan haar leden (of derden) dienen **rechtstreeks te worden gefactureerd aan de zelfstandige groepering**. In het kader van de

vrijstelling mogen dienstverrichters/leveranciers van een zelfstandige groepering in principe nooit rechtstreeks facturen aan een lid van de groepering.

Het is evenwel toegestaan dat een leverancier/dienstverrichter factureert aan een lid (bijv. voor schaalvoordelen) en laatstgenoemde de dienst of levering van goederen aanrekent aan de zelfstandige groepering. Op die aanrekening zijn evenwel de gewone btw-regels van toepassing.

Zoals hiervoor reeds vermeld, dient een groepering zonder rechtspersoonlijkheid onder een eigen benaming op te treden. De factuur dient te worden uitgereikt op naam van de groepering en op het adres van de groepering (zie titel 3.1.2, hiervóór).

### **6.2.1.1 De zelfstandige groepering heeft enkel een activiteitsector 'diensten'**

65. Wanneer een zelfstandige groepering zowel vrijgestelde diensten als belaste diensten verstrekt, mag ze de btw geheven van haar beroepsuitgaven niet volledig in aftrek brengen.

In artikel 46 van het Btw-Wetboek worden twee wijzen van aftrek bepaald.

In beginsel past de gemengde belastingplichtige de regel van het 'algemeen verhoudingsgetal' toe, bepaald in artikel 46, § 1, van het Btw-Wetboek: de belasting ter zake van de voor zijn economische activiteit gebruikte goederen en diensten wordt in aftrek gebracht naar verhouding van de breuk gevormd door het bedrag van de handelingen waarvoor de aftrek is toegestaan (teller van de breuk) en het totale bedrag van de handelingen van zijn economische activiteit (noemer van de breuk).

In afwijking van die regel kan de administratie aan de belastingplichtige, op zijn verzoek, vergunning verlenen om het recht op aftrek uit te oefenen met inachtneming van het werkelijk gebruik van de ontvangen goederen en diensten of van een deel daarvan. Zij kan hem verplichten op die wijze te handelen wanneer de aftrek naar verhouding van de breuk leidt tot ongelijkheid in de heffing van de belasting (Wetboek, art. 46, § 2).

Voor bijkomende toelichtingen, wordt verwezen naar de Btw-Handleiding die op de online fiscale gegevensbank Fisconetplus is gepubliceerd.

### **6.2.1.2 De zelfstandige groepering ontplooit naast een activiteitsector 'diensten', ook een activiteitsector 'leveringen van goederen'**

66. Tijdens de parlementaire werkzaamheden die aan de goedkeuring van het Btw-Wetboek zijn voorafgegaan, heeft de minister van Financiën verklaard dat de administratie zo vaak als mogelijk gebruik zou moeten maken van de machten die daartoe in artikel 46, § 2, van het Btw-Wetboek zijn ingeschreven (Verslag van de Verenigde Commissies voor Economische Zaken en voor Financiën van de Senaat, Parl. besch., Senaat, zitting 1968-1969, nr. 455, blz. 163).

Wanneer een zelfstandige groepering zowel een activiteitsector 'diensten' als een activiteitsector 'leveringen van goederen' heeft, moet de groepering voor de berekening van het recht op aftrek van de voorbelasting, **het stelsel van het werkelijk gebruik** toepassen (artikel 46, § 2, van het Btw-Wetboek).

De administratie aanvaardt evenwel dat, wat de **activiteitsector 'diensten'** betreft, het recht op aftrek van voorbelasting kan worden toegepast aan de hand van een bijzonder verhoudingsgetal dat op dezelfde wijze wordt berekend als het algemeen verhoudingsgetal beoogd door artikel 46, § 1, van het Btw-Wetboek indien de belastingplichtige hiervoor kiest. Niettemin behoudt de administratie zich het recht voor om de normale regels inzake de toepassing van het werkelijk gebruik op te leggen indien de toepassing van het bijzonder verhoudingsgetal tot ongelijkheid in heffing zou leiden.

Betreffende het recht op aftrek van de btw geheven van de niet aan een welbepaalde activiteitsector specifiek toewijsbare kosten, dient in voorkomend geval in gemeenschappelijk overleg met het hoofd van de dienst bevoegd voor btw, een bijzonder verhoudingsgetal te worden bepaald.

