

Bewerking 12 : aftrek van overgedragen verliezen

Yves Verdingh

Aftrek van overgedragen verliezen

Volgorde van aftrekken	
1	Beweging belastbare reserves + Verworpen Uitgaven + Uitgekeerde Dividenden
Eliminatie van bestanddelen waarop aftrekverbod van toepassing is	
2	Omdeling naar oorsprong
3	Niet-belastbare bestanddelen (art. 199 WIB92)
4	DBI van het jaar zelf (art. 202 – 205 WIB92)
5	Octrooi-inkomsten van het jaar zelf (art. 543 WIB92)
6	Innovatie-inkomsten van het jaar zelf (art. 205/1 – 205/4 WIB92)
7	Investeringsaftrek (art. 72 en 201 WIB92)
8	Groepsbijdrage (art. 205/5 WIB92)
Resterend saldo (*)	
9	Aftrek voor risicokapitaal (art. 205ter WIB92)
10	Overgedragen DBI (art. 205 §3 WIB92)
11	Overgedragen innovatie-inkomsten (art. 205/1 §1 WIB92)
12	Vorige verliezen (art. 206 WIB92) *
13	Overgedragen Aftrek voor risicokapitaal (onbeperkt in tijd – 60% regel) (art. 536, lid 3 WIB92)
14	Overgedragen aftrek voor risicokapitaal beperkt in tijd) (art. 536, lid 1 en 2 WIB92)
Minimum belastbare basis	
$= 30\% \times (\text{resterend saldo (*)} - 1.000.000 \text{ EUR})$	

Onbeperkt
aftrekbaar

“Korf” :
max.1 mio
EUR + 70%
van winst > 1
mio EUR

Max 1 mio
EUR + 60%
van de winst
> 1 mio EUR

Aftrek van overgedragen verliezen

Compenseerbare verliezen

	Codes	Belastbaar tijdperk
Saldo van de compenseerbare vorige verliezen	1721, . .
Gedeelte van de landbouwverliezen waarvoor de vennootschap de toepassing heeft gevraagd van de achterwaartse verliesaftrek dat niet kon worden afgetrokken	1725	+....., . .
Gecompenseerde verliezen	1723	-....., . .
Verlies van het belastbare tijdperk	1722	+....., . .
Landbouwverliezen door ongunstige weersomstandigheden waarvoor de vennootschap de toepassing vraagt van de achterwaartse verliesaftrek	1724	-....., . .
Verlies over te brengen naar het volgende belastbare tijdperk	1730, . .

1. Ontstaan van fiscale verliezen

Ontstaan van fiscale verliezen

Art. 206, §1, lid 2 WIB 92

Voor de toepassing van het eerste lid, wordt onder vorige beroepsverliezen, de verliezen begrepen die werden vastgesteld overeenkomstig de wetgeving die van toepassing was voor de betreffende belastbare tijdperken en die niet vroeger konden worden afgetrokken of niet vroeger onder de vennoten werden verdeeld, of, in het geval van vorige beroepsverliezen die zijn geleden in landen waar de winsten bij verdrag zijn vrijgesteld, voorheen niet door bij verdrag vrijgestelde winst waren gedekt.

Ontstaan van fiscale verliezen

Eerste ontstaansreden van fiscale verliezen : wanneer negatief resultaat na de “eerste bewerking”, zijnde een afname van de belaste reserves die groter is dan de som van Verworpen Uitgaven en Uitgekeerde dividenden
(ComIB/1964, nr. 110/53)

Tweede ontstaansreden van fiscale verliezen : wanneer er :

- Een positief resultaat is na de eerste bewerking doch dit kleiner is dan de minimum belastbare winst
- Een negatief resultaat is na de eerste bewerking en dit negatief resultaat vergroot wordt door de minimum belastbare winst

Ontstaan van fiscale verliezen

Voorbeeld 1

Resultaat na eerste bewerking : 5.000 EUR

40% voordelen alle aard personenauto's : 10.000 EUR (V.U. – code 1206)

Aangifte Vennootschapbelasting :

Code 1410 = code 1412 = 5.000 EUR (resultaat na eerste bewerking)

Code 1420 = code 1206 = 10.000 EUR (minimum belastbare basis)

Resterend resultaat (Code 1430) = - 5.000 EUR

Belastbare grondslag resterende winst (0 EUR) (code 1450)+ 40% voordeel alle aard personenauto's (10.000 EUR) (code 1206)= 10.000 EUR

Overdraagbaar verlies van het belastbare tijdperk = 5.000 EUR (code 1722)

Ontstaan van fiscale verliezen

Voorbeeld 2

Resultaat na eerste bewerking : - 5.000 EUR

40% voordelen alle aard personenauto's : 10.000 EUR (V.U. – code 1206)

Aangifte Vennootschapbelasting :

Code 1410 = code 1412 = - 5.000 EUR (resultaat na eerste bewerking)

Code 1420 = code 1206 = 10.000 EUR (minimum belastbare basis)

Resterend resultaat (code 1430) = - 15.000 EUR

Belastbaar tegen gewoon tarief (code 1460) = resterende winst (0 EUR) (code 1450)+ 40% voordeel alle aard personenauto's (10.000 EUR) (code 1206)
=10.000 EUR.

Overdraagbaar verlies = 15.000 EUR (code 1730)

2. Boekverliezen versus fiscale verliezen

Boekverliezen versus fiscale verliezen

- Enkel onrechtstreeks verband tussen boekverliezen en fiscale verliezen : de fiscale winstbepaling vertrekt van het boekhoudkundig resultaat
- Maar door vrijstelling van inkomsten/verwerping van kosten/louter fiscale aftrekken kan :
 - Een boekverlies gepaard gaan met een fiscale winst (bv. door verwerping van kosten); of
 - een boekwinst gepaard gaan met een fiscaal verlies (bv. door fiscale vrijstelling van inkomsten)
- Het overgedragen boekresultaat is een fiscaal een belastbare reserve

3. Bewijs van fiscale verliezen

Bewijs van fiscale verliezen

Hof van Cassatie, 16 december 1958 :

wanneer vennootschap vorige verliezen wenst te verrekenen met belastbare winsten, draagt zij de bewijslast inzake de werkelijkheid en het bedrag van de verliezen

ComIB/92, nr. 23/488 : bewijs van vorige verliezen kan niet worden aangetoond aan de hand van een laattijdige aangifte.

⇒ Wordt tegengesproken door recente rechtspraak : fiscale wet stelt niet een tijdige aangifte als voorwaarde om vorige verliezen te kunnen verrekenen (bv. **Antwerpen, 19 februari 1996; Gent, 16 januari 1997; Antwerpen, 24 juni 2008**)

Bewijs van fiscale verliezen

Casus

Fiscus aanvaardt aangegeven fiscale verliezen niet, op basis van argument dat boekhouding niet bewijskrachtig zou zijn, waardoor werkelijkheid en bedrag van de fiscale verliezen niet zou zijn bewezen. Voor beide jaren worden verliezen “op nul” gezet.

