

Eigenschappen

Titel : Circulaire 2019/C/46 FAQ inzake de Btw betreffende praktische toepassingsgevallen van samenwerkingsverbanden in de (para)medische sector

Samenvatting : Deze circulaire bevat 'Frequently Asked Questions' betreffende samenwerkingsverbanden in de (para)medische sector. Zij heeft tot doel de bepalingen van circulaire circulaire AAFisc nr. 31/2016 (nr. E.T.127.540) van 12.12.2016 te verduidelijken aan de hand van enkele toepassingsgevallen waarmee samenwerkingsverbanden in de (para)medische sector vaak worden geconfronteerd. Bovendien wordt meer toelichting gegeven bij de draagwijdte van artikelen 44, § 1, en 44, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek in het geval van samenwerkingen tussen beoefenaars van een (para)medisch beroep. Deze circulaire behandelt enkel de btw-aspecten en niet de aspecten aangaande directe belastingen en sociale zekerheid.

Trefwoorden : [vrijstelling](#), [vrijstelling Btw](#), [samenwerkingsverband](#), [samenwerkingsverband tussen zorginstellingen](#), [medisch en paramedisch beroep](#), [vrijstelling inzake gezondheidszorg](#), [zelfstandige groepering van personen](#), [maatschap](#), [feitelijke vereniging](#)

Datum van het document : 05/06/2019

Publicatiedatum : 05/06/2019

Datum van inwerkingtreding : 01/01/2020

Datum Fisconet *plus* [?] : 05/06/2019

Notes



Uw notities:

...

Publiek?

Voeg een aantekening toe

Circulaire 2019/C/46 FAQ inzake de Btw betreffende praktische toepassingsgevallen van samenwerkingsverbanden in de (para)medische sector

Deze circulaire bevat 'Frequently Asked Questions' betreffende samenwerkingsverbanden in de (para)medische sector. Zij heeft tot doel de bepalingen van circulaire [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#) te verduidelijken aan de hand van enkele toepassingsgevallen waarmee samenwerkingsverbanden in de (para)medische sector vaak worden geconfronteerd. Bovendien wordt meer toelichting gegeven bij de draagwijdte van artikelen 44, § 1, en 44, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek in het geval van samenwerkingen tussen beoefenaars van een (para)medisch beroep. Deze circulaire behandelt enkel de btw-aspecten en niet de aspecten aangaande directe belastingen en sociale zekerheid.

vrijstellingen ; zelfstandige groeperingen van personen

FOD Financiën, 04.06.2019

Algemene Administratie van de Fiscaliteit – Belasting over de toegevoegde waarde

Inhoudstafel

[I. Wettelijke bepaling – context](#)

II. Pro Memorie: de maatschap en de feitelijke vereniging

III. FAQ met betrekking tot de toepassing van de vrijstelling op diensten van een zelfstandige groepering van personen (artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek)

1. Welke diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen aan leden actief in de (para)medische sector kunnen genieten van de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek?

2. Enkele beoefenaars van een (para)medisch beroep richten een associatie op onder de vorm van een maatschap of een feitelijke vereniging via een associatieovereenkomst, met als primair doel het poolen van kosten. Onder welke omstandigheden kunnen de diensten van de associatie naar de leden (vennoten) toe genieten van de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek?

2.1 Enkele beoefenaars van een (para)medisch beroep wensen een associatie op te richten die enkel kosten 'poolt'. De inkomsten worden niet 'gepooled'. Vallen de diensten van deze associatie onder de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek?

2.2 Associaties waarbij enkel de kosten worden gepooled, maar waarbij deze geheel of gedeeltelijk gefinancierd worden door de ontvangsten van het globaal medisch dossier van de patiënten waarop de (para)medische beroepsbeoefenaars (leden van de associatie) recht hebben (GMD-vergoedingen). De GMD-vergoedingen worden niet onderling verdeeld. Bij de eindafrekening wordt voor elke medisch beroepsbeoefenaar de GMD-vergoedingen waarvoor hij rechthebbende is in mindering gebracht van de door de medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van het samenwerkingsverband

2.3 Associaties waarbij enkel de kosten worden gepooled, maar waarbij deze geheel of gedeeltelijk gefinancierd worden door de ontvangsten van het globaal medisch dossier van de patiënten waarop de (para)medische beroepsbeoefenaars (leden van de associatie) recht hebben (GMD-vergoedingen). De GMD-vergoedingen worden gelijk of op basis van een vooraf bepaalde verdeelsleutel verdeeld over de leden (of een deel van de leden). Na deze verdeling wordt de eindafrekening opgemaakt, waarbij de verdeelde GMD-vergoedingen in mindering worden gebracht van de door elke (para)medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van de associatie

2.4 Enkele beoefenaars van een (para)medisch beroep richten een associatie op die zowel kosten als inkomsten 'poolt'. De inkomsten worden overgemaakt aan de (para)medisch beroepsbeoefenaar-rechthebbende na aftrek van de gemaakte kosten. Kan deze associatie optreden als zelfstandige groepering van personen?

3. Verschillende beoefenaars van een (para)medisch beroep richten een associatie met rechtspersoonlijkheid op (cbva, bvba, ...) waarin zowel inkomsten als kosten worden gepooled. De inkomsten worden overgemaakt aan de (para)medische beroepsbeoefenaar-rechthebbende na aftrek van de gemaakte kosten. Kan deze associatie optreden als zelfstandige groepering van personen?

3.1 De associatie ontvangt de erelonen in naam en voor rekening van de (para)medische beroepsbeoefenaars-leden. De ontvangstbewijzen (getuigschriften) vermelden het ondernemingsnummer van de (para)medische beroepsbeoefenaar en niet dit van de associatie

3.2 De associatie ontvangt de erelonen in eigen naam. De ontvangstbewijzen (getuigschriften) bevatten het ondernemingsnummer van de associatie

4. Een (para)medische praktijk beschikt over meerdere uitgeruste praktijkruimten, een gemeenschappelijke wachtzaal en een gemeenschappelijke inkom. De (para)medische beroepsbeoefenaar, eigenaar (of huurder) van de praktijk, stelt de overige praktijkruimtes ter beschikking van andere (para)medische beroepsbeoefenaars. De andere (para)medische beroepsbeoefenaars (die zelf ontvangstbewijzen (getuigschriften) uitreiken) betalen een vaste maandelijkse vergoeding aan de (para)medische beroepsbeoefenaar die hen de infrastructuur ter beschikking stelt. Kan de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek op deze vergoedingen worden toegepast?

5. Een praktijk beschikt over meerdere uitgeruste praktijkruimten, een gemeenschappelijke wachtzaal en een gemeenschappelijke inkom. De (para)medisch beroepsbeoefenaar, eigenaar (of huurder) van de praktijk, stelt de overige praktijkruimtes ter beschikking van andere (para)medische beroepsbeoefenaars. De andere (para)medische beroepsbeoefenaars (die zelf ontvangstbewijzen (getuigschriften) uitreiken) staan een vast percentage van hun erelonen af aan de eigenaar (of huurder). Kan de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek op deze vergoedingen toegepast worden?