## 6.2.2 Uitoefening van het recht op aftrek van de historische btw

67. Voor de duidelijkheid van de uiteenzetting wordt hierna uitgegaan van een zelfstandige groepering die geen gebruik maakt van de overgangsmaatregel (zie titel 9.3, hierna) en die aldus vanaf 01.07.2016 de nieuwe regelgeving toepast en eveneens belaste activiteiten ontplooit.

Er wordt opgemerkt dat, wanneer een persoon of instelling een goed/dienst heeft verworven in de hoedanigheid van niet-belastingplichtige en hij/zij vervolgens de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgt en het goed/de dienst gebruikt voor zijn/haar economische activiteit, het hem/haar niet is toegestaan om de btw geheven van de aankoop van dit goed/dienst volledig of gedeeltelijk in aftrek te brengen.

Zoals reeds gezegd komt de btw geheven van kosten voor het verstrekken van vrijgestelde diensten niet in aanmerking voor enige aftrek. Dit geldt eveneens voor de historische btw.

### 6.2.2.1 Algemeen

68. Tot en met 30.06.2016 verricht een zelfstandige groepering op grond van artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>bis, (oud), van het Btw-Wetboek vrijgestelde diensten die haar geen recht op aftrek verlenen. Met ingang van 01.07.2016 wordt voornoemde vrijstelling gewijzigd in die zin dat een zelfstandige groepering vanaf 01.07.2016 belaste diensten (en eventueel belaste leveringen van goederen) kan verrichten.

69. De groeperingen die vanaf 01.07.2016 eveneens belaste handelingen verrichten, hebben met ingang van die datum gedeeltelijk recht op aftrek. Op grond van artikel 49, 3<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek en van de bepalingen van de artikelen 5, § 1, 3<sup>o</sup>, en 10, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup>, van het koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969 betreffende de aftrekgeregeling voor de toepassing van de btw, kan een dergelijke groepering bij wijze van **herziening** haar recht op aftrek van de historische voorbelasting uitoefenen:

- voor de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen, die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.07.2016 EN die bestemd zijn voor de belaste activiteit van de groepering
- voor de bedrijfsmiddelen die op 01.07.2016 nog bestaan, voor zover die goederen nog bruikbaar zijn, de termijn bepaald bij artikel 48, § 2, van het Btw-Wetboek nog niet is verstreken EN die bestemd zijn voor de belaste activiteit van de groepering.

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

Die herziening moet worden beperkt in functie van de bestemming die aan die goederen en diensten zal worden gegeven en het aftrekpercentage van de zelfstandige groepering (zie titel 6.2.1, hiervóór).

De herziening die voortkomt uit de wijziging in de aftrekverhouding bij een gemengde belastingplichtige gebeurt in de periodieke btw-aangifte elk jaar in te dienen uiterlijk op 20 april.

### 6.2.2.2 Bedrijfsmiddelen

71. Bedrijfsmiddelen zijn de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten bedoeld in artikel 9, tweede lid, 2<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek en de diensten die bestemd zijn om op een duurzame wijze te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitatiemiddelen (artikel 6, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3). Verpakkingsmiddelen, klein materieel, klein gereedschap en kantoorbenodigdheden die minder kosten dan het bedrag vermeld in artikel 1 van het ministerieel besluit nr. 1 (zijnde 1.000 euro, exclusief btw), worden niet aanzien als bedrijfsmiddelen (artikel 6, tweede lid, van het koninklijk besluit nr. 3 en artikel 1 van het ministerieel besluit nr. 1).

72. Voor **bedrijfsmiddelen** is het bedrag van de herziening overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 10, eerste lid, 2<sup>o</sup>, en 11, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3 gelijk aan de belasting die niet in aftrek kon worden gebracht, verminderd met een vijfde of een vijftiende (naargelang van de aard van het goed in de zin van artikel 9, § 1, van het koninklijk besluit nr. 3) per jaar vanaf 1 januari van het jaar dat volgens artikel 2 van het koninklijk besluit nr. 3 in aanmerking moet worden genomen voor de berekening van de aftrek tot 31.12.2015. Dit betekent dat bij bedrijfsmiddelen,

voor ieder verstreken kalenderjaar vóór 01.07.2016 één vijfde (voor roerende goederen) of één vijftiende (voor onroerende goederen) van de niet-afgetrokken btw verloren is. Het restant van de niet afgetrokken btw kan worden herzien.

Die herziening moet worden beperkt in functie van de bestemming die aan die goederen en diensten zal worden gegeven en het aftrekpercentage van de zelfstandige groepering (zie titel 6.2.1, hiervóór).