Rb Hasselt, 18 mei 2011

- Zelfs wanneer boekhouding gebreken vertoont, moet fiscus aantonen dat meer inkomsten werd behaald dan aangegeven
- Gewone “opnulzetting” van fiscale verliezen zonder in concreto aan te tonen welke inkomsten verhoogd werden of kosten verworpen is willekeurig

Zie reeds **Antwerpen, 24 april 2001; Rb Luik, 24 februari 2004, Rb Hasselt, 4 januari 2006; Brussel, 4 november 2009; contra Luik, 19 januari 2011**

4. Controletermijnen

Controletermijnen

Standpunt fiscus (**ComIB/92, nr. 346/13 ev**) :

- Geen bericht van wijziging nodig in jaar van ontstaan fiscale verliezen, want
- Met betwisting fiscale verliezen kan gewacht worden tot het moment dat het verlies effectief in af trek is gebracht van belastbare winsten

Bekritiseerd in rechtsleer :

- Art 346 WIB 92 : bericht van wijziging is vereist wanneer fiscus inkomsten en andere gegevens uit aangifte wil wijzigen
- Hoe verzoenen met bepaling inzake bewaartermijnen boeken en bescheiden (7 jaar) ?

Doch stelling fiscus aanvaard door rechtspraak : o.a. **Cass., 12 september 1991;**
Rb. Hasselt, 7 januari 2004; Gent, 17 april 2007

Controletermijnen

Grondwettelijk Hof, 20 november 2008 :

Geen schending van het gelijkheidsbeginsel wanneer regels van controle en wijziging van de aangifte de fiscus toelaten de controle over een aanslagjaar waarin een overgedragen fiscaal verlies wordt benut, uit te breiden naar een onderzoek over het in aftrek gebrachte verlies zelve. En dit terwijl verliezen die in het belastbare tijdperk waarin ze ontstaan, in aftrek komen van belastbare winsten, binnen de driejarige controletermijn moeten worden onderzocht

5. Overdracht van fiscale verliezen

Verticale verliescompensatie

Artikel 206, §1, lid 1 WIB 92 :

“Vorige verliezen worden afgetrokken van de winst van elk volgende belastbaar tijdperk afgetrokken”

- Onbeperkte overdracht fiscale verliezen naar *toekomstige* belastbare tijdperken (“carry forward”)
- Overdracht fiscale verliezen naar toekomstige jaren onbeperkt qua bedrag
- Geen aftrek fiscale verliezen op winsten uit *voorgaande* belastbare tijdperken (“carry back”) (behalve landbouwverliezen wegens ongunstige weersomstandigheden : 3 jaar)

6. Kwantitatieve beperking

Kwantitatieve beperking

Art. 207, lid 5 WIB92 :

- aftrek overgedragen verliezen is vierde aftrek van de 'korf';
- hierdoor is de aftrek ervan, tesamen met de aftrekken die eveneens deel uitmaken van de 'korf', beperkt tot 1 mio EUR vermeerderd met 70% van de winst die meer bedraagt dan 1 mio EUR;
- het gedeelte van fiscale verliezen dat desgevallend niet kan worden toegepast omwille van deze beperking kan worden **overgedragen** naar de volgende belastbare tijdperken.

Kwantitatieve beperking

Land	Carry Back	Carry Forward
Frankrijk	1 (max. 1 mio)	Onbeperkt (max. 1 mio + 50% van belastbare winst boven 1 mio EUR)
Nederland	1	9
Luxemburg	0	Onbeperkt
Duitsland	1 (max 511.500 EUR)	Onbeperkt (max. 1 mio + 60% van belastbare winst boven 1 mio EUR)
USA	0	Onbeperkt (max. 80% van de winst)
Zwitserland	0	7
Verenigd Koninkrijk	1	Onbeperkt

7. Verliescompensatie en controlewijziging

Verliesaftrek en controlewijziging

Artikel 207, negende lid WIB 92 :

“In geval van verwerving of wijziging tijdens het belastbaar tijdperk van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, zijn, noch aftrekbaar van de winst van dat tijdperk, noch van enig later belastbaar tijdperk :

- (..) in afwijking van artikel 206, de vorige beroepsverliezen”

Verliesaftrek en controlewijziging

Artikel 207, negende lid WIB 92 :

- Overdragen fiscale verliezen gaan verloren in geval van controlewijziging, tenzij aanwezigheid “rechtmatige financiële of economische behoeften”
- Bedoeling van de wetgever : handel in “verliesvennootschappen” tegengaan
- Is enkel mbt overdragen fiscale verliezen; verliezen van het belastbaar tijdperk zelve blijven buiten schot
- Maatregel vindt enkel toepassing in geval van vrijwillige overdrachten, dus niet in geval van wijziging aandeelhoudersstructuur ten gevolge van erfenis (Verslag aan de Koning bij KB van 20 december 1996)

Verliesaftrek en controlewijziging

Begrip “controle” :

- **art. 1:14, §1 WVV** : de beschikkingsmacht om **in rechte** of **in feite** een **beslissende** invloed uit te oefenen op de oriëntatie van het beleid, of op de aanstelling van de meerderheid van de zaakvoerders
- **Art. 1:14, §2 WVV** : vijf gevallen van **onweerlegbaar vermoeden** van controle **in rechte** :
 - Beschikken over meerderheid van de stemrechten;
 - Bevoegdheid tot controle op basis van de statuten of enige andere overeenkomst;
 - Beschikken over het recht tot benoemen of ontslaan van de meerderheid van de bestuurders of zaakvoerders;
 - Beschikken over meerderheid van de stemrechten op basis van een stemrechtenovereenkomst;
 - Wanneer beleidsbeslissingen enkel kunnen genomen worden mits gemeenschappelijke goedkeuring (‘gezamenlijke controle’)

Verliesaftrek en controlewijziging

Begrip “controle” (vervolg) :

- **art. 1:14, §3 WVV** : elke vorm van controle die geen controle in rechte uitmaakt, is een controle in feite

Zie CBN-adviezen nrs. 114-5, 2011/20 en 2017/2

Verliesaftrek en controlewijziging

Begrip “controle” (vervolg) :

- **art. 1:14, §3 W.Venn.** : elke vorm van controle die geen controle in rechte uitmaakt, is een controle in feite

Verslag aan de Koning bij het KB van 20 december 1996 :

- Er is controlewijziging wanneer een belangrijk aantal zaakvoerders of bestuurders vervangen wordt
- Wordt betwist in de rechtspraak : zie bv. **Rb. Aarlen, 9 november 2011** (benoeming andere bestuurder is eerder wijziging van beheer, oa. omdat aandeelhoudersstructuur niet wijzigt en fiscus de beslissende invloed van de nieuwe bestuurder niet kon aantonen en **Antwerpen, 11 december 2012** (wijziging statutaire zaakvoerder en maatschappelijk doel doch zonder wijziging aandeelhouderschap is géén controlewijziging)

Verliesaftrek en controlewijziging

Begrip “controle” (vervolg) :

Casus

Vennootschap heeft tot doel de verkoop van boeken, tijdschriften en kranten. In 2010 worden de activiteiten stopgezet. In 2011 worden de naam en de zetel van de vennootschap gewijzigd en verandert het doel in “opleiding van piloten en consultancy inzake luchtvaart”. Op dat moment wordt ook de zaakvoerder/aandeelhouder vervangen door nieuwe zaakvoerder die echter slechts 1 aandeel (op een totaal van 750) verwerft.

In 2013 werden deze wijzigingen gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad en verwerft de nieuwe zaakvoerder de andere 749 aandelen.

Fiscus meent dat er reeds in 2011 sprake was van een controlewijziging, aangezien de nieuwe zaakvoerder reeds op dat moment beschikte over “een beslissende invloed op de oriëntatie van het beleid”.

