

HET NIEUWE BTW-KADER VOOR KOSTENDELENDE VERENIGINGEN

Sinds 1 juli 2016 gelden nieuwe spelregels voor de toepassing van de btw-vrijstelling in het kader van dienstprestaties die een zelfstandige groepering verricht voor haar leden (nieuw artikel 44, §2bis WBTW). Bij het invoeren van dit nieuwe wetsartikel werd reeds een circulaire aangekondigd met de praktische uitvoeringsmodaliteiten, doch was het wachten tot eind 2016 vooraleer deze lijvige circulaire werd gepubliceerd (Circ. AAFisc nr. 31/2016 (nr. E.T.127.540) dd. 12.12.2016). Bestaande zelfstandige groeperingen (ook deze die reeds actief waren vóór 1.07.2016) krijgen tijd tot 31.03.2017 om zich te melden bij de bevoegde btw-dienst. Ongetwijfeld rijzen bij velen nog vragen zoals wat, wie en hoe?

Achtergrond

In het kader van initiatieven m.b.t. kostendeling klinkt volgend scenario wellicht bekend in de oren: ziekenhuis X en Y hebben elk een dure scanner nodig. In plaats dat zij deze beide aanschaffen richten ze een kostendelende vereniging op die één scanner aankoopt. Vervolgens gaat de vereniging de scanner verhuren aan ziekenhuis X en Y.

Het wettelijk kader waarbinnen de kostendelende vereniging de gemeenschappelijke kosten zonder btw kan doorrekenen aan haar leden bestaat reeds langer (oud artikel 44, §2 1° bis WBTW – oude voorwaarden KB nr. 43), doch werd de vrijstelling onder druk van Europa recent hervormd en werden de voorwaarden soepeler (nieuw artikel 44, §2bis WBTW). Met ingang van 1 juli 2016 werd ook de oude circulaire van 09.05.1996 opgeheven.

De juridische kant van de zaak

De wetgeving en circulaire spreken uitsluitend van 'zelfstandige groeperingen', doch worden deze in de praktijk vaak aangeduid met de term 'kostendelende verenigingen'.

Een zelfstandige groepering bestaat uit minstens twee leden, natuurlijke of rechtspersonen. De zelfstandige groepering kan een vereniging zijn met of zonder rechtspersoonlijkheid. De rechtsvorm van de groepering speelt geen rol (vzw, NV, BVBA, enz.).

Bezit de vereniging geen rechtspersoonlijkheid dan moet ze onder eigen benaming optreden naar derden en haar leden (=autonome groepering). Tussen de oprichtende leden wordt in dergelijk geval een samenwerkingsovereenkomst afgesloten waarin de activiteiten en de werking gedetailleerd omschreven worden. Hierin wordt ook bepaald welk lid zal instaan voor de btw-verplichtingen van de zelfstandige groepering.

Wie kan deel uitmaken van een zelfstandige groepering?

De rechtsvorm van de leden is van geen belang. Wel is het van belang dat het om een duurzame samenwerking gaat. Aan deze voorwaarde wordt geacht voldaan te zijn indien men minstens twee jaar onafgebroken lid blijft van de groepering.

Onder de nieuwe voorwaarden is het niet langer vereist dat de leden tot eenzelfde financiële, economische, professionele of sociale groep behoren.

De leden mogen onder de nieuwe regels ook belastbare activiteiten uitoefenen, doch moeten zij overwegend en op geregelde wijze vrijgestelde handelingen verrichten of handelingen waarvoor ze niet belastingplichtig zijn.

De circulaire koppelt aan het begrip 'overwegend' een specifieke grensbepaling die per lid te beoordelen is, met name:

Het totaalbedrag (per kalenderjaar) van de handelingen die recht op aftrek verlenen dient minder dan 50% van de totale jaaromzet te bedragen.

In de circulaire wordt de berekening van de breuk in detail besproken. Is het resultaat 50% of meer, dan kan men in principe geen lid meer zijn van de zelfstandige groepering. De circulaire voorziet wel in een specifieke tolerantie bij een occasionele overschrijding van de 50%-drempel.

De circulaire stelt dat het de verantwoordelijkheid is van de zelfstandige groepering om het btw-statuut van haar leden te gaan bevragen. De groepering is immers verantwoordelijk voor de terechte toepassing van de vrijstelling op de verstrekte diensten. Blijkt dat de btw-vrijstelling onterecht werd toegepast dan moet een regularisatie gebeuren van de btw die onterecht niet werd geheven. De groepering dient hiervoor terug te kijken naar 1 januari van het jaar waarin het lid niet meer aan de grens voldoet.

Welke handelingen kan een zelfstandige groepering stellen?

De zelfstandige groepering kan zowel goederen leveren als diensten verrichten.

De levering van goederen staat los van artikel 44 §2 bis WBTW en is m.a.w. onderworpen aan de normale btw-regels.