### 73. Voorbeeld.

Een zelfstandige groepering van 3 zelfstandige tandartsen, die in het verleden uitsluitend handelingen heeft verricht vrijgesteld op basis van artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek, heeft op 22.12.2014 een röntgenscanner aangekocht (24.200 euro, btw-inclusief). Deze scanner werd uitsluitend ter beschikking gesteld van de 3 tandartsen (met vrijstelling van btw).

Vanaf 01.07.2016 stelt de zelfstandige groepering de scanner ook tegen betaling ter beschikking van niet-leden. Overeenkomstig het nieuwe artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek worden de diensten aan niet-leden belast met btw. De zelfstandige groepering heeft voor het bepalen van het recht op aftrek een definitief algemeen verhoudingsgetal vastgesteld van 20 %.

Bij toepassing van de artikelen 10, § 1, eerste lid, 2<sup>o</sup> en 11, § 2, van het koninklijk besluit nr. 3 kan de zelfstandige groepering de btw geheven van de aankoop van de scanner jaarlijks herzien gedurende de resterende looptijd van het herzieningstijdvak (een laatste keer met betrekking tot het jaar 2018). De herziening voor het jaar 2016 bedraagt 168 euro (4.200 euro btw geheven bij aankoop / 5 ) x 20 % (algemeen verhoudingsgetal 2016).

### **6.2.2.3 Herziening met betrekking tot de andere goederen en diensten dan bedrijfsmiddelen**

74. De zelfstandige groepering mag overeenkomstig de bepalingen van artikel 5, § 1, 3<sup>o</sup>, van het koninklijk besluit nr. 3 een herziening in haar voordeel toepassen met betrekking tot de belasting geheven van de in haar hoofde ontvangen goederen en diensten, andere dan bedrijfsmiddelen, die:

- nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.07.2016 en gebruikt zullen worden voor haar belaste activiteiten EN
- die bestemd zijn voor de belaste activiteit van de groepering

Die herziening moet worden beperkt in functie van de bestemming die aan die goederen en diensten zal worden gegeven en het aftrekpercentage van de zelfstandige groepering.

Ten aanzien van de belasting geheven van de diensten met betrekking tot de goederen bedoeld in artikel 1, § 9, van het Btw-Wetboek die geen recht op aftrek verleenden op het tijdstip waarop de belasting verschuldigd was, herziert de zelfstandige groepering de aftrek wanneer deze diensten nadien worden gebruikt voor het verrichten van handelingen waarvoor aanspraak op aftrek bestaat.

75. Voor de goederen en diensten die nog niet werden gebruikt of verbruikt op 01.07.2016, wordt opgemerkt dat de btw geheven van algemene onkosten (telefoon, energie, water, e.a.) die betrekking hebben op de periode voorafgaand aan voornoemde datum, niet aftrekbaar is.

### 76. Voorbeeld.

Een zelfstandige groepering van 3 zelfstandige tandartsen, die in het verleden uitsluitend handelingen heeft verricht vrijgesteld op basis van artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup>, van het Btw-Wetboek, heeft op 14.12.2015 een laptop aangekocht (847 euro, btw-inclusief). Deze computer werd onmiddellijk in gebruik genomen in het kader van de vrijgestelde activiteit. Op 22.05.2016 heeft de groepering een voorraad enveloppen aangekocht (121 euro, btw-inclusief).

Vanaf 01.07.2016 verricht de zelfstandige groepering, overeenkomstig het nieuwe artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, ook belaste diensten aan niet-leden. De zelfstandige groepering heeft voor het bepalen van het recht op aftrek een definitief algemeen verhoudingsgetal vastgesteld van 20 %.

De computer noch de voorraad enveloppen worden aangemerkt als bedrijfsmiddelen in de zin van het Wetboek. Aangezien de computer reeds in gebruik is genomen op 01.07.2016 kan de groepering geen btw herzien in haar voordeel. De btw geheven van de aankoop van de voorraad enveloppen is echter vatbaar voor herziening in de mate waarin deze voorraad nog niet werd verbruikt.

77. Doordat de uitoefening van het recht op aftrek onderworpen is aan de vervaltermijn van drie jaar (zie artikel 4 van het koninklijk besluit nr. 3) en rekening houdend met het feit dat de herziening ten vroegste kan plaatsvinden in 2016, kan daarenboven slechts de btw geheven van goederen en diensten die vanaf 01.01.2013 opeisbaar is geworden, in aftrek worden gebracht.