Verliesaftrek en controlewijziging

Begrip “controle” (vervolg) :

Casus (vervolg)

Gent, 3 januari 2017 : stelt de fiscus in het gelijk

De nieuwe zaakvoerder heeft sinds 2011 een beslissende invloed op de oriëntatie van het beleid, want :

- Er worden nog uitsluitend prestaties geleverd waarvoor enkel de nieuwe zaakvoerder de kennis heeft;
- Tijdens de bezwaarprocedure werd gevraagd van alle correspondentie te sturen naar het privé-adres van de nieuwe zaakvoerder

Verliesaftrek en controlewijziging

Verslag aan de Koning bij K.B. van 20 december 1996 :

“Rechtmatige financiële of economische behoeften” worden aanwezig geacht in geval van :

a) Controlewijziging over :

- a) vennootschap in moeilijkheden;
- b) met behoud, zelfs gedeeltelijk, van de tewerkstelling; en
- c) van de werkzaamheden van de onderneming vóór de verwerving of wijziging van controle

b) Wijzigingen van controle in geval van overdrachten van aandelen of van bedrijfsleiders binnen een geheel samengesteld uit ondernemingen opgenomen in de boekhoudkundige consolidatie

Verliesaftrek en controlewijziging

Mogelijkheid tot het bekomen van een Voorafgaande Beslissing

Zie ontwerpaanvraag op www.ruling.be :

Vennootschap in moeilijkheden

- *Betreft het een vennootschap in financiële moeilijkheden ?*
- *Is er een negatief netto-actief?*
- *Zijn er herkapitaliseringen geweest?*
- *Is de vennootschap onderworpen aan de alarmbelprocedure overeenkomstig artikel 5:153 (bv) of de artikelen 7:228 en 7:229 (nv) WVV ?*

Het feit dat de vennootschap zich niet in financiële moeilijkheden bevindt, betekent niet dat de controlewijziging niet aanvaardbaar is, maar dit criterium kan toelaten om de rechtmatige financiële of economische behoeften te versterken.

Verliesaftrek en controlewijziging

Mogelijkheid tot het bekomen van een Voorafgaande Beslissing

Zie ontwerpaanvraag op www.ruling.be :

Behoud van de activiteit

- *Is er behoud van activiteiten na de controlewijziging ?*
- *Zal een vroegere activiteit opnieuw worden opgestart? Zo ja, zal deze op dezelfde wijze worden uitgeoefend?*
- *Zal er een nieuwe activiteit naast de bestaande activiteit ontplooid worden?*
- *Heeft de vennootschap de laatste jaren statutenwijzigingen ondergaan betreffende het maatschappelijk doel?*

Verliesaftrek en controlewijziging

Mogelijkheid tot het bekomen van een Voorafgaande Beslissing

Zie ontwerpaanvraag op www.ruling.be :

Behoud van tewerkstelling

- *Hoe was de tewerkstellingsgraad voorafgaand aan de controlewijziging ?
Wat is de huidige tewerkstellingsgraad en wat zijn de vooruitzichten voor de toekomst ?*

Verliesaftrek en controlewijziging

Mogelijkheid tot het bekomen van een Voorafgaande Beslissing

- Praktijk van de “engagements”
 - Tot behoud van tewerkstelling : nrs. 500.097, 500.104, 500.313, 600.370 etc.;
 - Tot behoud van de *huidige* activiteit : nrs. 500.097, 600.081, 600.135;
 - Geen ontwikkeling *nieuwe* activiteit : nrs. 500.097, 600.135

Verliesaftrek en controlewijziging

Voorafgaande Beslissingen nrs. Ci.COM/272 van 6 oktober 1997, Ci.COM/275 van 7 juli 1997, Ci.COM/307 van 8 december 1997, Ci.COM/314 van 18 februari 1998

- Controlewijzigingen die gepaard gaan met aanvulling van de bestaande activiteiten;
- met de bedoeling het voortbestaan van de vennootschap te verzekeren; en
- de tewerkstelling geheel of gedeeltelijk te behouden,

beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften

Verliesaftrek en controlewijziging

Casus

Verlieslatende vastgoedvennootschap (geen personeel) wordt overgenomen, en na overname volgt doelswijziging en uitbating, *in één van de gebouwen*, een *bijkomende* handel in kunst, schilderijen en antiquiteiten

Fiscus weigert verliesaftrek na controlewijziging

Rb. Antwerpen, 31 maart 2008 : geeft de fiscus ongelijk

- Rechtmatige financiële of economische behoeften zijn aanwezig bij overgenomen vennootschap - door overname en toevoeging *nieuwe* activiteit is continuïteit bestendigd
- Stelling fiscus (“men had gebouw rechtstreeks kunnen kopen”) is verboden opportuniteitsbeoordeling

Verliesaftrek en controlewijziging

Casus (vervolg)

Antwerpen, 26 oktober 2010 : geeft de fiscus ongelijk

- Zelfs in de redenering van de fiscus is er geen probleem want bestaande activiteit werd behouden en eveneens de tewerkstelling (ervoor geen personeel, nu wél)
- Overgenomen vennootschap “heeft een eigen economische behoefte ingevuld tot *behoud* van haar maatschappelijke werking, zelfs nu dit mede is gebeurd door een aan haar doel *toegevoegde* activiteit, die een werkelijke en economisch verantwoorde activiteit is gebleken”

Verliesaftrek en controlewijziging

Casus

Twee vennootschappen hebben elk fiscale verliezen. Beiden kwamen onder de controle van eenzelfde groep. Vennootschappen worden gefusioneerd (mét beperking van fiscale verliezen in functie van fiscale nettowaarden voor gevolg – art. 206, §2 WIB 92). Fiscus weigert in latere jaren de aftrek van de verliezen die na deze fusie overbleven omdat de vennootschap die de controlewijziging onderging niet in moeilijkheden verkeerde.

Vennootschap-koper hanteerde volgende economische redenen voor controlewijziging :

- Uitbreiding van de groep van vennootschappen
- Ontwikkeling nieuw activiteiten
- Wegwerken verliezen
- Uitschakelen concurrent

Verliesaftrek en controlewijziging

Gent, 30 oktober 2012 : geeft de fiscus gelijk

- Er is in casu géén sprake van (de controlewijziging over) een “vennootschap in moeilijkheden” : omzet steeg jaarlijks, goede ratios, personeelsbestand nam toe
- Hof ziet dus niet in welk rechtmatig (niet fiscaal) belang een gezonde vennootschap heeft bij gehad bij deze controlewijziging
- Rechtmatige behoeften moeten in eerste instantie aanwezig zijn in hoofde van de vennootschap die de controlewijziging ondergaat.

Verliesaftrek en controlewijziging

Casus

Wegkwijnende liftenbouwer (A) met overgedragen verliezen wordt overgenomen door concurrent (B). Na overname worden de activiteiten van A overgebracht naar B; omzet van A daalde en personeelsbestand liep terug. Er gebeurden in A geen investeringen meer etc. Fiscus weigert in latere jaren de aftrek van de verliezen omdat er in hoofde van de vennootschap die de controlewijziging onderging geen rechtmatige behoeften bestaan voor de controlewijziging.

Verliesaftrek en controlewijziging

Antwerpen, 18 december 2012 : geeft de fiscus ongelijk

- Behoud van tewerkstelling en van de werkzaamheden zijn niet de enige mogelijke motieven; deze kunnen ook uit andere elementen bestaan;
- Overname van A was duidelijk ook in haar eigen belang : was structureel verlieslatend, hoge leeftijd aandeelhoudster, overnemer heeft oplossing voor technologisch probleem van A, personeel van B kon bestaande onderhoudscontracten van A behandelen enz.
- Bij beoordeling rechtmatige behoeften moet ook gekeken worden naar belang van de aandeelhouders (en niet alleen naar overgenomen vennootschap zelf) : oude aandeelhouders kregen hoge prijs en nieuwe aandeelhouders kunnen concurrent uitschakelen, contracten en personeel overnemen, etc.