IV. FAQ met betrekking tot de toepassing van de artikelen 44, § 1, en 44, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek in het geval van samenwerkingen tussen beoefenaars van een (para)medisch beroep

[6. Een \(para\)medische praktijk met rechtspersoonlijkheid \(bvba\) stelt andere \(para\)medische beroepsbeoefenaars \(niet-aandeelhouders\) tewerk in zijn praktijk. Alle honoraria worden ontvangen door de artspraktijk](#)

[7. Stagiairs werken 'onder het ontvangsbewijs-getuigschrift' van hun stagemester \(\(para\)medisch beroepsbeoefenaar\). De opbrengsten worden geboekt als omzet bij hun stagemester. De stagiairs ontvangen van de stagemester een vergoeding \(vaste vergoeding of percentage van de erelonen\) voor hun prestaties](#)

[8. Een artsassociatie is werkzaam binnen een erkend ziekenhuis. Het ziekenhuis ontvangt de erelonen van de artsen \(leden van de artsassociatie\) in hun naam en voor hun rekening. Het ziekenhuis houdt evenwel een gedeelte van de erelonen in ter uitvoering van de artikelen 154 en 155 van de gecoördineerde wet van 10.07.2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen](#)

[V. Inwerkingtreding](#)

I. Wettelijke bepaling - context

Het 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, 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.

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.'

Deze bepaling wordt verder toegelicht in de [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#).

Specifiek voor de (para)medische sector is gebleken dat beoefenaars van (para)medische beroepen zich vaak verenigen in samenwerkingsverbanden. Deze FAQ hebben enerzijds tot doel om meer duidelijkheid te verstrekken over de toepassing van bovenvermeld artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek op de prestaties verricht door deze samenwerkingsverbanden naar hun

leden toe (FAQ nrs. 1 tot en met 5), en anderzijds geven zij meer uitleg over de draagwijdte van artikelen 44, § 1, en 44, § 2, 1^o, van het Btw-Wetboek in het geval van samenwerkingen tussen beoefenaars van een (para)medisch beroep (FAQ nrs. 6 tot en met 8). Samenwerkingen tussen beoefenaars van een (para)medisch beroep die geen handelingen verrichten die vrijgesteld zijn van btw overeenkomstig de artikelen 44, § 1, en 44, § 2, 1^o, van het Btw-Wetboek worden niet door deze FAQ beoogd.

II. Pro Memorie: de maatschap en de feitelijke vereniging

De maatschap is een vennootschap met een burgerlijk of een handelsdoel die geen rechtspersoonlijkheid bezit, maar de vennoten zijn bekend aan derden met wie ze handelen.

De feitelijke vereniging ontstaat wanneer twee of meer personen beslissen samen een activiteit uit te oefenen, maar waarbij er geen gemeenschappelijke naam is of wanneer er geen winst wordt nagestreefd. Deze samenwerking vormt geen vennootschap in de zin van artikel 1 van het Wetboek van vennootschappen. De feitelijke vereniging kan een burgerlijk of een handelsdoel hebben.

Hierna wordt enkel nog de situatie van de maatschap behandeld. Btw-technisch worden de maatschap en de feitelijke vereniging evenwel op éénzelfde wijze behandeld. Wat hierna geldt voor de maatschap, geldt bijgevolg ook voor de feitelijke vereniging.

In principe wordt de maatschap niet aangemerkt als een btw-belastingplichtige. De vennoten kunnen er onder bepaalde voorwaarden evenwel voor opteren om de vennootschap aan te merken als een btw- belastingplichtige. Deze keuze is onherroepelijk.

Maatschap die zich niet als afzonderlijke belastingplichtige beschouwt

In het geval een maatschap zich niet als afzonderlijke belastingplichtige registreert, dan gaat de btw-administratie van de veronderstelling uit dat de leveringen of dienstprestaties die door de maatschap worden verricht aan derden die met de maatschap een overeenkomst hebben afgesloten, rechtstreeks worden verricht door elk van de vennoten afzonderlijk, elk voor hun deel. Met andere woorden, de maatschap is in dit geval, net zoals voor directe belastingen, vanuit een btw-technisch standpunt fiscaal transparant.

De verplichtingen die rusten op een belastingplichtige die goederen levert of diensten verstrekt, moeten worden nagekomen door iedere vennoot afzonderlijk en elk voor zijn deel.

Dit houdt onder meer in dat, in de mate dat er overeenkomstig artikel 53, § 2, eerste lid, van het Btw-Wetboek een factuur moet uitgereikt worden voor de handelingen van de maatschap, elk lid afzonderlijk, en in verhouding tot zijn aandeel, gehouden is om op eigen naam deze factuur uit te reiken. **De vennoten mogen wel iemand aanwijzen die belast is met het uitreiken van de facturen aan derden.**

Op die facturen moeten uitdrukkelijk de vennoot of vennoten worden vermeld in wiens naam en voor wiens rekening ze werden opgemaakt (zie [aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971, randnummer 10](#)). Bovendien dient een dubbel van de factuur in de btw-boekhouding van elke vennoot aanwezig te zijn. Zowel in de situatie waarbij elke vennoot afzonderlijk, als in de situatie waarbij een gezamenlijke factuur wordt uitgereikt, dient elk van de vennoten voor haar aandeel in de opbrengst het aan de afnemer gefactureerde bedrag op te nemen in de eigen btw-aangifte.

Mutatis mutandis geldt dat de goederen en de diensten die worden gebruikt voor de handelingen met derden in de regel rechtstreeks geleverd of verleend worden aan ieder van de vennoten. Indien de factuur van de leverancier aan alle vennoten is gericht, moeten deze laatsten bepalen, welk deel voor ieder van hen is bestemd.

Maatschap die zich als een afzonderlijke belastingplichtige beschouwt

Hoewel de maatschap geen rechtspersoonlijkheid bezit, kan zij als btw-belastingplichtige worden geïdentificeerd wanneer de handelingen waarvoor zij is opgericht voldoende belangrijk zijn. In dat geval wordt zij, vanuit een btw-technisch standpunt, niet langer als fiscaal transparant aanzien.

De aanvraag om btw-registratie moet geschieden namens alle vennoten en wordt gericht naar het controlecentrum (controlekantoor) waaronder het gekozen domicilie ressorteert. Niet-transparante maatschappen die enkel vrijgestelde handelingen verrichten en op geen enkele wijze schuldenaar zijn van de btw, worden ontheven van de identificatieplicht. Dit geldt eveneens voor zelfstandige groeperingen van personen zonder rechtspersoonlijkheid die uitsluitend vrijgestelde handelingen verrichten. De zelfstandige groepering van personen dient wel nog de meldingsplicht na te leven (zie ook circulaire [AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#)).

De maatschap moet een eigen boekhouding voeren die voldoende gedetailleerd is en de vennoten, die hier te lande een domicilie moeten kiezen, **wijzen iemand aan die belast wordt met het nakomen van de verplichtingen ingevolge de belastingplicht van de maatschap** en met het in ontvangst nemen van de kennisgevingen van de administratie (een 'vertegenwoordiger').

De leveringen van goederen en de diensten die de vennoten in het kader van de vennootschap ten behoeve van derden verrichten, worden geacht door de vennootschap te zijn gedaan.