Het recht op aftrek van deze historische btw vervalt op 31.12.2016 (respectievelijk 2017, 2018) voor de btw die opeisbaar is geworden in 2013 (respectievelijk in 2014, 2015). De administratie aanvaardt evenwel dat de btw die opeisbaar is geworden in de loop van 2013 alsnog mag worden gerecupereerd in de btw-aangifte met betrekking tot de handelingen van de maand december 2016 of van het vierde kwartaal 2016, in te dienen tegen uiterlijk 20.01.2017.

## 7. MELDINGSPLICHT

78. De volgende verplichtingen moeten door iedere zelfstandige groepering worden nageleefd, ongeacht of deze de al dan niet belaste activiteiten ontplooiën. Deze verplichtingen rusten op de zelfstandige groepering en niet op haar leden.

Bedoeling van de aangifte- of informatieplicht is iedere vorm van concurrentievervalsing en discriminatie te voorkomen en een betere controle van deze groeperingen en hun leden mogelijk te maken. Deze verplichtingen hebben ook tot doel om de juiste heffing van de belasting te verzekeren en om belastingontduiking te voorkomen. Bovendien moeten alle zelfstandige groeperingen van personen op elk ogenblik transparant zijn ten aanzien van de administratie wat betreft hun leden.

79. Er wordt evenwel opgemerkt dat onderstaande informatieverplichtingen **niet de goedkeuring** van de administratie tot gevolg hebben met betrekking tot de **toepassingsvoorwaarden** van de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

### 7.1 Aanvang van de activiteit

80. Bij de aanvang van haar activiteit is **elke zelfstandige groepering van personen**, ertoe gehouden daarvan **aangifte** te doen bij de dienst bevoegd inzake btw waaronder zij ressorteert **binnen de maand die volgt op de aanvang van deze activiteit**. Deze groepering is er bovendien toe gehouden om, binnen diezelfde termijn, aan die dienst een **lijst** voor te leggen van haar **leden** alsook van de **aard van hun activiteit**. Gelet op het tijdstip van publicatie van deze commentaar wordt aanvaard dat alle zelfstandige groeperingen die hun activiteiten hebben aangevangen in de periode vanaf 01.07.2016 tot 31.12.2016, hun informatieverplichting tijdig hebben vervuld wanneer dat gebeurt uiterlijk op 31.01.2017.

81. **Elke** zelfstandige groepering die **vóór 01.07.2016** reeds **actief** was, is gehouden de dienst bevoegd inzake btw waaronder zij ressorteert daarvan **in te lichten** en alle ter zake bepaalde verplichtingen na te leven. Deze kennisgeving diende in principe **ten laatste op 01.08.2016** plaats te vinden voor de zelfstandige groeperingen die geen gebruik maken van de overgangsmaatregel (zie titel 9.3, hierna). De administratie zal evenwel geen kritiek uitoefenen indien deze groeperingen uiterlijk op **31.01.2017** betreffende formaliteiten naleven (hetzelfde geldt voor de bestaande groeperingen die uiterlijk op 31.12.2016 uit de overgangsregeling stappen (zie titel 9.3)).

Deze zelfstandige groeperingen moeten ook binnen dezelfde termijn een **lijst** voorleggen van hun **leden** alsook van de aard van hun activiteit. Voor de zelfstandige groeperingen die actief waren **vóór 01.07.2016** en die gebruik maken van de overgangsregeling, moet deze kennisgeving (aanvang activiteit en ledenlijst) worden ingediend binnen de maand vanaf het tijdstip waarop de groepering beslist heeft uit de overgangsregeling te stappen.

82. De zelfstandige groeperingen **die uitsluitend vrijgestelde diensten verstrekken** dienen de aanvang van hun activiteit te melden aan de hand van een zelf opgemaakt document (5) dat via aangetekende zending wordt verstuurd of tegen ontvangstbewijs aan de dienst bevoegd inzake btw waaronder zij ressorteert wordt afgegeven. De zelfstandige groepering vermeldt minstens volgende gegevens:

- benaming van de zelfstandige groepering (en ondernemingsnummer)
- adres van de zelfstandige groepering
- zelfstandige groeperingen zonder rechtspersoonlijkheid: een kopie van de overeenkomst waarvan sprake in titels 3.1.2 en 8.1.2
- datum aanvang activiteiten
- aard van de activiteiten
- ledenlijst (omvattende minstens de benaming van de leden, hun ondernemingsnummer/rijksregisternummer voor natuurlijke personen, het adres van hun administratieve hoofdzetel en de aard van hun activiteiten).