Verliesaftrek en controlewijziging

Cass., 21 december 2017 :

- Bij beoordeling rechtmatige behoeften moet gekeken worden naar alle omstandigheden ten aanzien van **alle** bij de controlewijziging betrokken partijen;
- Het is niet vereist dat het de **uitsluitende** bedoeling van de controlewijziging het ontwijken van belastingen is

Verliesaftrek en controlewijziging

Casus

Verliesvennootschap doet statutenwijziging in aanslagjaar 2004, met benoeming nieuwe zaakvoerder, wijziging maatschappelijk doel (van restaurant naar boekhoudkantoor) en zetelverplaatsing

Fiscus onderzoekt aanslagjaar 2004 niet (nu verjaard), maar weigert verliesaftrek in aanslagjaren 2005 en 2006. Reden : controlewijziging aj 2004 laat haar toe van de verliezen te verwerpen voor aj 2004, maar ook voor elk later belastbaar tijdperk

Vennootschap betwist : discussie over al dan niet voorhanden zijn van rechtmatige behoeften is enkel voor aanslagjaar 2004 (dat niet gecontroleerd werd), en is voor latere jaren “niet aan de orde”

Verliesaftrek en controlewijziging

Hof van Beroep van Gent, 21 februari 2012 : geeft de fiscus gelijk

- Het niet toepassen van de bepaling voor aanslagjaar 2004 schept **géén verworven rechten** voor de latere aanslagjaren
- Fiscus mocht terecht aftrek van verliezen weigeren in de volgende jaren

Hof van Cassatie, 19 september 2013 : geeft de fiscus gelijk

- aftrekverbod geldt voor het geheel van de vorige beroepsverliezen en voor enig later belastbaar tijdperk
- Aftrekverbod is **niet** beperkt tot het aanslagjaar dat betrekking heeft op het belastbare tijdperk waarin de verwerving of wijziging van controle plaatsvond

Verliesaftrek en controlewijziging

Andere rechtspraak

Rb. Gent, 25 januari 2011 : geen rechtmatige behoeften want andere activiteit wordt na controlewijziging in (slapende) verliesvennootschap ondergebracht.

Rb. Antwerpen, 12 februari 2010 : overname aandelen teneinde snel te kunnen starten met bodemsanering voldoet aan rechtmatige behoeften (geen bodemattest vereist)

Rb. Leuven, 1 oktober 2010 : overname vennootschap omwille van aanwezigheid waardevol IT-platform (die heropstart mogelijk maakt) voldoet aan rechtmatige behoeften

Rb. Bergen, 23 juni 2011 : overname lege vennootschap (geen enkel actief meer) voldoet niet aan rechtmatige behoeften

PMV laat miljoenen liggen bij Thenergo

03 MAART 2014 OM 03:00 UUR | Van onze redacteur Pascal Dendooven

De aandeelhouders van het groenestroombedrijf Thenergo, waarvan PMV de grootste is, schieten miljoenen in bij de fusie met ABO. ABO verwerft 37 miljoen euro fiscale verliezen zonder dat het daarvoor iets betaalt.

Het bedrijf slaat via de overname van Thenergo een dubbelslag. Het trekt naar de beurs op de goedkoopste manier, met name door een bestaand genoteerd vehikel over te nemen. In de tweede plaats vindt het bij Thenergo ook nog eens 37 miljoen euro aan fiscaal recupereerbare verliezen.

Die fiscaal recupereerbare verliezen (waardoor een overnemer de komende jaren geen belastingen betaalt) zijn meteen het grootste actief van het groenestroombedrijf, dat voor het overige nog nauwelijks activiteiten heeft. Bij de waardebepaling werd er geen rekening mee gehouden.

‘Omwille van de strikte voorwaarden die gelden voor de recupereerbaarheid van fiscale verliezen’, merkt de adviesboetiek Emerio uit Geraardsbergen op. Opmerkelijk is dat Emerio langs beide kanten van de tafel zat. Het mocht een waarde kleven op Thenergo maar ook op de kandidaat-overnemer ABO. De waarde van Thenergo was volgens Emerio negatief. De beurswaarde, die toen op 6 miljoen euro stond, was dan weer niet relevant.

Paul Van de Perre, voorzitter van Thenergo en ook bestuurder voor de Belgische overheid bij Belgacom, verdedigde gisteren het wegschenken van de 37 miljoen. ‘Vroeger kreeg je daar 15 procent van de waarde van (*of voor Thenergo 5,55 miljoen, red*). Maar vandaag geld vragen voor fiscale verliezen in België is schizofreen.’

Een fiscale ruling vragen, was geen optie, zei Van de Perre. ‘Dat ging maanden duren, misschien wel jaren bij fiscaal beroep. De voorzichtigheid gebod ons het zo te laten. U zal toch wel al eens van de term goede huisvader gehoord hebben?’

Volgens Van de Perre hebben drie grote advocatenkantoren, Laga, Stibbe en NautaDutilh, een zorgvuldigheidsonderzoek uitgevoerd bij zowel ABO als bij Thenergo. ‘De conclusie was dat er onvoldoende zekerheid was over te recupereerbaarheid van die verliezen. Je moet personeel overnemen en de doelstelling van het bedrijf en de raad van bestuur moeten gelijk blijven.’

8. Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Artikel 206/3, §1, lid 1 WIB 92 : geen aftrek van vorige (én huidige) verliezen kan worden toegepast op :

- het gedeelte van de winst dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen als vermeld in artikel 79 WIB 92

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Artikel 207, zevende lid WIB 92 : geen aftrek van huidige en vorige verliezen kan worden toegepast op het gedeelte van de winst dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen als vermeld in artikel 79 WIB 1992.

=> Maatregel tegen winstverschuiving naar “verliesvennootschappen”

Artikel 79 WIB 92 : abnormale of goedgunstige voordelen die, in welke vorm of door welk middel ook, rechtstreeks of onrechtstreeks werden verkregen uit een onderneming waarvan men zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van wederzijds afhankelijkheid bevindt

- band van wederzijdse afhankelijkheid : ruim op te vatten : gemeenschappelijke bestuurders, economische afhankelijkheid etc.

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Voordeel

“Een verrijking van de genieter zonder gelijkwaardige tegenprestatie voor de verstrekker”

Abnormaal

“Indruisend tegen de gewone gang van zaken of hetgeen gebruikelijk is”

Goedgunstig

“Verstrekker ontvangt geen evenredige tegenprestatie”

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Casus

Aandeelhouders van twee winstgevende vennootschappen verwerven de aandelen van een (lege) verliesvennootschap (vóór de wetgeving op controlewijzing werd ingevoerd).

In een eerste stap worden de onroerende goederen van de twee winstgevende vennootschappen ingebracht in de verlieslatende vennootschap.

In een tweede stap worden de onroerende goederen terug verhuurd door de verliesvennootschap aan de twee winstgevende vennootschappen, tegen een marktconforme huur.

Fiscus : weigert compensatie ontvangen huurinkomsten met fiscale verliezen

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Hof van Cassatie, 29 april 2005 (“ABM International”) : geeft de fiscus gelijk

- Om te beoordelen of er een abnormaal of goedgunstig voordeel ontvangen is, moet niet enkel gekeken worden naar hoogte tegenprestatie (waardering inbreng en hoogte huurprijs)
- Ook de omstandigheden waarin de voordelen zijn verkregen is belangrijk : “niet op grond van economische doelstelling maar enkel op grond van fiscale oogmerken”
- géén verliescompensatie met ontvangen huuropbrengsten, niet in jaar van inbreng doch ook niet in volgende jaren

Zie eveneens Cassatie, 24 mei 2019 (“Fortum”)

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Casus

Vennootschap verhuurt aan één van haar dochtervennootschappen een onroerend goed, waarin deze haar exploitatie in onderbrengt. Deze exploitatie vergt belangrijke investeringen, waarvoor de moedervennootschap de nodige fondsen leent aan de dochtervennootschap.

