

## Zelfstandige groeperingen van personen: welke diensten genieten van de btw-vrijstelling? (27 januari 2018)

Christian Amand, Advocaat Xirius

In de arresten *DNB Banka* en *Aviva* weigerde het Europese Hof van Justitie aan de financiële instellingen (art. 44 §3 btw-wetboek) de mogelijkheid om gebruik te maken van van btw-vrijgestelde diensten verstrekt door zelfstandige groeperingen van personen (hierna genoemd ZGP) in de zin van artikel 44§2bis btw-wetboek (*FiscalNet* wekelijkse analyse van 7 oktober 2017). Grondiger onderzoek heeft ons toegelaten vast te stellen dat het HvJ in deze arresten zijn eigen interpretatiemethodes niet respecteerde en dat het de uitdrukkelijke wens van de Ecofin Raad niet is gevolgd zoals die bleek uit de logica van het ingevoerde systeem en uit de archieven van de Raad (cf. onze studie "DNB Banka and Aviva: Has the ECJ Followed Its Own Interpretation Methods and Respected the Objectives Pursued by the EU Legislature?", 28 *International VAT Monitor* 6 (2017)).

De tijdens conferenties en seminaries gedane verklaringen hebben eveneens voor ongerustheid gezorgd bij ondernemingen die sedert de jaren '70 zonder veel problemen zulke GZP hadden opgezet. Volgens Bart Buelens en Stefan Ruyschaert, fiscaal en juridisch consultants, zouden de boekhoudkundige en IT-diensten eerst en vooral niet kunnen genieten van de btw-vrijstelling (cf. *Samenwerkingsovereenkomsten & btw*, Wolters Kluwer Informatie 26 april 2017 p. 19). Volgens Yves Bernaerts zou de toewijzing van uitgaven aan de GZP door een van de leden, in zijn naam aangegaan maar wel voor rekening van de GZP, een handeling zijn die onder het toepassingsveld van de btw valt (cf. *Groupements autonomes de personnes : la CJUE balise les (nouvelles) lignes à suivre*). Men hoeft niet al te snel conclusies te trekken uit verklaringen die uit hun context werden gelicht en nadien door hun auteurs werden verduidelijkt of ingetrokken. Zoals blijkt uit het onderzoek van de wetteksten (cf. infra) laat niets op dit moment toe om te bevestigen dat boekhouddiensten en diensten van personeelsbeheer, informatica en management niet zouden kunnen genieten van een btw-vrijstelling wanneer ze worden verstrekt door een GZP aan hun leden in zoverre deze diensten worden aangewend voor activiteiten die zijn vrijgesteld of buiten het domein van deze laatste vallen.

*btw-vrijstelling op diensten die direct nodig zijn voor de vrijgestelde activiteiten van de leden van een GZP*

Volgens de circulaire 31/2016 van 12 december 2016 "komen enkel de diensten die direct nodig zijn voor de vrijgestelde activiteit van de leden of voor de activiteit waarvoor de leden niet belastingplichtig zijn, in aanmerking voor de vrijstelling." Deze voorwaarde van "direct nodig" treffen we aan in artikel 4§2bis, al. 1, 2° btw-wetboek, maar ook in artikel 132(1)(f) van de btw-richtlijn. De circulaire 31/2016 voegt in zijn punt 36 toe dat 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. Meer zegt de circulaire er niet over. De wettekst zegt er zelf ook niets meer over, en nog voor de goedkeuring van de wet van 26 mei 2016 wilde de Raad van State meer duidelijkheid.

Zouden de verrichtingen die "direct nodig zijn voor de vrijgestelde activiteit" van een GZP dezelfde zijn als de vrijgestelde activiteiten in het kader van de samenwerking tussen zorginstellingen? De juridische en boekhoudkundige diensten zijn immers niet vrijgesteld op grond van de circulaire nr. 36/2012 van 27 november 2012 met commentaar over specifieke vrijstellingen in de medische en ziekenhuissector. Een onderzoek van teksten laat toe om te besluiten dat een dergelijke analogie incorrect is voor de diensten die een GZP aan haar leden verstrekte. De vrijstellingen in het kader van een samenwerking tussen zorginstellingen is immers gebaseerd op voor de medische sector specifieke vrijstellingen (art. 44§2, 2, 1° en 2° btw-wetboek), terwijl de vrijstelling van diensten van GZP een specifieke (artikel 44§2bis btw-wetboek) grondslag en een veel ruimere draagwijdte heeft dan de medische sector.