*(5) In afwachting dat de administratie in een bijzonder aangifteformulier voorziet.*

83. Voor de **zelfstandige groeperingen die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verstrekken**, gebeurt de melding van de aanvang van activiteit aan de hand van het formulier 604 A. Deze moet behoorlijk worden ingevuld en aan de dienst bevoegd inzake btw waaronder zij ressorteert, worden bezorgd. Indien de zelfstandige groepering ook leveringen van goederen zal verrichten, moet dit eveneens in voornoemd formulier worden gemeld.

Aan dit formulier 604 A voegt de zelfstandige groepering een **ledenlijst** toe. Deze lijst omvat minstens de benaming van die leden, hun ondernemingsnummer/rijksregisternummer voor natuurlijke personen, het adres van hun administratieve hoofdzetel en de aard van hun activiteiten.

## 7.2 Wijziging van de activiteit

84. In geval van toetreding of vertrek van een lid, bij wijziging van de activiteit van de groepering of van één van haar leden, is **iedere groepering** ertoe gehouden de dienst bevoegd inzake btw waaronder zij ressorteert daarvan in te lichten **binnen de maand** die volgt op voormelde gebeurtenis.

Volgende wijzigingen moeten worden gemeld:

- voor de zelfstandige groeperingen die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verstrekken: iedere wijziging van de gegevens opgenomen in het formulier 604 A
- voor de andere zelfstandige groeperingen: iedere wijziging van de gegevens opgenomen in het zelf opgemaakt document (zie punt 82)
- voor alle zelfstandige groeperingen: iedere wijziging van de gegevens opgenomen in de ledenlijst (bijv. toetreding of uittreding lid, wijziging activiteit van een lid).

85. Deze wijzigingen worden voor **zelfstandige groeperingen die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verstrekken**, gemeld aan de hand van het formulier 604 B, tenzij het gaat om gegevens van algemene aard die volgens de gewone regels reeds meegedeeld werden via en opgenomen werden in KBO (principe van de eenmalige gegevensverzameling). Indien het een wijziging van de ledenlijst betreft, dient, naast het formulier 604 B, ook een aangepaste ledenlijst te worden ingediend. Deze lijst maakt ook melding van de datum van inwerkingtreding van de nieuwe ledenlijst. Een bijkomend document vermeldt de aangebrachte wijzigingen.

86. **Zelfstandige groeperingen die uitsluitend vrijgestelde diensten verrichten**, moeten een wijziging met betrekking tot de gegevens van de ledenlijst melden door de indiening van een nieuwe ledenlijst. Deze lijst maakt ook melding van de datum van inwerkingtreding van de nieuwe ledenlijst. Een bijkomend document vermeldt de aangebrachte wijzigingen. Andere wijzigingen met betrekking tot de gegevens opgenomen in het zelf opgemaakt document (zie punt 82), dienen evenwel ook te worden gemeld.

Indien een zelfstandige groeperingen die uitsluitend vrijgestelde diensten verrichtte, belaste handelingen zal verstrekken, dient dit aan de dienst bevoegd inzake btw waaronder zij ressorteert te worden gemeld aan de hand van het document 604 A. Andere wijzigingen met betrekking tot haar activiteit worden gemeld aan de hand van een zelf opgemaakt document.

## 7.3 Stopzetting van de activiteit

87. In geval van stopzetting van de activiteit is **iedere groepering** ertoe gehouden de dienst bevoegd inzake btw waaronder zij ressorteert daarvan in te lichten **binnen de maand** die volgt op de gebeurtenis.

88. De volledige stopzetting van de activiteiten van een **zelfstandige groepering die zowel belaste als vrijgestelde handelingen verstrekt**, wordt gemeld middels het formulier 604 C.

89. Een **zelfstandige groepering die uitsluitend vrijgestelde diensten verstrekt en haar volledige activiteit stopzet**, moet dit melden aan de hand van een zelf opgemaakt document dat aan de dienst bevoegd inzake btw waaronder zij ressorteert wordt afgegeven (of via aangetekende zending verstuurd). Dit document vermeldt inzonderheid de gegevens van de groepering (minstens benaming en adres) en de datum van de stopzetting.