De vennoten moeten op hun beurt aan de vennootschap de prijs of de waarde van die goederen en diensten factureren en aan de vennootschap de belasting in rekening brengen, die ter zake van de handelingen in de relatie van de vennoten tot de vennootschap verschuldigd wordt (zie [aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971, randnummers 12-13](#)).

In de mate dat de maatschap winst maakt zal de verdeling plaats vinden buiten de werkingssfeer van btw.

III. FAQ met betrekking tot de toepassing van de vrijstelling op diensten van een zelfstandige groepering van personen (artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek)

1. Welke diensten verricht door zelfstandige groeperingen van personen aan leden actief in de (para)medische sector kunnen genieten van de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek?

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^o, 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.

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 en die gebruikt worden voor de vrijgestelde activiteit van de leden 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 concurrentievervalsing leidt. Diensten zoals de aanrekening van de diensten van een medisch secretariaat en de terbeschikkingstelling van een uitgeruste praktijkruimte kunnen aanzien worden als diensten die direct nodig zijn voor de vrijgestelde activiteit van de leden.

De vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek geldt enkel voor dienstverrichtingen. Eventuele goederenleveringen zijn aan de normale regels onderworpen, tenzij uit de feiten blijkt dat deze goederen geleverd worden bijkomstig bij de dienstprestatie. Dit zal het geval zijn wanneer deze goederenleveringen geen doel op zich zijn, maar enkel een middel om de hoofddienst aantrekkelijker te maken voor de genietter (bijvoorbeeld: de levering van medisch materiaal zoals verbanden, watten, gaas, enzovoort, als onderdeel van de terbeschikkingstelling van een volledig uitgerust medisch kabinet).

Indien voldaan is aan bepaalde voorwaarden kunnen zelfstandige groeperingen van personen die ook belaste goederenleveringen verrichten 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).

2. Enkele beoefenaars van een (para)medisch beroep richten een associatie op onder de vorm van een maatschap of een feitelijke vereniging via een associatieovereenkomst, met als primair doel het poolen van kosten. Onder welke omstandigheden kunnen de diensten van de associatie naar de leden (vennoten) toe genieten van de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek?

Sommige beoefenaars van een (para)medisch beroep kiezen ervoor om een associatie op te richten onder de vorm van een maatschap of feitelijke vereniging via een associatieovereenkomst, die voornamelijk als doel heeft het poolen van de kosten.

De ontvangsbewijzen (getuigschriften) worden door de leden van de associatie onder hun eigen ondernemingsnummer uitgereikt, wat betekent dat de opbrengsten door de beoefenaars van het (para)medisch beroep in eigen naam en voor eigen

rekening worden geïnd.

De administratie heeft vastgesteld dat dit type associaties zich op vier manieren organiseert:

1. de associatie waarbij enkel de kosten worden gepoold en deze volledig worden gefinancierd door de periodieke instortingen van de leden. De inkomsten worden niet 'gepooled' (zie FAQ nr. 2.1).
2. de associatie waarbij enkel de kosten worden gepoold, maar waarbij deze geheel of gedeeltelijk gefinancierd worden door de ontvangsten van het globaal medisch dossier van de patiënten waarop de medisch beroepsbeoefenaars (leden van de associatie) recht hebben (GMD-vergoedingen). De GMD-vergoedingen worden niet onderling verdeeld. Bij de eindafrekening wordt voor elke medisch beroepsbeoefenaar de GMD-vergoedingen waarvoor hij rechthebbende is **in mindering gebracht** van de door de medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van de associatie (zie FAQ nr. 2.2.).
3. de associatie waarbij enkel de kosten worden gepoold, maar waarbij deze geheel of gedeeltelijk gefinancierd worden door de ontvangsten van het globaal medisch dossier van de patiënten waarop de medische beroepsbeoefenaars (leden van de associatie) recht hebben (GMD-vergoedingen). De GMD-vergoedingen **worden gelijk (of op basis van een vooraf bepaalde verdeelsleutel) verdeeld over het aantal leden** (of een deel van de leden) en na deze verdeling wordt de eindafrekening opgemaakt, waarbij de verdeelde GMD-vergoedingen in mindering worden gebracht van de door elke (para)medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van het samenwerkingsverband (zie FAQ nr. 2.3.).
4. de associatie waarbij enkel de kosten worden gepoold, maar waarbij de leden hun erelonen laten innen door de associatie. De inkomsten worden overgemaakt aan de (para)medische beroepsbeoefenaar-rechthebbende na aftrek van de gemaakte kosten (zie FAQ nr. 2.4.).

De administratie merkt op dat, in de gevallen waarin een associatie zonder rechtspersoonlijkheid (maatschap/feitelijke vereniging) wordt opgericht waarbij de erelonen geïnd worden in naam en voor rekening van die associatie (dit is het geval wanneer op de uitgereikte ontvangstbewijzen (getuigschriften) het ondernemingsnummer van de associatie wordt vermeld), de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek niet van toepassing is op de handelingen naar de leden toe. De bepalingen van [aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971](#) zijn in dat geval van toepassing.

2.1 Enkele beoefenaars van een (para)medisch beroep wensen een associatie op te richten die enkel kosten 'poolt'. De inkomsten worden niet 'gepooled'. Vallen de diensten van deze associatie onder de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek?

Sommige beoefenaars van een (para)medisch beroep kiezen ervoor om een associatie op te richten via een associatieovereenkomst die enkel betrekking heeft op het poolen van de kosten. De ontvangstbewijzen (getuigschriften) worden uitgereikt onder het ondernemingsnummer van de leden-beoefenaars van het (para)medisch beroep (dus in eigen naam en voor eigen rekening van de leden).

Aan de hand van periodieke instortingen door de leden-(para)medisch beroepsbeoefenaars worden de kosten gedragen in de associatie. Eénmaal per jaar volgt er een afrekening waarbij ofwel het saldo dient ingestort te worden door de artsen ofwel de teveel betaalde voorschotten terug worden uitgekeerd.

De administratie aanvaardt dat de associatie als zelfstandige groepering van personen kan optreden, waarvan de diensten verricht aan de leden onder de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek vallen, maar enkel onder specifieke omstandigheden.

Opdat er sprake is van een zelfstandige groepering van personen, is het noodzakelijk dat deze optreedt als een **afzonderlijke** belastingplichtige (zie in die zin het [Arrest van het Hof van Justitie van de Europese Unie, C-274/15, Commissie tegen Groothertogdom Luxemburg, van 04.05.2017](#)). Indien een 'transparante' associatie (maatschap of feitelijke vereniging) wordt opgericht in de zin van randnummer 10 van [aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971](#), met als louter doel om kosten rechtstreeks toe te wijzen aan de leden (zuivere 'kostenpooling'), dan wordt deze niet aanzien als een afzonderlijke belastingplichtige voor btw-doeleinden. De associatie kan in dat geval **nooit** optreden als zelfstandige groepering. De bepalingen opgenomen in randnummer 10 van aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971 zijn in dat geval van toepassing.