*Memorie van toelichting van de wet van 26 mei 2016 en advies van de Raad van State*

Volgens de memorie van toelichting van de wet van 26 mei 2016 tot wijziging van de Belgische bepalingen betreffende GZP moet men onder "diensten die direct nodig zijn" verstaan diensten die specifiek zijn verbonden met de vrijgestelde of niet-belastingplichtige activiteiten van de leden en die een onontbeerlijke input vormen voor het verstrekken van die activiteiten. Als "diensten die niet direct nodig zijn" worden bijvoorbeeld aangemerkt het verschaffen van spijs en drank aan het personeel van de leden, diensten verricht voor de privédoeleinden van de leden, enz. In punt 3 van het advies is de Raad van State van oordeel dat het aangewezen is om in het ontwerp eveneens te vermelden wat onder "diensten die direct nodig zijn" moet worden verstaan. Dit advies wordt niet gevolgd." (*Doc. Parl. 54-1739 p. 7*).

De Raad van State had vastgesteld dat heel wat elementen die nodig zijn om de draagwijdte van het regime in ontwerp te begrijpen, zich bevinden in de memorie van toelichting, maar niet in het ontwerp. Dat is vooral het geval met het begrip van de diensten die "direct nodig zijn" en de vermelding dat de vrijstelling enkel betrekking heeft op de diensten. Volgens de Raad van State zullen de auteurs van het ontwerp, het ontwerp op dat punt moeten herzien. Gezien de tekst van 44§2bis, al. 1, 2° btw-wetboek van de richtlijn rechtstreeks de termen "direct nodig voor de vrijgestelde activiteit van de leden" overneemt, kan men begrijpen dat het Parlement niet het risico wilde nemen om het te moeten verduidelijken. Bovendien is de tekst misschien niet zo onduidelijk als de Raad van State suggereert.

*Beperkingen die voortvloeien uit de opzet van het stelsel van de GZP*

Men kan het begrip "direct nodig voor de vrijgestelde activiteit van de leden" maar begrijpen door het te situeren in het kader van de werking van het systeem van GZP. Zoals de btw-richtlijn en de Belgische wetgeving sinds 1 juli 2016 voorzien, is een groepering er niet toe gehouden:

- uitsluitend diensten te verstrekken aan personen wier activiteit is vrijgesteld van btw of buiten het domein valt;
- om uitsluitend van btw vrijgestelde diensten te leveren.

Dit werd bevestigd door het HvJ voor wie de vrijstelling zich niet beperkt tot de GZP waarvan de leden uitsluitend een activiteit uitoefenen die vrijgesteld is of waarvoor ze niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben. Zo kunnen diensten die worden verstrekt door een GZP waarvan de leden eveneens belastbare activiteiten uitoefenen van die vrijstelling genieten, maar enkel in zoverre deze diensten direct nodig zijn voor de vrijgestelde activiteiten van die leden of waarvoor ze niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben (EHvJ, 4 mei 2017, *Commissie vs Groothertogdom Luxemburg*, zaak C-274/15, punt 53).

Een groepering kan perfect belastbare diensten leveren aan leden (voor hun aan de btw onderworpen activiteiten) of niet-leden (in zoverre de diensten aan deze laatsten niet overheersen). Deze nuance werd gelukkig aangebracht in de Belgische bepalingen door de wet van 26 mei 2016, die een nieuw artikel 44§2bis in het btw-wetboek invoerde. Dit zou toelaten om af te rekenen met de moeilijkheden van verschillende ondernemingen die deel uitmaakten van eenzelfde economische groep en een beroep deden op gemeenschappelijke juridische, informatica- of boekhouddiensten aan leden van de groep in de economische zin van de term, terwijl de activiteit van een deel van de leden van de groep was onderworpen aan de btw en de activiteit van andere ondernemingen vrijgesteld was van btw of, wat minder vaak het geval was, buiten het toepassingsgebied van de btw viel.

Dit verklaart waarom de communautaire wetgever voorzag dat de vrijstelling enkel betrekking zou hebben op diensten direct nodig zijn voor deze activiteit die vrijgesteld is van btw of buiten het toepassingsgebied van de btw valt. Zo niet, verhindert niets dat de vrijstelling ook betrekking heeft op diensten die worden verstrekt met het oog op de uitoefening van belastbare activiteiten. Dit zou ingaan tegen de opzet van het stelsel en zou aanleiding geven tot concurrentievervalsing tussen ondernemingen die aan de btw onderworpen zijn (op het niveau van de prefinanciering), zelfs als dat op het einde van de rit geen impact zou hebben gehad op het stadium van de eindgebruiker.

*Doorfactureren met vrijstelling van de algemene kosten en facturatie van de diensten door een zelfstandige groepering van personen zonder rechtspersoonlijkheid*

Yves Bernaerts bevestigt dat "de doorgefactureerde uitgaven dus een onmisbaar element moeten zijn in de verwezenlijking van de activiteit van de leden, wat het vrijgesteld doorfactureren van de algemene kosten verhindert (cf. Groupements autonomes de personnes et TVA - Un Etat de nescience après l'incognito ? *Revue Générale de Fiscalité et de Comptabilité Pratique* 2016/5 p. 19). Bernaerts schreef dat dit volgens hem niet wil zeggen dat de groepering geen boekhoudkundige of administratieve diensten kan leveren. Volgens hem betekent dit alleen dat in de gevallen waarin een GZP boekhoudkundige diensten afneemt bij derde onderaannemers, de btw op de diensten van die onderaannemers niet aftrekbaar zal zijn door de GZP.