## 8. BIJZONDERHEDEN

### 8.1 Personeel van de groepering

#### 8.1.1 De groepering mag personeel aanwerven

90. Wanneer de groepering **rechtspersoonlijkheid** heeft (of ingevolge de sociale wetgeving het recht heeft om personeel aan te werven), dient het personeel dat nodig is voor de werking van de groepering rechtstreeks aangeworven te zijn door de groepering en op haar loonlijst te staan.

91. De groepering dient de kosten m.b.t. het personeel te groeperen en vervolgens te verdelen onder haar leden. Deze kostverdeling valt eveneens onder de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek maar enkel in de mate dat het personeel ingezet wordt voor het verstrekken van handelingen beoogd door artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

Deze kosten omvatten alle salariskosten met betrekking tot het personeel (dus ook indirecte salariskosten zoals de terbeschikkingstelling van een bedrijfswagen, laptop, enzovoort).

92. Indien een lid van de groepering personeel ter beschikking stelt van de groepering, dan zijn de gewone btw-regels van toepassing.

#### 8.1.2 De groepering mag geen personeel aanwerven

93. Wanneer de groepering omwille van de sociale wetgeving inzake het sociaal recht geen personeel mag aanwerven (hetgeen in principe het geval is voor groeperingen **zonder rechtspersoonlijkheid**), dienen de handelingen die de groepering verricht ten behoeve van haar leden te worden verricht door **gemeenschappelijk personeel**. Onder 'gemeenschappelijk personeel' dient in dat kader te worden verstaan:

- personeel dat is aangeworven door een lid maar voor rekening van alle leden
- bestaand eigen personeel van een lid dat als gemeenschappelijk personeel in de groepering wordt

ingeschakeld.

94. De terbeschikkingstelling van personeel door een lid aan een zelfstandige groepering die ingevolge de sociale wetgeving geen personeel mag aanwerven, is in principe onderworpen aan de gewone btw-regels. Niettemin aanvaardt de administratie dat die terbeschikkingstelling niet aan de btw moet worden onderworpen in de mate dat het personeel wordt ingezet voor de activiteiten van de zelfstandige groepering die vrijgesteld zijn krachtens artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. Aangezien deze groeperingen niet rechtstreeks personeel kunnen aanwerven, gaat de administratie ervan uit dat het gemeenschappelijk personeel in feite door een lid is aangeworven in naam en voor rekening van de zelfstandige groepering. Opgelet: deze tolerantie geldt noch voor de terbeschikkingstelling van personeel door een niet-lid aan de groepering, noch voor de terbeschikkingstelling van personeel door een lid aan een ander lid van de groepering.

95. De gemeenschappelijke inzet van personeel moet duidelijk blijken uit de **samenwerkingsovereenkomst** die door alle leden is ondertekend. Indien nodig kan, voor wat het gemeenschappelijk personeel betreft, de samenwerkingsovereenkomst later worden aangepast wanneer er zich wijzigingen voordoen m.b.t. het gemeenschappelijk personeel. De identiteitsgegevens van het gemeenschappelijk personeel moet steeds in de overeenkomst worden vermeld, evenals het werkregime (voltijds, halftijds, ...) voor wat hun prestaties voor de groepering betreft. Het is immers toegestaan dat het gemeenschappelijk personeel, naast zijn prestaties voor de groepering, ook tewerkgesteld is bij één van de leden van de groepering omdat diens werk voor de groepering geen voltijds werk vereist.

96. Bovendien moet een stuk worden opgemaakt tussen het lid dat het gemeenschappelijk personeel ter beschikking stelt, de groepering en elk gemeenschappelijk personeelslid waarin duidelijk blijkt dat het personeelslid onder het gezag van de zelfstandige groepering zal werken op de tijdstippen die hij, overeenkomstig voornoemde samenwerkingsovereenkomst, geacht wordt prestaties te verrichten voor de groepering.

97. De kosten voor de terbeschikkingstelling van het gemeenschappelijk personeel moeten worden opgenomen in een stuk dat periodiek (maar minstens 1 keer per jaar) door het lid, aan de groepering wordt gericht. Deze kosten omvatten alle salariskosten met betrekking tot het personeel (dus ook indirecte salariskosten zoals de terbeschikkingstelling van een bedrijfswagen, laptop, enzovoort). De facturen die de leden, die het gemeenschappelijk personeel ter beschikking stellen van de groepering, van hun leveranciers/dienstverrichters ontvangen met betrekking tot de indirecte salariskosten mogen worden uitgereikt aan het desbetreffend lid. Het lid moet deze kosten evenwel doorrekenen aan de zelfstandige groepering. Deze doorrekening moet het voorwerp uitmaken van een gedetailleerd stuk.