Dochtervennootschap lijdt belangrijke (fiscale) verliezen en de moedervennootschap beslist om de huur drastisch te verlagen evenals geen interest meer aan te rekenen op de verleende voorschotten.

De fiscus stelt dat de dochtervennootschap hierdoor een abnormaal of goedgunstig voordeel ontvangen heeft. Volgens fiscus verkeert de dochtervennootschap niet in financiële moeilijkheden : verliezen zijn voor een groot deel te wijten aan de snelle afschrijvingen van het machinepark en vennootschap beschikt over ongeveer 465.000 EUR aan liquide middelen.

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Rb. Brugge, 1 maart 2017 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Bij de beoordeling van abnormale of goedgunstige voordelen kan het “**groepsbelang**” in aanmerking worden genomen;
- Dochtervennootschap verkeerde wél in financiële moeilijkheden : bij uitdiensttreding van de machines werd amper een meerwaarde verwezenlijkt (zijn dus niet te snel afgeschreven) en bovendien had de vennootschap voor ong. 1,8 mio EUR aan korte termijn verplichtingen (!)
- De verleende voordelen zijn dus niet abnormaal of goedgunstig, nu hiermee het mogelijke faillissement is afgewend, de toekomstige investeringen veilig werden gesteld en de reputatie van de groep is gevrijwaard.

Zie eveneens **Brussel, 17 september 2009**

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Renteloze leningen

Niet abnormaal wanneer ter vermijding van faillissement :

Rb. Leuven, 6 februari 2004

Voorafgaande Beslissingen nrs. 300.152 en 300.269

Wél abnormaal wanneer niet ter vermijding van faillissement :

Hof van Beroep van Gent, 15 november 2011 : vennootschap die renteloze lening ontving, maakte nog steeds winsten, positief eigen vermogen, geen achterstallige schulden bij belastingen of RSZ etc.

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Inbreng van schuldvorderingen

CBN, advies nr. 2021/7 van 9 december 2021 :

- Kan zowel tegen nominale waarde als tegen economische waarde gebeuren;
- Bestuursorgaan inbrenggenietende vennootschap moet waarde bepalen in de inbrengakte;
- Daarna moet AV waardering goedkeuren (behalve toegestane kapitaal)

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Inbreng van schuldvorderingen

Casus

- Moedervernootschap heeft een vordering op een 100% dochter, die zwaar verlieslatend is;
- Ter versterking van het (zwaar negatief) eigen vermogen van de dochtervernootschap, wenst moedervernootschap een inbreng te doen van de vordering (nominale waarde : 60 mio BEF);
- Verslag bedrijfsrevisor bevestigt voorgestelde waardering van de inbreng op 10.000 BEF, te wijten aan volledig verdwijnen eigen vermogen dochtervernootschap en staat van de geboekte resultaten

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Inbreng van schuldvorderingen

Casus

- Inbreng geeft bij dochtervennootschap aanleiding tot een uitzonderlijke resultaat van $60 \text{ mio} - 10.000 = 59.990.000 \text{ BEF}$, dat volledig wordt gecompenseerd met overgedragen fiscale verliezen
- Fiscus weigert verliescompensatie : dochtervennootschap heeft een abnormaal of goedgunstig voordeel ontvangen (afstand van schuldvordering)

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Inbreng van schuldvorderingen

Hof van Beroep van Brussel, 18 januari 2001 : geeft de fiscus gelijk

- Stelt fiscus in het gelijk : is *de facto* een schuldkwijtschelding;
- Schuldkwijtschelding is voordeel voor de genieter van de kwijtschelding;
- Voordeel is abnormaal want zou nooit worden toegestaan tussen onafhankelijke vennootschappen

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Inbreng van schuldvorderingen

Instituut van de Bedrijfsrevisoren :

- Inbreng moet worden gecontroleerd door commissaris-revisor of bedrijfsrevisor aangewezen door Raad van Bestuur;
- Studies “Inbreng in natura en quasi-inbreng – praktische toepassingsgevallen”, 2006, nrs. 163-164, p. 69;
- **Advies nr. 2012/01 van 20 januari 2012** : waardering van de inbreng van de vordering **moet gebeuren tegen nominale waarde**, “gelet op schuldbevrijdend karakter van de inbreng en afwezigheid van andere toepasselijke wetgeving”

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Deficitaire vereffening :

- Wanneer het bedrag van de schulden groter is dan de ten gelde gemaakte activa
- Aandeelhouders aanvaarden dat hun vorderingen niet meer kunnen gerecupereerd worden
- Niet-kwijtgescholden schulden blijven in de vereffeningstaat van de vennootschap geboekt (zie CBN-Advies nr. 170/1)

Verliesaftrek en ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen

Deficitaire vereffeningen

Voorafgaande Beslissingen nrs. 800.412, 900.237 en 900.481:

- Deficitaire vereffening heeft tot doel van het faillissement te voorkomen (negatief voor het imago)
- Kwijtschelding van schulden tot beloop van de fiscale verliezen van de te vereffenen vennootschap is géén ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel voor de te vereffenen vennootschap
- Aangezien de overgebleven schulden in de vereffeningstaat van de vennootschap geboekt blijven, worden deze dan ook fiscaal niet gelijkgesteld met kwijtgescholden schulden en is er dan ook geen sprake van belastbare materie in hoofde van de te vereffenen vennootschap.

9. Verliesaftrek en binnenlandse reorganisaties

Verliesaftrek en vereffeningen

Artikel 208 WIB 92 :

- “Vennootschappen in vereffening blijven aan de vennootschapsbelasting onderworpen volgens de bepalingen van de artikelen 183 tot 207”
- Gewone regels van de vennootschapsbelasting blijven van toepassing
- Dus inclusief de regels inzake aftrek van fiscale verliezen : kunnen volledig worden benut,
- eventueel overblijvend saldo aan verliezen bij afsluiting vereffening is niet overdraagbaar naar de aandeelhouders

Verliesaftrek en vereffeningen


Artikel 209, eerste lid WIB 92 :

In geval van verdeling van het maatschappelijke vermogen, wordt als uitgekeerd dividend aanzien, het positieve verschil tussen :

- de uitkeringen in geld of in natura, en
- de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal.