Indien daarentegen een 'niet-transparante' associatie (maatschap/feitelijke vereniging) wordt opgericht, zoals voorzien in randnummer 12 van aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971, waarbij deze voor btw-doeleinden handelt als een afzonderlijke belastingplichtige, dan aanvaardt de administratie **wel** dat deze als zelfstandige groepering van personen kan optreden. Bij de oprichting van de associatie is het noodzakelijk dat de voorwaarden van randnummer 12 van aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971 vervuld zijn en de associatie bijgevolg als afzonderlijke belastingplichtige optreedt:

1. De associatie moet een eigen boekhouding voeren, die voldoende gedetailleerd is om de verplichtingen te kunnen nakomen, die door het Btw-Wetboek en de ter uitvoering daarvan genomen besluiten aan belastingplichtigen worden opgelegd en om de door haar verrichte handelingen gemakkelijk te kunnen controleren.

2. De leden moeten iemand aanwijzen die belast is met het nakomen van de verplichtingen ten aanzien van de belastingplicht en met het in ontvangst nemen van de kennisgevingen van de administratie.
3. De leden moeten hier te lande een domicilie kiezen.

Daarnaast is het vanzelfsprekend noodzakelijk dat de voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en de [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#) voldaan zijn opdat de diensten verricht aan de leden (beoefenaars van een (para)medisch beroep) onder de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek vallen.

De vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek geldt overigens enkel voor dienstverrichtingen. Zelfstandige groeperingen van personen die ook belaste goederenleveringen 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).

2.2 Associaties waarbij enkel de kosten worden gepoold, maar waarbij deze geheel of gedeeltelijk gefinancierd worden door de ontvangsten van het globaal medisch dossier van de patiënten waarop de (para)medische beroepsbeoefenaars (leden van de associatie) recht hebben (GMD-vergoedingen). De GMD-vergoedingen worden niet onderling verdeeld. Bij de eindafrekening wordt voor elke medisch beroepsbeoefenaar de GMD-vergoedingen waarvoor hij rechthebbende is in mindering gebracht van de door de medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van het samenwerkingsverband

Sommige beoefenaars van een (para)medisch beroep richten een associatie op zonder rechtspersoonlijkheid (maatschap/feitelijke vereniging) via een associatieovereenkomst, die enkel betrekking heeft op het poolen van de kosten. De opbrengsten worden door de leden in eigen naam en voor eigen rekening geïnd.

In de plaats van periodieke instortingen door de leden worden de kosten (deels) gedragen door een rechtstreekse instorting van de opbrengsten van het globaal medisch dossier (GMD). Eénmaal per jaar volgt er een afrekening waarbij het saldo ofwel dient ingestort te worden door de leden ofwel de teveel betaalde voorschotten terug worden uitgekeerd. De GMD-vergoedingen worden niet onderling verdeeld. Bij de eindafrekening wordt voor elke medisch beroepsbeoefenaar de GMD-vergoedingen waarvoor hij rechthebbende is **in mindering gebracht** van de door de medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van de associatie.

De situatie wordt beoogd waarbij de associatie als afzonderlijke belastingplichtige wordt aangemerkt (zie het onderscheid gemaakt in het antwoord onder FAQ nr. 2.1). Indien de associatie niet als afzonderlijke belastingplichtige wordt aanzien, dan gelden immers de bepalingen opgenomen in randnummer 10 van [aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971](#).

Artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek stelt dat: '*de aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie vertegenwoordigt enkel de **terugbetaling van zijn aandeel** in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven*'.

In de situatie waarbij de GMD-vergoedingen rechtstreeks gestort worden op de financiële rekening van de associatie, aanvaardt de administratie dat aan de voorwaarde van artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek voldaan is, in de situatie waarbij:

- de GMD-vergoedingen door de associatie geïnd worden **in naam en voor rekening van de rechthebbende medisch beroepsbeoefenaar**, én
- De GMD-vergoedingen worden niet onderling verdeeld. Bij de eindafrekening wordt voor elke medisch beroepsbeoefenaar de GMD-vergoedingen waarvoor hij rechthebbende is **in mindering gebracht** van de door de medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van de zelfstandige groepering.

De inning van de GMD-vergoedingen door de associatie moet dan aanzien worden als een dienst ten aanzien van de (para)medische beroepsbeoefenaars/-leden van de associatie (inning van schuldvorderingen).

Gezien in dat geval elke ontvangen GMD-vergoeding gelinkt kan worden aan een individueel lid van de associatie, worden deze vergoedingen aanzien als een voorafbetaling door de (para)medische beroepsbeoefenaar met betrekking tot de door hem afgenomen diensten van de associatie.

Uit de feiten (bijvoorbeeld: contracten, boekhouding en afrekeningen) moet duidelijk blijken dat de GMD-vergoedingen geïnd worden door de associatie in naam en voor rekening van de medisch beroepsbeoefenaar. Daarenboven dienen eveneens de overige voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en de [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#) voldaan te zijn om de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek te genieten.

De vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek geldt overigens enkel voor dienstverrichtingen. Zelfstandige groeperingen van personen die ook belaste goederenleveringen 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).

2.3 Associaties waarbij enkel de kosten worden gepoold, maar waarbij deze geheel of gedeeltelijk gefinancierd worden door de ontvangsten van het globaal medisch dossier van de patiënten waarop de (para)medische beroepsbeoefenaars (leden van de associatie) recht hebben (GMD-vergoedingen). De GMD-vergoedingen worden gelijk of op basis van een vooraf bepaalde verdeelsleutel verdeeld over de leden (of een deel van de leden). Na deze verdeling wordt de eindafrekening opgemaakt, waarbij de verdeelde GMD-vergoedingen in mindering worden gebracht van de door elke (para)medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van de associatie

Sommige beoefenaars van een (para)medisch beroep richten een associatie op zonder rechtspersoonlijkheid (maatschap/feitelijke vereniging) via een associatieovereenkomst, die enkel betrekking heeft op het poolen van de kosten. De opbrengsten worden door de leden in eigen naam en voor eigen rekening geïnd.

In de plaats van periodieke instortingen door de leden worden de kosten (deels) gedragen door een rechtstreekse instorting van de opbrengsten van het globaal medisch dossier (GMD). **Deze instortingen worden op basis van een vooraf bepaalde verdeelsleutel verdeeld over alle (of een deel van de) leden van de associatie**, ongeacht welk lid de begunstigde is van de GMD-vergoedingen. Eénmaal per jaar volgt er een eindafrekening waarbij het saldo ofwel dient ingestort te worden door de leden ofwel de teveel betaalde voorschotten terug worden uitgekeerd.

De situatie wordt beoogd waarbij de associatie als afzonderlijke belastingplichtige wordt aanzien (zie het onderscheid gemaakt in het antwoord onder FAQ nr. 2.1). Indien de associatie niet als afzonderlijke belastingplichtige wordt aanzien, dan gelden de bepalingen opgenomen in randnummer 10 van [aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971](#).

Artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek stelt dat: *'de aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie vertegenwoordigt enkel de **terugbetaling van zijn aandeel** in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven'*

In de situatie waarbij de GMD-vergoedingen rechtstreeks gestort worden op de financiële rekening van de associatie, aanvaardt de administratie dat aan de voorwaarde van artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek voldaan is, in de situatie waarbij:

- de GMD-vergoedingen door de associatie geïnd worden **in naam en voor rekening van de rechthebbende (para)medische beroepsbeoefenaars**, én
- de verdeling van de GMD-vergoedingen over de (para)medisch beroepsbeoefenaars gebeurt **vóór** de afrekening van de kosten
- deze GMD-vergoedingen bij de (eind)- afrekening (en **bijgevolg na de verdeling over de (para)medisch beroepsbeoefenaars**) in mindering gebracht worden van de door de (para)medisch beroepsbeoefenaars te betalen vergoeding voor de diensten van de zelfstandige groepering van personen.

De inning van de GMD-vergoedingen door de associatie moet dan aanzien worden als een dienst ten aanzien van de medisch beroepsbeoefenaars/-leden van de associatie (inning van schuldvorderingen).

Gezien in dat geval de verdeelde GMD-vergoedingen gelinkt kunnen worden aan een individueel lid van de associatie, worden deze vergoedingen aanzien als een voorafbetaling door de (para)medisch beroepsbeoefenaar met betrekking tot de door hem afgenomen diensten van de associatie.

Uit de feiten (bijvoorbeeld contracten, boekhouding en afrekeningen) moet duidelijk blijken dat de GMD-vergoedingen geïnd worden door de associatie in naam en voor rekening van de (para)medische beroepsbeoefenaars. Daarenboven dienen eveneens de overige voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en de [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#) voldaan te zijn om de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek te genieten.

De vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek geldt overigens enkel voor dienstverrichtingen. Zelfstandige groeperingen van personen die ook belaste goederenleveringen 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).

In de situatie waarbij de GMD-vergoedingen niet enkel rechtstreeks worden aangewend voor de terugbetaling van het aandeel van de rechthebbende (para)medische beroepsbeoefenaar, maar zonder enige verdeelsleutel integraal aangewend worden om de kosten van de associatie te financieren, is **niet** aan de voorwaarde van artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek voldaan. Er kan immers niet aangetoond worden dat elk lid enkel zijn aandeel heeft terugbetaald.

In dat geval kan de associatie niet aanzien worden als een zelfstandige groepering van personen die aan de voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voldoet. De diensten verricht door de associatie aan de leden vallen bijgevolg niet onder de btw-vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek.

Voorbeeld:

Een associatie met 2 (para)medische beroepsbeoefenaars ontvangt 200 euro aan GMD-vergoedingen die zij int in naam en voor rekening van de leden. De kosten die verdeeld moeten worden over de leden bedragen 80 euro en elk lid heeft evenveel gebruik gemaakt van de diensten van de associatie (= 40 euro per lid). Er is echter afgesproken dat lid A omwille van zijn anciënniteit recht heeft op 60 % van de GMD-vergoedingen en lid B 40 %. Opdat er sprake kan zijn van een zelfstandige groepering van personen, zoals bedoeld in artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, moet aangetoond worden dat elk lid haar eigen kosten (40 euro) draagt. Concreet zullen eerst de GMD-vergoedingen verdeeld moeten worden (lid A = 120 euro en lid B = 80 euro), waarna het saldo (= na aftrek van de kosten) kan doorgestort worden aan de leden. Voor lid A wordt er 80 euro (120 euro – 40 euro) doorgestort en voor lid B 40 euro (= 80 euro – 40 euro).

Er is evenwel geen sprake van een zelfstandige groepering van personen zoals bedoeld in artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek wanneer eerst de kosten aangezuiverd worden met de volledige omzet uit de GMD-vergoedingen en het saldo nadien volgens de overeengekomen verdeelsleutel wordt verdeeld. In het voorbeeld betekent dit dat, na aftrek van de kosten (200 euro – 80 euro), nog 120 euro resterende GMD-vergoedingen verdeeld zou worden over de leden, hetzij 72 euro (60 % van 120 euro) aan lid A en 48 euro (40 % van 120 euro) aan lid B.

2.4 Enkele beoefenaars van een (para)medisch beroep richten een associatie op die zowel kosten als inkomsten 'poolt'. De inkomsten worden overgemaakt aan de (para)medisch beroepsbeoefenaar-rechthebbende na aftrek van de gemaakte kosten. Kan deze associatie optreden als zelfstandige groepering van personen?

Dit samenwerkingsverband heeft betrekking op het oprichten van een associatie **zonder** rechtspersoonlijkheid (maatschap/feitelijke vereniging).

De samenwerking tussen de beoefenaars van een (para)medisch beroep komt tot stand via een associatieovereenkomst, die enerzijds betrekking heeft op het poolen van de kosten, maar anderzijds ook voorziet dat de inkomsten via de associatie worden geïnd. De ontvangstbewijzen (getuigschriften) vermelden echter telkens het ondernemingsnummer van de leden van de associatie. De inning door het samenwerkingsverband gebeurt bijgevolg in naam en voor rekening van de leden van de associatie. Hiermee wordt ook beoogd, de eventuele storting van erelonen geïnd door het ziekenhuis -waarmee de (para)medisch beroepsbeoefenaar verbonden is - op de financiële rekening van de associatie.

Eénmaal per jaar volgt er een afrekening waarbij het saldo wordt uitgekeerd.

De situatie wordt beoogd waar de associatie als afzonderlijke belastingplichtige wordt aanzien (zie het onderscheid gemaakt in het antwoord onder FAQ nr. 2.1). Indien de associatie niet als afzonderlijke belastingplichtige wordt aanzien, dan gelden de bepalingen opgenomen in randnummer 10 van [aanschrijving nr. 17/1971 van 22.01.1971](#).

Artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek stelt dat: *'de aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie vertegenwoordigt enkel de terugbetaling van zijn aandeel in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven'*

In de situatie waarbij de inkomsten van de (para)medische beroepsbeoefenaars rechtstreeks gestort worden op de bankrekening van de associatie, aanvaardt de administratie dat aan deze voorwaarde van artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek voldaan is in de situatie waarbij:

- de inkomsten door de associatie geïnd worden **in naam en voor rekening van de rechthebbende (para)medisch beroepsbeoefenaar**, én
- deze inkomsten bij de (eind)- afrekening volledig doorgestort worden aan de rechthebbende (para)medisch beroepsbeoefenaar, na het **aan kostprijs** in mindering brengen van de door de (para)medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van de zelfstandige groepering van personen.

De inning van de inkomsten door de associatie moet dan aanzien worden als een dienst ten aanzien van de leden (inning van schuldvorderingen, vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 7°, van het Btw-Wetboek).

Uit de feiten (bijvoorbeeld contracten, boekhouding en afrekeningen) moet duidelijk blijken dat de inkomsten **geïnd worden** door de associatie **in naam en voor rekening van de (para)medisch beroepsbeoefenaar**. Daarenboven dienen eveneens de overige

voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en de [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#) vervuld te zijn om de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek te genieten.

De vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek geldt enkel voor dienstverrichtingen. Zelfstandige groeperingen van personen die ook belaste goederenleveringen 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).