In een studie die verscheen in *Actualités fiscales* nr. 34 van 9 oktober 2017 (Groupements autonomes personnes : disqualification la proliféricité fiscale et dislocation sectorielles) en de presentatie ervan op het Forum for the Future op 22 november 2017 bevestigde Bernaerts dat alle prestaties van de leden ten behoeve van een groepering belast moeten worden. Ter ondersteuning van zijn stelling verwijst hij naar punten 82 en 83 van het arrest van het HvJ van 4 mei 2017, *Europese Commissie vs. Groothertogdom Luxemburg*, zaak C-274/15. Het Hof beoordeelde de argumentatie van het Groothertogdom Luxemburg als irrelevant. Deze argumentatie stelde dat de verrichtingen tussen een zelfstandige groepering van personen en een van haar leden niet noodzakelijk activiteiten zijn tussen twee verschillende belastingplichtigen, waarbij de eerste slechts kan handelen middels een van haar leden. Het Hof gaf aan dat daaruit volgt dat de toewijzing van uitgaven aan de GZP door een van haar leden, gedaan in zijn naam maar voor rekening van een GZP, een verrichting is die onder het toepassingsgebied valt van de btw.

Dat is logisch voor diensten die worden verstrekt door een lid van de groepering aan de GZP, zelfs wanneer deze laatste rechtspersoonlijkheid heeft en dat die op deze grond eigen personeel en een eigen boekhouding kan hebben. Maar is dat ook zo wanneer de GZP geen eigen rechtspersoonlijkheid heeft, en het om redenen van sociale en boekhoudwetgeving onmogelijk is om personeel en een eigen boekhouding te hebben? Als we de stelling van Yves Bernaerts volgen voor wie alle prestaties van leden voor een groepering belast moeten worden, als een groepering geen rechtspersoonlijkheid heeft en op die grond een beroep moet doen op de diensten van haar leden, dan zou die GZP een niet aftrekbare btw moeten dragen op de diensten die worden verstrekt aan een van haar personeelsleden. Kan men echter eisen dat alle diensten binnen de juridische structuur van een lid en geleverd in naam van de GZP onderworpen worden aan een door de GZP niet aftrekbare btw? Daarmee zou men het bestaan van GZP's zonder rechtspersoonlijkheid verhinderen. Het wetboek staat de oprichting van GZP zonder rechtspersoonlijkheid echter uitdrukkelijke toe. Het Europese btw-systeem vereist bovendien geen bijzondere juridische vorm. Een feitelijke vereniging die handelt in eigen naam ten aanzien van derden kan een btw-plichtige zijn, zelfs wanneer ze geen rechtspersoonlijkheid heeft. Het HvJ zelf spreekt deze stelling ook niet tegen aangezien het aangeeft dat de vrijstelling niet alleen van toepassing is op de diensten waarvoor een beroep wordt gedaan in naam van een lid, maar voor rekening van een GZP. Het zegt niet dat de diensten waarvoor een beroep wordt gedaan in naam van en voor rekening van een GZP door een lid belastbaar zijn. Het Hof sticht net zo min als de administratie verwarring tussen de begrippen van mandataris en commissionair. Daarom oordeelde de administratie op verstandige wijze dat het personeel van de groepering op de payroll van een van de leden kon blijven staan, maar dat het werd geacht in naam van en voor rekening van alle leden te zijn aangeworven (cf. circulaire 31/2016, punt 93 e.v.). De boekhouding is het voorwerp van verschillende rekeningen in de boekhouding van een van de leden. Dat wil niet zeggen dat er diensten zouden bestaan tussen het lid en zijn groepering, maar gewoon dat de activiteit van de groepering zonder rechtspersoonlijkheid is ondergebracht bij een van zijn leden. Dat mag niet worden verward met diensten verstrekt door leden aan een groepering waarvan hij deel uitmaakt.



*Van btw vrijgestelde diensten verstrekt door GZP*

Uit het bovenstaande volgt dat binnen de huidige wetgeving en de administratieve praktijk men redelijkerwijze kan verdedigen dat diensten van boekhouding, personeelsbeheer, management, informatica en wagenparkbeheer door een GZP van de btw-vrijstelling kunnen genieten wanneer ze worden geleverd voor de vrijgestelde activiteit of voor een activiteit die buiten het toepassingsgebied van haar leden valt. Het doet er daarbij weinig toe of de GZP rechtspersoonlijkheid heeft of niet



Christian Amand

Avenue Tedescolaan 7  
1160 Bruxelles - Brussel  
Tél. : + 32 2 663.14.55  
Fax : + 32 2 663.30.78  
E-mail: [ca@xirius.be](mailto:ca@xirius.be)  
Website: <http://www.xirius.be>