Verliesaftrek en vereffeningen

Artikel 209, lid 2 WIB 92 : volgorde van de liquidatie-uitkeringen



Uitkering	VenB	RV
Gestort kapitaal (ev. gerevalueerd)	Neen	Neen
Liquidatiereserves	Neen	Neen
Belaste reserves	Neen	Ja
Verwezenlijkte/vastgestelde meerwaarde	Ja (tenzij neutralisatie door kosten/fiscale aftrekken)	Ja
Vrijgestelde reserves	Ja (tenzij neutralisatie door kosten/fiscale aftrekken)	Ja

Verliesaftrek en vereffeningen

Voorbeeld

Materiaal vast actief	20.000,00	Kapitaal	30.000,00
Liquide middelen	<u>110.000,00</u>	Liquidatiereserves	60.000,00
		Belastingvrije reserves	<u>40.000,00</u>
Totaal	130.000,00	Totaal	130.000,00

Hypothesen :

- Marktwaaarde activa : 100.000
- 40.000 EUR overdraagbare verliezen, géén voorafbetalingen gedaan
- Kapitaal is VVPRbis kapitaal

Verliesaftrek en vereffeningen

Voorbeeld (vervolg)

Balans na tengeldemaking activa :

Materieel vast actief	0,00	Kapitaal	30.000,00
		Liquidatiereserves	60.000,00
		Belastingvrije reserves	40.000,00
Liquide middelen	<u>210.000,00</u>	Liquidatiewinst	<u>80.000,00</u>
Totaal	210.000,00	Totaal	210.000,00

Verliesaftrek en vereffeningen

Aanrekening van de uitkeringen :

Beschikbaar voor uitkering	210.000,00
1) Gestort Kapitaal	- 30.000,00
2) Liquidatiereserve	- 60.000,00
3) Verwezenlijkte meerwaarden	- 80.000,00
4) Belastingvrije reserves	- <u>40.000,00</u>
Saldo	0,00

=> Uitgekeerd dividend vóór raming VenB (25%) 180.000,00

Verliesaftrek en vereffeningen

Aangifte Vennootschapsbelasting (vóór raming VenB)

		Begintoestand	Eindtoestand
Liquidatiereserve	1012	60.000,00	0,00
Overgedragen winst/verlies	1008 PN	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Belastbare reserves	1040 PN	60.000,00	0,00
Belastbare gereserveerde winst	1080		-60.000,00
Vrijgestelde gereserveerde winst	1140	40.000,00	0,00
Niet-aftrekbare belastingen	1201		0,00
Uitgekeerd dividend (liquidatiebonus)	1304		<u>180.000,00</u>
Resultaat vh blb tijdperk	1410		120.000,00
Fiscale verliezen			<u>-40.000,00</u>
Belastbaar aan gewoon tarief			80.000,00

Verliesaftrek en vereffeningen

Raming vennootschapsbelasting

Belastbare grondslag	80.000,00
Tarief VenB (25%)	20.000,00
Vermeerdering onvoldoende VA (6,75%)	<u>1.350,00</u>
Totaal	21.350,00

Verliesaftrek en vereffeningen

Berekening liquidatiebonus

Beschikbaar voor uitkering (210.000 – 21.350)	188.650,00
Gestort kapitaal	<u>30.000,00</u>
Liquidatiebonus	158.650,00

Roerende voorheffing op liquidatiebonus

Totale liquidatiebonus	158.650,00
Waarvan liquidatiereserves	<u>- 60.000,00</u>
Te onderwerpen aan 30% RV	98.650,00

=> Verschuldigde RV : $30\% (*) \times 98.650,00 =$ 29.595,00

(*) VVPRbis is enkel voor gewone dividenden, niet voor de liquidatiebonus !

Verliesaftrek en vereffeningen

Aangifte Vennootschapsbelasting (na raming VenB)

		Begintoestand	Eindtoestand
Liquidatiereserve	1012	60.000,00	0,00
Overgedragen winst/verlies	1008 PN	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Belastbare reserves	1040 PN	60.000,00	0,00
Belastbare gereserveerde winst	1080		-60.000,00
Vrijgestelde gereserveerde winst	1140	40.000,00	0,00
Niet-aftrekbare belastingen	1201		21.350,00
Uitgekeerd dividend (liquidatiebonus)	1304		<u>158.650,00</u>
Resultaat vh blb tijdperk	1410		120.000,00
Fiscale verliezen			40.000,00
Belastbaar	1460		80.000,00

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Artikel 210, §1 WIB 92 :

“De artikelen 208 en 209 zijn mede van toepassing :

1° Bij fusie door overneming, bij fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap, bij splitsing door overneming, bij splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen, bij gemengde splitsing of bij met fusie door overneming gelijkgestelde verrichting;
(...)”

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Gevolgen :

- Basisprincipe is dat een fusie of splitsing wordt gelijkgesteld met vereffening van de overgenomen of gesplitste vennootschap (“de verdwijnende vennootschap”)
- dus : fiscaal vereffeningsregime is van toepassing van toepassing op overgenomen of gesplitste vennootschap (vandaar de naam : “belaste fusie of splitsing”)
- Impact op fiscale verliezen van de verdwijnende vennootschap : onbeperkte verliesaftrek op de latente meerwaarden en de vrijgestelde reserves van de verdwijnende vennootschap, doch een eventueel overblijvend saldo aan verliezen is verloren

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Art. 211, §1 WIB92 : vrijgestelde fusie of splitsing : voorwaarden

- (i) Overnemende of verkrijgende vennootschap is binnenlandse of ‘intra-Europese vennootschap’:
 - Iedere vennootschap van EU-lidstaat, andere dan Belgische vennootschap
 - Rechtsvorm genoemd in Bijlage Fusierichtlijn
 - Fiscaal inwoner in EU-lidstaat, en niet fiscaal geacht buiten EU te zijn gevestigd volgens een DBV gesloten met een derde staat
 - Onderworpen aan de gewone vennootschapsbelasting in die lidstaat
- (ii) Geen hoofddoel(en) van belastingontwijking of belastingfraude (cfr art. 183bis WIB92)

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Vrijgestelde fusie of splitsing : voordeel

Geen fiscale vereffening van de verdwijnende vennootschap (overgenomen vennootschap bij fusies/ gesplitste vennootschap bij splitsing), dus niet afrekenen op vrijgestelde reserves en latente meerwaarden

Maar wat met de fiscale verliezen na vrijgestelde fusie of splitsing ?

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Cassatie, 8 juni 1936 (Charbonnages du Hazard) : verliezen kunnen enkel afgetrokken worden door de belastingplichtige die ze heeft geleden

Gevolg : verlieslatende vennootschap nam steeds de winstgevende vennootschap over ! Fiscus weigerde verliesaftrek wegens strijdig met “economische realiteit”.

Cassatie, 22 maart 1990 (“Au Vieux Saint Martin”) : stelt de fiscus in het ongelijk

- verdere verscherping van de Brepols-doctrine (“vrije keuze minst belaste weg”)
- “zelfs al worden die daden uitsluitend gesteld met de bedoeling de fiscale lasten te verminderen”

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Historische achtergrond

Wetgevende initiatieven, teneinde “richting” van de fusie neutraal te maken :

- Verliezen van de overnemende (“opslopende”) vennootschap worden beperkt (“**aftrekbeperking**”)
- Verliezen van de overgenomen (“opgeslorpte”) vennootschap gaan gedeeltelijk over (“**overdrachtregeling**”)

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Verliezen *overnemende* vennootschap : “aftrekbeperking”

Behoud fiscale verliezen volgens breuk (**art. 206, §2, eerste lid WIB 92**) :

Fiscale nettowaarde van de overnemende vennootschap vóór de verrichting

Totaal van de fiscale nettowaarden van de overnemende vennootschap vóór verrichting enovergenomen bestanddelen vóór de verrichting

Artikel 206, §2, lid 1 in fine WIB 92 : wanneer fiscale nettowaarde overnemende vennootschap vóór de verrichting gelijk is aan nul : geen vorig verlies kan worden verrekend

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Verliezen *overgenomen* vennootschap : “overdrachtsregel”

Overdracht fiscale verliezen volgens breuk (**art. 206, §2, lid 2 WIB 92**) :

Fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen vóór de verrichting

Totaal van de fiscale nettowaarden van de overgenomen bestanddelen en van de overnemende vennootschap vóór de verrichting

Artikel 206, §2, derde lid WIB 92 : geen verliesrecuperatie als fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen gelijk is aan nul

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Artikel 184ter, §3, tweede lid WIB 92 : Fiscale waarde van de nav fusie overgedragen bestanddelen

Fiscale nettowaarde van de ingebrachte activa

Minus

Fiscale nettowaarde van de ingebrachte schulden, verminderd met :

Vrijgestelde waardeverminderingen waarschijnlijke verliezen, en

Vrijgestelde voorzieningen risico's en kosten

voor zover terug te vinden in boekhouding overnemende vennootschap.