Indien gebruik gemaakt wordt van een andere verdeelsleutel (bijvoorbeeld waarbij 'nieuwe' leden een deel van hun inkomsten afstaan aan 'oude' leden), kan de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek over deze vergoedingen enkel toegepast worden wanneer aangetoond wordt dat elk lid nog steeds zijn eigen kosten heeft gedragen.

Voorbeeld:

Een associatie met 2 (para)medische beroepsbeoefenaars ontvangt 200 euro aan erelonen die zij int in naam en voor rekening van de leden. De kosten die verdeeld moeten worden over de leden bedragen 80 euro en elk lid heeft evenveel gebruik gemaakt van de kosten (= 40 euro per lid). Er is echter afgesproken dat lid A, omwille van zijn anciënniteit, recht heeft op 60 % van de omzet en lid B 40 %. Opdat er sprake kan zijn van een zelfstandige groepering van personen, zoals bedoeld in artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek, moet aangetoond worden dat elk lid zijn eigen kosten (40 euro) draagt. Concreet zal eerst de omzet verdeeld moeten worden (lid A = 120 euro en lid B = 80 euro), waarna het saldo (= na aftrek van de kosten) kan doorgestort worden aan de leden. Voor lid A wordt er 80 euro (120 euro – 40 euro) doorgestort en voor lid B 40 euro (= 80 euro – 40 euro).

Er is geen sprake van een zelfstandige groepering van personen zoals bedoeld in artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek wanneer eerst de kosten aangezuiverd worden met de volledige omzet en het saldo volgens de overeengekomen verdeelsleutel wordt verdeeld. In het voorbeeld betekent dit dat, na aftrek van de kosten (200 euro – 80 euro), nog 120 euro verdeeld zou worden over de leden, hetzij 72 euro (60 % van 120 euro) aan lid A en 48 euro (40 % van 120 euro) aan lid B.

3. Verschillende beoefenaars van een (para)medisch beroep richten een associatie met rechtspersoonlijkheid op (cbva, bvba, ...) waarin zowel inkomsten als kosten worden gepoold. De inkomsten worden overgemaakt aan de (para)medische beroepsbeoefenaar-rechthebbende na aftrek van de gemaakte kosten. Kan deze associatie optreden als zelfstandige groepering van personen?

Deze situatie heeft betrekking op het oprichten van een associatie **met rechtspersoonlijkheid** (cvba, bvba, ...) waarin zowel de inkomsten (erelonen, GMD-vergoedingen) als de kosten worden gepoold. De associatie ontvangt de inkomsten van de leden ((para)medische beroepsbeoefenaars) en draagt hiermee de diverse kosten van deze (para)medische beroepsbeoefenaars. Jaarlijks wordt er een afrekening opgemaakt waarbij het overschot uitgekeerd wordt aan de leden volgens een overeengekomen verdeling.

Hierbij kunnen twee situaties zich voordoen:

- de associatie ontvangt de erelonen **in naam en voor rekening van de leden** ((para)medische beroepsbeoefenaars). Dit is het geval wanneer de ontvangstbewijzen (getuigschriften) het ondernemingsnummer van de leden vermeldt (zie FAQ nr. 3.1.).
- de associatie ontvangt de erelonen **in eigen naam**. Dit is het geval wanneer de ontvangstbewijzen (getuigschriften) het ondernemingsnummer van de associatie vermeldt (zie FAQ nr. 3.2.).

3.1 De associatie ontvangt de erelonen in naam en voor rekening van de (para)medische beroepsbeoefenaars-leden. De ontvangstbewijzen (getuigschriften) vermelden het ondernemingsnummer van de (para)medische beroepsbeoefenaar en niet dit van de associatie

Artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek stelt dat: *'de aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie vertegenwoordigt enkel de **terugbetaling van zijn aandeel** in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven.'*

In de situatie waarbij de inkomsten van de (para)medische beroepsbeoefenaar (erelonen, GMD-vergoedingen, ...) rechtstreeks gestort worden op de bankrekening van de associatie, aanvaardt de administratie dat aan deze voorwaarde van artikel 44, § 2bis, eerste lid, 3°, van het Btw-Wetboek voldaan is in de situatie waarbij:

- de inkomsten door de associatie geïnd worden **in naam en voor rekening van de rechthebbende (para)medische beroepsbeoefenaar** (dit zal het geval zijn wanneer de uitgereikte 'ontvangstbewijzen-getuigschriften' zijn ondernemingsnummer vermelden), én
- deze inkomsten bij de (eind)- afrekening volledig doorgestort worden aan de rechthebbende (para)medische beroepsbeoefenaar, na het **aan kostprijs** in mindering brengen van de door de (para)medisch beroepsbeoefenaar te betalen vergoeding voor de diensten van de zelfstandige groepering van personen.

De inning van de inkomsten door de associatie moet dan aangemerkt worden als een dienst (inning van schuldvorderingen) ten aanzien van de (para)medische beroepsbeoefenaars-leden van de associatie.

Uit de feiten (bijvoorbeeld contracten, afrekeningen, alsook de boekhouding en jaarrekening van de associatie, alsook de vermelding van het ondernemingsnummer van de (para)medisch beroepsbeoefenaar op het ontvangstbewijs (getuigschrift)) moet duidelijk blijken dat de inkomsten geïnd worden door de associatie in naam en voor rekening van de (para)medische beroepsbeoefenaar. Daarenboven dienen eveneens de overige voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en de [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#) vervuld te zijn om van de vrijstelling van voornoemd artikel te genieten.

De vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek geldt enkel voor dienstverrichtingen. Zelfstandige groeperingen van personen die ook belaste goederenleveringen 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).

Indien gebruik gemaakt wordt van een andere verdeelsleutel (bijvoorbeeld waarbij 'nieuwe' leden een deel van hun inkomsten afstaan aan 'oude' leden, en dus een groter deel van de kosten dragen) kan de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek over deze vergoedingen enkel toegepast worden wanneer aangetoond wordt dat elk lid nog steeds zijn eigen kosten heeft gedragen.

3.2 De associatie ontvangt de erelonen in eigen naam. De ontvangstbewijzen (getuigschriften) bevatten het ondernemingsnummer van de associatie

De vrijstellingen beoogd door artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek ten aanzien van de prestaties verricht door (para)medische beroepsbeoefenaars moeten strikt worden geïnterpreteerd. Deze vrijstellingen moeten bijgevolg worden beperkt tot (para)medische verzorging in de uitoefening van het beroep van de (para)medisch beroepsbeoefenaar. Bovendien is deze vrijstelling een persoonsgebonden vrijstelling, wat inhoudt dat deze vrijstelling enkel toegepast kan worden in hoofde van de medisch beroepsbeoefenaar/natuurlijke persoon, dan wel door de arts/professionele vennootschap **waarin de (para)medisch beroepsbeoefenaars hun hun medische activiteit geheel of gedeeltelijk hebben ingebracht** (zie ook randnummer 31 van de [beslissing nr. E.T.127.740 van 22.03.2016](#)). Indien meerdere (para)medische beroepsbeoefenaars/natuurlijke personen hun medische activiteit inbrengen in een professionele vennootschap, waarbij het ondernemingsnummer van de professionele vennootschap op de uitgereikte ontvangstbewijzen(getuigschriften) wordt vermeld, dan aanvaardt de administratie evenwel dat de vrijstelling van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek van toepassing is op in dat artikel beoogde vrijgestelde handelingen in hoofde van de professionele vennootschap.