Sinds 01.07.2016 zijn de handelingen niet langer beperkt tot dienstprestaties voor haar leden. Er kunnen dus ook dienstprestaties verricht worden voor niet-leden (derden), maar deze volgen dan de normale btw-regels. Ook ingeval bepaalde dienstprestaties voor de leden niet onder de vrijstellingsvoorwaarden vallen (zie hierna), volgen deze handelingen ook de normale btw-regels. Ter voorkoming van concurrentievervalsing wordt in artikel 44,§2 bis, eerste lid, 2° WBTW ook een voorwaarde gekoppeld aan de activiteiten van de zelfstandige groepering:

'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'.

De circulaire koppelt ook hier aan het begrip 'overwegend' een specifieke grensbepaling, met name:

Het totaalbedrag (per kalenderjaar) van de diensten die vrijgesteld zijn van btw op basis van artikel 44,§2bis WBTW dient meer dan 50% van het totaalbedrag van de sector 'diensten' (= alle vrijgestelde en belaste diensten) te bedragen.

Is de breuk gelijk aan of kleiner dan 50%, dan valt de groepering buiten de werkingssfeer van de vrijstelling en is zij een gewone btw-belastingplichtige met recht op aftrek. De groepering kan zich dan in principe niet meer beroepen op de btw-vrijstelling vanaf het kalenderjaar dat volgt op de overschrijding. De circulaire voorziet echter in een specifieke tolerantie indien occasioneel geen 50% wordt gehaald waardoor de vrijstelling toch behouden blijft.

Gemengde btw-plichtige

Gezien onder de nieuwe regeling de zelfstandige groepering zowel belaste leveringen als dienstverrichtingen kan stellen (zowel aan leden als niet-leden), impliceert dit dus dat de zelfstandige groepering zelf een gemengde btw-plichtige kan zijn en zij dus ook een beperkt recht op aftrek kan uitoefenen. Aankoopfacturen moeten het btw-nummer van de groepering vermelden.

De circulaire vermeldt in randnummer 63-66 enkele specifieke regels inzake de wijze waarop het recht op aftrek kan toegepast worden, doch gaan we hier in deze bijdrage niet dieper op in. Voor zover de belastbare omzet per kalenderjaar niet meer dan 25.000 EUR bedraagt, kan de zelfstandige groepering zich eventueel nog beroepen op de regeling kleine onderneming.

Ingeval een bestaande groepering onder de oude regeling uitsluitend vrijgestelde handelingen verrichtte en onder de nieuwe bepalingen een gemengde btw-plichtige wordt, kan zij mogelijk nog een deel van de historische btw gaan recupereren (zie randnummer 67-77 van de circulaire).

Wanneer kan een dienstprestatie voor een lid zonder btw aangerekend worden?

Opdat de dienst kan vrijgesteld worden moet deze direct nodig zijn voor de vrijgestelde of niet-belaste activiteit van het lid (voor elke dienst afzonderlijk te beschouwen). Er is dus een duidelijke vereiste dat de dienst specifiek verband moet houden met de vrijgestelde/niet-belaste activiteit van het lid opdat de vrijstelling volledig kan toegepast worden. Vallen hier niet onder: het verschaffen van spijs en drank aan personeel van de leden en diensten voor privédoeleinden van de leden.

Wordt er een dienst verricht voor een lid die een gemengde btw-plichtige is, en deze diensten hebben zowel betrekking op de vrijgestelde als met btw belaste activiteit, dan moet er in principe btw aangerekend worden over de volledige dienstprestatie. Dit kan vermeden worden door een afzonderlijke aanrekening. Dit kan via éénzelfde factuur, mits een duidelijke opsplitsing wordt gemaakt en een verwijzing naar de circulaire wordt opgenomen.

De vrijstelling kan niet toegepast worden voor de diensten die verricht worden door een lid voor de andere leden of voor de groepering.

Kostendekkende vergoeding?

De vergoeding die de zelfstandige groepering vraagt aan haar leden mag louter kostendekkend zijn en kan dus enkel een terugbetaling vormen van zijn aandeel in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven. Er is aan deze voorwaarde voldaan indien de groepering m.b.t. haar dienstverlening niet het systematisch maken van winst beoogt. Eventuele winsten mogen niet verdeeld of uitgekeerd worden onder haar leden en moeten aangewend worden voor de instandhouding/verbetering van de verstrekte diensten aan haar leden. Deze voorwaarde is ook geldig voor de diensten verstrekt aan niet-leden.

De kostendeling onder de leden van de groepering kan gebeuren via de vordering van een juiste terugbetaling of er wordt gewerkt met een zo juist mogelijke raming waarbij een verdeling wordt gemaakt op basis van een aantal overeengekomen criteria (bv. bestede tijd). Er mogen tussentijds geregelde voorschotten gevraagd worden.