Fiscale nettowaarde kan niet kleiner zijn dan nul.

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Opgepast !

De **uitgestelde belastingen** op kapitaalsubsidies en bepaalde verwezenlijkte meerwaarden..

- Maakt boekhoudkundig géén deel uit van de nettowaarde
- Maakt fiscaal wél deel uit van de nettowaarde

⇒ Wordt fiscaal immers beschouwd als een (vrijgestelde) reserve

⇒ Dus terug optellen met de boekhoudkundige nettowaarde

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Artikel 184ter, §3, eerste lid WIB 92 : fiscale nettowaarde van een bestanddeel

Boekwaarde

Verminderd met het vrijgesteld deel van herwaarderingsmeerwaarde

Vermeerderd met niet aanvaarde afschrijvingen en waardeverminderingen

Vermeerderd met belaste onderschattingen activa en overschattingen passiva

Vuistregel : “handelen alsof de vennootschap haar boekhouding aan haar fiscale toestand heeft aangepast”

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Casus

Verlieslatende vennootschap is in 1994 betrokken bij een fusie en had in 1993 een niet-aftrekbare waardevermindering van 170 BEF op aandelen geboekt. Vennootschap had deze waardevermindering terug bij de fiscale waarde van de aandelen gevoegd voor de berekening van de fiscale nettowaarde, hetgeen door de fiscus geweigerd werd.

Zie **ComIB/1992, nr. 211/37** : een met de werkelijkheid overeenstemmende waardevermindering op aandelen maakt géén deel uit van de fiscale nettowaarde van aandelen, ook al is ze fiscaal niet aftrekbaar

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Casus (vervolg)

Antwerpen, 20 september 2005 : stelt de fiscus in het gelijk

- Het feit dat de waardevermindering fiscaal niet aanvaard is, heeft niets te maken met de waardebepaling van het actief;
- Aangezien de waardevermindering met de werkelijkheid overeenstemde, maakt ze géén deel uit van de fiscale nettowaarde
- Indien ze niet met de werkelijkheid had overeengestemd, dan was ze een verdoken reserve en maakte ze wél deel uit van de fiscale nettowaarde

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Voorbeeld

Vennootschap A			
Gebouwen	250.000	Kapitaal	100.000
Vorraden	200.000	Beschikbare reserves	150.000
Bank	<u>150.000</u>	Herwaarderingsmeerwaarde	50.000
		Belastingvrije reserve	75.000
		Uitgestelde belasting	25.000
		Voorzieningen	50.000
		Schulden	<u>150.000</u>
Totaal	600.000	Totaal	600.000

Hypothesen

- Voorraad werd onderschat met 50.000 EUR : belast als onderschatting van activa
- Herwaarderingsmeerwaarde is het fiscaal vrijgesteld gedeelte
- Voorziening werd voor 20.000 EUR verworpen

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Fiscale nettowaarde activa :

Gebouwen (250.000 – 50.000)	200.000
Vorraden (200.000 + 50.000)	250.000
Bank	<u>150.000</u>
	600.000

Fiscale nettowaarde passiva

Schulden	150.000
Voorziening voor risico's en kosten (50.000-20.000)	<u>30.000</u>
180.000	

=> **Fiscale nettowaarde : 600.000 – 180.000 = 420.000**

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Voorbeeld

NV A			
Terreinen en gebouwen	1.000	Kapitaal	800
		Wettelijke reserve	80
		Beschikbare reserve	620
Bank	<u>1.000</u>	Schulden	<u>500</u>
Totaal	2.000	Totaal	2.000

Fiscale nettowaarde : 1500 (= boekhoudkundige nettowaarde)

Fiscaal verlies : 400 (hypothese)

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Voorbeeld

NV B			
Machines	1.000	Kapitaal	1.000
Vorraden	<u>400</u>	Wettelijke reserve	100
		Vrijgestelde reserve	200
		Schulden	<u>100</u>
Totaal	1.400	Totaal	1.400

Overdreven afschrijvingen machines : 100

Fiscale nettowaarde B : Activa : 1400 + 100 (overdreven afschrijving) – Passiva 100 = 1.400

Fiscaal verlies : 500 (hypothese)

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Berekening fiscale verliezen overnemende vennootschap na de opslorping van B door A

a) Aftrekbeperking fiscale verliezen A :

Fiscale nettowaarde A vóór de fusie (1500) x 400 = 206,90

Fiscale nettowaarden A + B vóór fusie (1500 + 1400)

b) Overdracht fiscale verliezen B :

Fiscale nettowaarde B vóór de fusie (1400) x 500 = 241,38

Fiscale nettowaarden A + B vóór de fusie (1500 + 1400)

Fiscale verliezen A na de fusie : 448,28

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Berekening fiscale verliezen overnemende vennootschap na de opslorping van A door B

a) Aftrekbeperking fiscale verliezen B :

$$\begin{array}{lcl} \text{Fiscale nettowaarde B vóór de fusie} & (1400) & \times 500 = 241,38 \\ \text{Fiscale nettowaarden A + B vóór fusie (1500 + 1400)} & & \end{array}$$

b) Overdracht fiscale verliezen A volgens breuk :

$$\begin{array}{lcl} \text{Fiscale nettowaarde A vóór de fusie (1500)} & & \times 400 = \underline{206,90} \\ \text{Fiscale nettowaarden A + B vóór de fusie (1500 + 1400)} & & \end{array}$$

$$\text{Fiscale verliezen B na de fusie :} \quad 448,28$$

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Praktisch gevolgen van het behoud van fiscale verliezen a rato van de fiscale nettowaarden :

- 1) Een “belastingvrije fusie” is inderdaad belastingvrij, doch heeft een negatieve impact op het bedrag van de na fusie aftrekbare verliezen
- 2) Hoe hoger de fiscale nettowaarde van de vennootschap die over de overgedragen verliezen beschikt, hoe meer fiscale verliezen zullen overblijven na de fusie
- 3) Logischerwijze maakt deze berekeningswijze een belastingvrije fusie tussen een winstgevende vennootschap en een verlieslatende vennootschap fiscaal onaantrekkelijk, aangezien een winstgevende vennootschap doorgaans een hoge fiscale nettowaarde heeft en een verlieslatende vennootschap een lage fiscale nettowaarde

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Voorbeeld

Winstgevende vennootschap A

FNW = 11.000.000 EUR

Fiscaal verlies = 0 EUR

Verlieslatende vennootschap B

FNW = 100.000 EUR

Fiscaal verlies = 4.000.000 EUR

=> Fiscaal verlies na fusie : $4.000.000 \times (100.000 / (100.000 + 11.000.000)) = 36.036,04 \text{ EUR}$

Verliesaftrek en binnenlandse

Praktisch gevolgen van het behoud van fiscale verliezen a rato van de fiscale nettowaarden :

Mogelijke optimalisatie bestaat er dus in van vóór fusie :

- de fiscale nettowaarde van de winstgevende vennootschap te verlagen;
en/of
- de fiscale nettowaarde van de verlieslatende vennootschap te verhogen

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Advies van 4 februari 2014 van de Dienst Voorafgaande Beslissingen inzake “antimisbruikbepalingen bij reorganisaties”

“Met een herstructureringsverrichting samenhangende verrichtingen (..) kunnen de fiscale gevolgen van deze herstructurering beïnvloeden. Bijvoorbeeld aanpassing, vóór de fusie, van het eigen vermogen van een bij deze fusie betrokken entiteit *met het oog op het optimaliseren van de ratio voor de overdraagbare verliezen* in toepassing van art. 206, §2 WIB 92 (excessieve dividenduitkeringen, kapitaalverhoging of –vermindering, intragroepsoverdracht van deelnemingen waarbij meerwaarden worden gerealiseerd enz...).