98. De groepering dient de kosten m.b.t. het gemeenschappelijk personeel te groeperen en vervolgens te verdelen onder haar leden. Deze kostverdeling valt eveneens onder de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek maar enkel in de mate dat het personeel ingezet wordt voor het verstrekken van handelingen beoogd door artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

## **8.2 Het gemeenschappelijk maken of inbrengen van infrastructuur nodig voor de activiteiten van de groepering**

99. Wanneer een lid van een zelfstandige groepering een deel van zijn infrastructuur ter beschikking stelt van de zelfstandige groepering, dienen de gewone btw-regels te worden toegepast.



## 8.3 Toepassing artikel 56bis van het Btw-Wetboek betreffende de vrijstellingsregelingen voor kleine ondernemingen

100. Zelfstandige groeperingen die ook belaste handelingen verrichten, kunnen, indien voldaan is aan bepaalde voorwaarden, de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen genieten (artikel 56bis van het Btw-Wetboek en het koninklijk besluit nr. 19 van 29.06.2014 met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen).

Sinds 01.01.2016 worden als kleine ondernemingen aangemerkt de belastingplichtigen van wie de jaaromzet gerealiseerd in België tijdens het voorgaand kalenderjaar niet meer bedraagt dan 25.000 euro (artikel 56bis, § 1, van het Btw-Wetboek).

De administratie heeft de praktische toepassingsvoorwaarden en de na te leven formaliteiten uitvoerig toegelicht in de circulaire nr. AAFisc 34/2014 (E.T.123.849) van 25.08.2014.

101. Er wordt in het bijzonder opgemerkt dat een zelfstandige groepering die belaste handelingen verricht, voor de berekening van de omzeldrempel van 25.000 euro onder andere rekening dient te houden met het omzetcijfer behaald zowel uit haar belaste activiteitsector 'diensten' als uit haar belaste activiteitsector 'leveringen van goederen'. Er dient aldus rekening te worden gehouden met het totaalbedrag van de omzetcijfers gerealiseerd in de verschillende activiteitsectoren.

## 9. SLOTBEPALINGEN EN OVERGANGSMAATREGELEN

### 9.1 Inwerkingtreding

102. Artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek evenals deze circulaire treden in werking op **01.07.2016**.

103. De zelfstandige groeperingen die reeds actief waren vóór 01.07.2016 moeten nagaan of ze voldoen aan de voorwaarden van het nieuwe artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. Dit kan zowel gaan om de voorwaarden met betrekking tot de zelfstandige groepering op zich (doel, leden...) (zie titel 3) als de vrijstellingsvoorwaarden die moeten voldaan zijn opdat een dienst verricht door de groepering vrijgesteld kan zijn (zie titel 4). Er wordt bovendien verwezen naar de onder titel 7 opgenomen verplichtingen die ook door bestaande groeperingen moeten worden nageleefd.

104. Alle administratieve commentaren en beslissingen (al dan niet individueel, inclusief voorafgaandelijke beslissingen maar enkel in de mate dat ze strijdig zijn met de nieuwe wetgeving) met betrekking tot artikel 44, § 2, 1° bis, (oud), van het Btw-Wetboek, komen te vervallen met de inwerkingtreding van het nieuw artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. Desalniettemin kunnen betrokkenen zich op onderstaande overgangsregeling beroepen (zie titel 9.3). Deze overgangsregeling vervalt evenwel uiterlijk 31.12.2016.

105. De aanschrijving nr. 3 van 09.05.1996 wordt volledig opgeheven vanaf 01.07.2016 (behoudens toepassing tijdelijke overgangsregeling voor bestaande groeperingen: zie titel 9.3). Er wordt in het bijzonder opgemerkt dat afdeling 2 van de aanschrijving nr. 3 van 09.05.1996 ook wordt opgeheven. De groeperingen die als onverdeelde bestaan in de zin van afdeling 2 van voornoemde aanschrijving, dienen bijgevolg, mits voldaan aan de voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, de nodige stappen te ondernemen om deze vrijstelling te kunnen toepassen. Behoudens de toepassing van onderstaande overgangsmaatregel (zie titel 9.3, hierna) die op 31.12.2016 verstrijkt, wordt niet in bijkomende administratieve toleranties voorzien.