De natuurlijke personen die anders dan als loon- of weddetrekkende werken voor de (para)medische praktijk waarin zij hun (para)medische activiteit hebben ingebracht, maar niettemin met die praktijk een band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt, worden voor hun prestaties die ze ten aanzien van de praktijk verrichten, niet aangemerkt als een btw-belastingplichtige in de zin van artikel 4, van het Btw-Wetboek, zodat er in hun relatie geen belastbare handeling plaatsvindt. Dit geldt ongeacht of betreffende natuurlijke persoon reeds voor het verrichten van andere handelingen in het kader van zijn economische activiteit als btw-belastingplichtige werd geregistreerd.

Het voorgaande betreft evenwel een toegeving waarvan voornoemde natuurlijke persoon, indien deze handelt in de omstandigheden zoals bedoeld in artikel 4, van het Btw-Wetboek, geen gebruik moet maken. In geval van afwezigheid van betreffende band van ondergeschiktheid, waarvan betrokkene het bewijs levert, kan de hoedanigheid van btw-belastingplichtige hem niet worden geweigerd. In dat geval is de vrijstelling van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek van toepassing op de handelingen die de (para)medische beroepsbeoefenaar verricht ten aanzien van de associatie voor zover deze handelingen beoogd worden door dit artikel.

(Para)medische beroepsbeoefenaars die werken middels een professionele vennootschap worden altijd geacht een belastingplichtige te zijn zoals bedoeld in artikel 4, van het Btw-Wetboek. Ook voor hen geldt dat de vrijstelling van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek van toepassing is op de handelingen die zij verrichten ten aanzien van de associatie, voor zover deze handelingen beoogd worden door dit artikel.

4. Een (para)medische praktijk beschikt over meerdere uitgeruste praktijkruimten, een gemeenschappelijke wachtzaal en een gemeenschappelijke inkom. De (para)medische beroepsbeoefenaar, eigenaar (of huurder) van de praktijk, stelt de overige praktijkruimtes ter beschikking van andere (para)medische beroepsbeoefenaars. De andere (para)medische beroepsbeoefenaars (die zelf ontvangsbewijzen (getuigschriften) uitreiken) betalen een vaste maandelijkse vergoeding aan de (para)medische beroepsbeoefenaar die hen de infrastructuur ter beschikking stelt. Kan de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek op deze vergoedingen worden toegepast?

De situatie wordt beoogd waarbij elke (para)medische beroepsbeoefenaar onder het eigen ondernemingsnummer zijn ontvangsbewijzen (getuigschriften) uitreikt en niet de situatie waarbij de ontvangsbewijzen (getuigschriften) uitgereikt worden onder het ondernemingsnummer van de eigenaar (of huurder) van de praktijk.

De praktijk van de eigenaar (of huurder) kan **in principe** optreden als een zelfstandige groepering van personen, voor welke de diensten aan de leden zijn vrijgesteld, mits de voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en de [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#) voldaan zijn.

Binnen de sector is echter al vastgesteld dat er regelmatig moeilijkheden zijn om aan volgende twee voorwaarden te voldoen:

- de praktijk dient haar diensten enkel aan kostprijs aan de leden aan te rekenen
- de handelingen verricht aan de leden moeten een overwegend deel van de activiteitensector 'diensten' van de praktijk (groepering) uitmaken. Hierbij moet ook rekening gehouden worden met de diensten verstrekt door de praktijk aan de patiënten (welke als diensten aan niet-leden aanzien moeten worden).

Slechts indien aan alle voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voldaan is, is de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek van toepassing op de dienstprestaties van de (para-)medische praktijk ten aanzien van haar leden. Indien niet aan één van de voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voldaan is, kan de (para-)medische praktijk in ieder geval niet optreden als een zelfstandige groepering van personen die vrijgestelde diensten verricht in de zin van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. De aan de andere (para-)medische beroepsbeoefenaars aangerekende goederenleveringen of diensten volgen in dat geval hun eigen regime.

Inzake de btw-kwalificatie van de dienst bestaande uit de terbeschikkingstelling van een (para)medisch kabinet, heeft de administratie in de [beslissing nr. E.T.96.270 van 13.10.2000](#) het standpunt ingenomen dat de verhuur van medische en/of paramedische apparatuur, ongeacht de hoedanigheid van de verhuurder (geneesheer, kliniek, immobiliënnootschap, ...), aan de btw onderworpen is, in de mate dat ze betrekking heeft op de uitrusting, die roerend of onroerend door bestemming is. De verhuur van het gebouw is dan vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Btw-Wetboek.

Dit standpunt had enkel betrekking op de gevallen waarbij, naast de onroerende verhuur, geen andere diensten werden aangeboden dan de verhuur van medische en/of paramedische apparatuur. In de praktijk blijkt dat er vaak nog bijkomende diensten worden verstrekt, andere dan de terbeschikkingstelling van een onroerend goed en de verhuur van medische en/of paramedische apparatuur. Het betreft onder meer de terbeschikkingstelling van een medisch secretariaat, administratieve ondersteuning, IT-ondersteuning, terbeschikkingstelling van medisch personeel, ...

De administratie is van oordeel dat, wanneer bij de terbeschikkingstelling van een (para)medisch kabinet er bijkomende diensten worden aangeboden, en het voorwerp van de overeenkomst hoofdzakelijk bestaat uit diensten andere dan de terbeschikkingstelling van het onroerend goed, het geheel als één dienstprestatie moet worden beschouwd, welke aan de btw onderworpen is. Enkel in de situatie waarbij de terbeschikkingstelling beperkt is tot het onroerend goed en medische en/of paramedische apparatuur, mag de belastingplichtige zich nog beroepen op de [beslissing nr. E.T.96.270 van 13.10.2000](#).

5. Een praktijk beschikt over meerdere uitgeruste praktijkruimten, een gemeenschappelijke wachtzaal en een gemeenschappelijke inkom. De (para)medisch beroepsbeoefenaar, eigenaar (of huurder) van de praktijk, stelt de overige praktijkruimtes ter beschikking van andere (para)medische beroepsbeoefenaars. De andere (para)medische beroepsbeoefenaars (die zelf ontvangsbewijzen (getuigschriften) uitreiken) staan een vast

percentage van hun erelonen af aan de eigenaar (of huurder). Kan de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek op deze vergoedingen toegepast worden?

De (para)medische vennootschap die de praktijkruimten ter beschikking stelt kan **in principe** optreden als een zelfstandige groepering van personen, voor welke de diensten aan de leden zijn vrijgesteld, mits de voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek en de [circulaire AAFisc nr. 31/2016 \(nr. E.T.127.540\) van 12.12.2016](#) voldaan zijn.