Voor de diensten aan niet-leden moet eenzelfde vergoeding aangerekend worden zoals voor de leden.

Administratieve verplichtingen?

Een overzicht van de diverse formaliteiten/rapporteringen:

- De groepering zal een nauwkeurige, gedetailleerde en transparante boekhouding moeten voeren teneinde te kunnen aantonen dat voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden.
- De zelfstandige groepering moet een periodieke rapportering opmaken aan haar leden (minstens 1x per jaar). De leden dienen inzake te verkrijgen in de kostprijscalculatie van de zelfstandige groepering met betrekking tot alle diensten die ze verstrekt aan leden en niet-leden en de manier waarop de kosten verdeeld worden. De rapportering moet voor alle leden dezelfde zijn.
- De zelfstandige groepering dient aan ieder lid de verplichting op te leggen om jaarlijks een document op te maken waarin de berekening van de 50%-breuk wordt meegedeeld. De groepering dient dit document te bewaren.
- De groepering moet voor de vrijgestelde diensten aan haar leden, minstens éénmaal per jaar een gedetailleerde afrekening maken en versturen naar haar leden. De afrekening mag geen melding maken van een btw-bedrag.
- Voor de belaste diensten en leveringen gelden de normale btw-regels inzake de uitreiking van facturen en stukken.
- Meldingsplicht en ledenlijst:
 - De zelfstandige groepering is gehouden de aanvang van de activiteit te melden bij de bevoegde btw-dienst en dit binnen de maand die volgt op de aanvang van de activiteit.
 - De zelfstandige groeperingen die louter vrijgestelde diensten verstrekken kunnen de melding doen via een zelf opgemaakt document. De zelfstandige groeperingen die gemengde btw-plichtige zijn dienen de melding te verrichten via een formulier 604A.
 - De zelfstandige groepering moet binnen dezelfde termijn bij de bevoegde btw-dienst een ledenlijst neerleggen met daarin minstens de volgende gegevens: benaming van de leden, ondernemingsnummer/rijksregisternummer, adres van administratieve hoofdzetel en de aard van hun activiteit.
- De zelfstandige groepering moet aan de bevoegde btw-dienst een kopie bezorgen van de door alle leden ondertekende samenwerkingsovereenkomst (enkel voor de verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid).

- Bij toetreding of vertrek van een lid, bij wijziging van de activiteit van de groepering of één van de leden moet de groepering de bevoegde btw-dienst inlichten (eigen document, 604B of 604A) binnen de maand die volgt op de wijziging.
- Een stopzetting van de activiteit van de groepering moet binnen de maand die volgt op de gebeurtenis gemeld worden (eigen document of 604C).

Wat met gemeenschappelijk personeel?

Onder de bijzonderheden gaat de circulaire dieper in op het personeel van de groepering. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen de groepering met rechtspersoonlijkheid en zonder rechtspersoonlijkheid.

- Heeft de groepering rechtspersoonlijkheid, dan dient het personeel dat nodig is voor de werking rechtstreeks aangeworven te zijn door de groepering en moet het personeel dus op de payroll van de groepering staan. De groepering zal de personeelskosten onder haar leden verdelen. Dit valt onder de vrijstelling in de mate dat het personeel wordt ingezet voor de vrijgestelde dienstverlening.
- Heeft de groepering geen rechtspersoonlijkheid, dan mag deze in principe geen personeel aanwerven. De circulaire bevat in dit kader een toegeving in die zin dat de terbeschikkingstelling van personeel door een lid aan de zelfstandige groepering zonder rechtspersoonlijkheid vrij van btw kan gebeuren, in de mate dat het personeel wordt ingezet voor de activiteiten die vrijgesteld zijn op basis van artikel 44,§2 bis WBTW. In feite wordt het personeel aangeworven door het lid in naam en voor rekening van de zelfstandige groepering. Deze tolerantie is niet van toepassing ingeval van terbeschikkingstelling van personeel door een niet-lid aan de groepering, noch door een lid aan een ander lid. De circulaire bevat nog een aantal specifieke modaliteiten die in de samenwerkingsovereenkomst moeten voorzien worden.

De tolerantie m.b.t. de groeperingen zonder rechtspersoonlijkheid betreft in feite een verkapte voorzetting van de onverdeeldheden zoals voorzien in afdeling 2 van de oude circulaire van 1996. Het valt echter te betwijfelen of deze tolerantie op langere termijn zal kunnen behouden blijven.

Voor bestaande zelfstandige groeperingen die reeds actief waren vóór 01.07.2016 verstreek de overgangperiode op 31.12.2016. Vanaf die datum dienen zij zich in principe formeel in orde te stellen. De administratie maakte echter recent bekend dat zij geen kritiek zal uitoefenen indien zij zich uiterlijk op 31.03.2017 melden.

Eline Demeyere