## 9.2 Administratieve tolerantie inzake het uitoefenen van het recht op aftrek in verband met de eerste facturen die aan een zelfstandige groepering, die zowel vrijgestelde als belaste handelingen verricht, worden uitgereikt zonder vermelding van het btw-identificatienummer

106. Hetgeen volgt geldt enkel voor **zelfstandige groeperingen die, ingevolge de gewijzigde wetgeving, zowel belaste als vrijgestelde handelingen verrichten** en die zich **niet** beroepen op de **overgangsregeling**.

Opdat een dergelijke groepering die goederen en diensten heeft ontvangen, rechtmatig haar recht op aftrek van de btw die hierover werd geheven, zou kunnen uitoefenen, dient zij in het bezit te zijn van facturen opgemaakt overeenkomstig artikel 5, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 (zie artikel 3, § 1, 1<sup>o</sup>, van het koninklijk besluit nr. 3 van 10.12.1969), dit wil zeggen dat de facturen verplicht een zeker aantal vermeldingen moeten bevatten zoals de identificatiegegevens van de betrokken partijen (met inbegrip van het identificatienummer bedoeld in artikel 50 van het Btw-Wetboek), de gegevens die toelaten de handeling te determineren, de maatstaf van heffing, het bedrag van de verschuldigde belasting en het tarief van deze belasting, het inschrijvingsnummer in het boek voor uitgaande facturen van de leverancier, enz.

Wanneer de factuur onregelmatig of onvolledig is wat de bepalingen van bovengenoemd koninklijk besluit nr. 1 van 29.12.1992 betreft, weigert de administratie in principe de aftrek van de belasting.

Teneinde de administratieve last van de leveranciers en dienstverrichters die aan zelfstandige groeperingen factureren niet te verzwaren (in het bijzonder voor wat betreft de uitreiking van verbeterende facturen) zal voor de toepassing van bovengenoemde wetsbepalingen de administratie geen kritiek uitoefenen indien de facturen die tot en met 31.01.2017 aan de groepering worden uitgereikt nog geen melding maken van het btw-identificatienummer van de groepering.

De zelfstandige groeperingen dienen evenwel onverwijld hun btw-identificatienummer aan al hun leveranciers en dienstverrichters mee te delen.

## 9.3 Overgangsregeling voor de groeperingen die reeds actief waren vóór 01.07.2016

107. Voor de **zelfstandige groeperingen die reeds actief waren vóór 01.07.2016**, wordt in een **overgangsperiode** voorzien die **verstrekt op 31.12.2016**. Dit betekent dat dergelijke groeperingen zich tot die datum mogen beroepen op de bepalingen van artikel 44, § 2, 1<sup>o</sup>bis, (oud), van het Btw-Wetboek, het koninklijk besluit nr. 43 (oud) en de aanschrijving nr. 3 van 09.05.1996. Vanaf **01.01.2017** moeten de zelfstandige groeperingen de bepalingen van het nieuw artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en deze circulaire hoe dan ook strikt naleven. Ze mogen evenwel vóór die datum reeds kiezen om uit de overgangsregeling te stappen.

108. De zelfstandige groeperingen die kiezen voor de toepassing van de overgangsregeling moeten **melding** doen van **aanvang activiteit** op het tijdstip dat de groepering ervoor kiest om uit de overgangsregeling te stappen. Er wordt gewezen op de nieuwe administratieve verplichtingen die rusten op de zelfstandige groeperingen (zie titel 7). De zelfstandige groeperingen die reeds actief waren vóór 01.07.2016 moeten deze verplichtingen ook naleven.

De wijze waarop de melding moet gebeuren wordt besproken onder titel 7, hiervoor. De verplichting inzake de aanvang van activiteit/wijziging van activiteit dient uiterlijk te worden voldaan binnen de maand vanaf het tijdstip waarop de groepering beslist heeft uit de overgangsregeling te stappen.

Voor die groeperingen die uiterlijk op 31.12.2016 uit de overgangsregeling stappen, zal de administratie geen kritiek uitoefenen indien de melding van aanvang van de activiteit uiterlijk op 31.01.2017 wordt ingediend.

109. Voor de zelfstandige groeperingen die zowel vrijgestelde als belaste handelingen zullen verrichten, kan onder bepaalde voorwaarden het **recht op aftrek van de historische btw** worden uitgeoefend.

Er wordt verwezen naar de toelichting onder titel 6.2.2.

Voor de Minister,

Jozef  
Adviseur-generaal

MARCKX