In de praktijk is echter al vastgesteld dat er regelmatig moeilijkheden zijn om aan volgende twee voorwaarden te voldoen:

- de (para)medische vennootschap dient haar diensten enkel aan kostprijs aan de leden aan te rekenen. Het afstaan van een vooraf bepaald percentage van de erelonen (inkomsten) door de andere (para)medische beroepsbeoefenaars kan niet als 'kostendekkende' factor aanzien worden.
- de handelingen verricht aan de leden moeten een overwegend deel van de activiteitensector 'diensten' van de groepering uitmaken. Hierbij moet ook rekening gehouden worden met de diensten verstrekt door de (para)medische vennootschap aan de patiënten (welke als diensten aan niet-leden aanzien moeten worden).

Slechts indien aan alle voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voldaan is, is de vrijstelling van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek van toepassing op de dienstprestaties van de (para-)medische praktijk ten aanzien van haar leden.

Indien niet cumulatief aan alle voorwaarden van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek voldaan is, kan de (para)medische vennootschap in ieder geval niet optreden als een zelfstandige groepering van personen die vrijgestelde diensten verricht in de zin van artikel 44, § 2bis, van het Btw-Wetboek. De aan de andere (para)medisch beroepsbeoefenaars aangerekende goederenleveringen of diensten volgen in dat geval hun eigen regime.

Inzake de btw-kwalificatie van de dienst bestaande uit de terbeschikkingstelling van een medisch kabinet, mag de belastingplichtige zich nog beroepen op de [beslissing nr. E.T.96.270 van 13.10.2000](#) in zoverre de terbeschikkingstelling beperkt is tot het onroerend goed en medische en/of paramedische apparatuur. Wanneer het uit het voorwerp van de overeenkomst blijkt dat deze hoofdzakelijk bestaat uit diensten andere dan de terbeschikkingstelling van het onroerend goed, dan dient het geheel als één dienstprestatie te worden beschouwd, welke aan de btw onderworpen is (zie ook de commentaar onder FAQ nr. 4, hiervoor).

IV. FAQ met betrekking tot de toepassing van de artikelen 44, § 1, en 44, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek in het geval van samenwerkingen tussen beoefenaars van een (para)medisch beroep

6. Een (para)medische praktijk met rechtspersoonlijkheid (bvba) stelt andere (para)medische beroepsbeoefenaars (niet-aandeelhouders) tewerk in zijn praktijk. Alle honoraria worden ontvangen door de artsenpraktijk

De situatie wordt beoogd waarbij het ondernemingsnummer van de praktijk op de ontvangstbewijzen (getuigschriften) wordt vermeld. De tewerkgestelde (para)medische beroepsbeoefenaars ontvangen geen erelonen in eigen naam.

Wanneer natuurlijke personen die, anders dan als loon- of weddetrekkende, werken voor een (para)medische praktijk waarvan de handelingen al dan niet van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig de bepalingen van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek, maar niettemin met die praktijk een band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid blijkt (dit is het geval wanneer de fysieke persoon geen ontvangstbewijzen (getuigschriften) in eigen naam en voor eigen rekening uitreikt, maar enkel ontvangstbewijzen (getuigschriften) uitreikt die het ondernemingsnummer van de (para)medische praktijk vermelden), aanvaardt de administratie dat betreffende personen niet handelen als btw-belastingplichtigen in de zin van artikel 4 van voornoemd Btw-Wetboek zodat er in hun relatie geen belastbare handeling plaatsvindt. Dit geldt ongeacht of betreffende natuurlijke persoon reeds voor het verrichten van andere handelingen in het kader van zijn economische activiteit als btw-belastingplichtige werd geregistreerd.

Het voorgaande betreft evenwel een toegeving waarvan voornoemde natuurlijke persoon, indien deze handelt in de omstandigheden zoals bedoeld in artikel 4, van het Btw-Wetboek, geen gebruik moet maken. In geval van afwezigheid van betreffende band van ondergeschiktheid, waarvan betrokkene het bewijs levert, kan de hoedanigheid van btw-belastingplichtige hem niet worden geweigerd. In dat geval is de vrijstelling van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek van toepassing op de

handelingen die de (para)medisch beroepsbeoefenaar verricht ten aanzien van de (para)medische praktijk voor zover deze handelingen beoogd worden door dit artikel.

(Para)Medische beroepsbeoefenaars die werken middels een professionele vennootschap worden altijd geacht om belastingplichtige te zijn zoals bedoeld in artikel 4, van het Btw-Wetboek. Ook voor hen geldt dat de vrijstelling van artikel 44, § 1, van het Btw-Wetboek van toepassing is op de handelingen die zij verrichten ten aanzien van de (para)medische praktijk, voor zover deze handelingen beoogd worden door dit artikel.

7. Stagiairs werken 'onder het ontvangstbewijs-getuigschrift' van hun stagemeester ((para)medisch beroepsbeoefenaar). De opbrengsten worden geboekt als omzet bij hun stagemeester. De stagiairs ontvangen van de stagemeester een vergoeding (vaste vergoeding of percentage van de erelonen) voor hun prestaties

De btw-behandeling is gelijklopend met deze van FAQ nr. 6. Aldus aanvaardt de administratie dat betreffende personen niet handelen als btw-belastingplichtigen in de zin van artikel 4, van het Btw-Wetboek zodat er in de relatie stagiair en stagemeester geen belastbare handeling plaatsvindt. Dit geldt ongeacht of betreffende natuurlijke persoon reeds voor het verrichten van andere handelingen in het kader van zijn economische activiteit als btw-belastingplichtige werd geregistreerd.

8. Een artsenassociatie is werkzaam binnen een erkend ziekenhuis. Het ziekenhuis ontvangt de erelonen van de artsen (leden van de artsenassociatie) in hun naam en voor hun rekening. Het ziekenhuis houdt evenwel een gedeelte van de erelonen in ter uitvoering van de artikelen 154 en 155 van de gecoördineerde wet van 10.07.2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen

Overeenkomstig artikelen 154 en 155 van de gecoördineerde wet van 10.07.2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinrichtingen dekken de honoraria, centraal geïnd of niet, alle kosten die direct of indirect verbonden zijn aan de uitvoering van medische prestaties, zoals onder meer kosten van medisch, verpleegkundig, paramedisch, verzorgend, technisch, administratief, onderhouds- en ander hulppersoneel, kosten verbonden aan gebruik van lokalen, kosten van aanschaffing, vernieuwing, grote herstellingen en onderhoud van de benodigde uitrusting, kosten van materiaal en geneeskundige verbruiksgoederen en kosten van goederen en door derden geleverde diensten met betrekking tot de gemeenschappelijke diensten, die niet door het budget van financiële middelen worden vergoed.

De administratie is dan ook van oordeel dat het gedeelte van de erelonen die ziekenhuizen niet doorstorten naar de artsen, maar onder meer aanwendt ter dekking van de kosten veroorzaakt door de medische prestaties welke niet door het budget van financiële middelen worden vergoed, een essentieel onderdeel vormt van de behandeling van de patiënt gericht op diens genezing. Deze inhoudingen op de erelonen moeten dan ook aanzien worden als een vergoeding voor de 'gezondheidskundige verzorging van de patiënt' in de zin van of artikel 44, § 2, 1°, van het Btw-Wetboek.

V. Inwerkingtreding

De bepalingen van deze circulaire moeten worden toegepast vanaf 01.01.2020.

Interne ref.: 134.875

[TOP](#)