In dit geval is het College van mening dat, naargelang de omstandigheden, artikel 344, §1 WIB 92 (“anti-misbruikbepaling”) toepassing kan vinden”.

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Toepassingsregels inzake beperking fiscale latenties

1) Overgenomen vennootschap

Geviseerde verliezen : verliezen op datum waarop de fusie boekhoudkundig uitwerking krijgt

Fiscale nettowaarde : verliezen op datum waarop de fusie boekhoudkundig uitwerking krijgt

Verliesaftrek en binnenlandse fusies

Toepassingsregels inzake beperking fiscale latenties

2) Overnemende vennootschap

Geviseerde verliezen : op het ogenblik van het afsluiten van het laatst afgesloten boekjaar dat aan de reorganisatie voorafgaat- **Cassatie, 25 januari 2019**).

⇒ Verlies van het jaar van fusie wordt dus niet beperkt !

Fiscale nettowaarde : op het ogenblik van het afsluiten van het laatst afgesloten boekjaar dat aan de reorganisatie voorafgaat (**Cassatie, 25 januari 2019**)

Verliesaftrek en binnenlandse splitsingen

Artikel 206, §2, tweede lid, in fine WIB 92

Stap 1 : *omslaan* van het fiscaal verlies gesplitste vennootschap naar elk van de overnemende vennootschappen :

Fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen

Fiscale nettowaarde van de gesplitste vennootschap

Stap 2 : bij elke overnemende vennootschap de “overdrachtregel” toepassen

Fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen

Fiscale nettowaarde van de verkrijgende vennootschap
+ van de overgenomen bestanddelen

Verliesaftrek en binnenlandse splitsingen

Voorbeeld

Vennootschap X heeft een FNW van 3.000 en een fiscaal overgedragen verlies van 500.

X wordt gesplitst, waarbij :

Vennootschap Y (FNW 2.000) een FNW van 1.200 toebedeeld krijgt van X

Vennootschap Z (FNW 5.000) een FNW van 1.800 toebedeeld krijgt van X

Verliesaftrek en binnenlandse splitsingen

Voorbeeld (vervolg)

Stap 1 : omslaan fiscaal verlies van X :

Naar Y :
$$\frac{\text{FNW overgenomen bestanddelen (1200)}}{\text{FNW vennootschap X (3.000)}} \times 500 = 200$$

Naar Z :
$$\frac{\text{FNW overgenomen bestanddelen (1800)}}{\text{FNW vennootschap X (3.000)}} \times 500 = 300$$

Verliesaftrek en binnenlandse splitsingen

Voorbeeld (vervolg)

Stap 2 : overdrachtregel bij elk van de overnemende vennootschappen :

$$\begin{array}{l} \text{Bij Y : } \frac{\text{FNW overgenomen bestanddelen (1.200)}}{\text{FNW Y + FNW overgenomen bestanddelen (2.000 + 1.200)}} \times 200 = 75 \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Bij Z : } \frac{\text{FNW overgenomen bestanddelen (1.800)}}{\text{FNW Z + FNW overgenomen bestanddelen (5.000 + 1.800)}} \times 300 = 79,2 \end{array}$$

Verliesaftrek en binnenlandse splitsingen

Gevolg

Splitsing naar nieuwe vennootschappen : geen beperking verlies (breuk in stap 2 = 1)

Inbreng van een bedrijfstak/algemeenheid van goederen

Artikel 206, §2 WIB 92 : *behoud* van de vorige fiscale verliezen in geval van belastingvrije inbreng :

Fiscale nettowaarde verkrijgende vennootschap

Totaal van de fiscale nettowaarden van de ingebrachte goederen en de verkrijgende vennootschap

=> maatregel tegen winstverschuivingen van winstgevende bedrijfstak/algemeenheid van goederen naar vennootschappen met fiscale verliezen

Inbreng van een bedrijfstak/algemeenheid van goederen

Voorbeeld

FNW inbrengontvangende vennootschap = 1.000

Fiscale verliezen inbrengontvangende vennootschap = 800

FNW ingebrachte bedrijfstak = 3.000

Fiscale verliezen inbrengontvangende vennootschap na inbreng :

FNW inbrengontvangende vennootschap (1.000) x 800 = 200

Totale fiscale nettowaarden (1.000 + 3.000)

Inbreng van een bedrijfstak/algemeenheid van goederen

Casus

Vennootschap A doet gelijktijdig een inbreng van 100 EUR in vennootschap B en de rest van haar vermogen in vennootschap C. Vennootschap B heeft een belangrijk bedrag aan fiscale verliezen.

Teneinde de verliesbeperking in hoofde van B te vermijden, vermeldt notariële inbrengakte dat inbreng van algemeenheid niet met vrijstelling conform art. 46, §1, 2° WIB 92 gebeurt.

Bovendien spreekt art. 46, §1, 2° WIB 92 enkel over (vrijgestelde) inbreng in “een” vennootschap, terwijl hier een inbreng in twee vennootschappen betreft.

Vennootschap vermeldt niet uitdrukkelijk in bijlage bij fiscale aangifte dat ze opteert voor een belaste inbreng.

Inbreng van een bedrijfstak/algemeenheid van goederen

Casus (vervolg)

Fiscus betwist dat de inbreng buiten het toepassingsgebied art. 46, §1, 2° WIB 92 valt, en past aftrekbeperking bij B dus wél toe.

Argumenten fiscus :

- Inbreng van algemeenheid van goederen heeft, bij gebrek aan eigen fiscale definitie, de betekenis van art. 678 Wb. Venn., dat wél inbreng in meerdere vennootschappen vermeldt.
- Sinds invoering boekhoudkundige continuïteit is het niet meer mogelijk om te opteren voor een niet-belastingvrije inbreng.

Inbreng van een bedrijfstak/algemeenheid van goederen

Hof van Beroep van Brussel, 9 mei 2012 : stelt fiscus in het gelijk :

- Inbreng van algemeenheid van goederen heeft, bij gebrek aan eigen fiscale definitie, de betekenis van art. 678 Wb. Venn., dat wél inbreng in meerdere vennootschappen toelaat.
- Inbreng betrof in casu voornamelijk inbreng in één vennootschap, de inbreng van 100 EUR in de andere vennootschap zijnde “een kunstgreep”
- Inbrengende vennootschap heeft marktwaarde van de ingebrachte goederen nergens extra-comptabel uitgedrukt
- Suggestie dat niet-belastingvrije inbreng niet meer mogelijk is wanneer de voorwaarden van art. 46 WIB 92 vervuld zijn.

Conclusie

- Verliezen zijn onbeperkt overdraagbaar in de tijd en qua bedrag
- Verliezen kunnen de toekomstige winsten quasi onbeperkt neutraliseren (tenzij er een minimaal belastbare grondslag is)
- Er bestaan echter een hele reeks specifieke bepalingen die ervoor zorgen dat fiscale verliezen enkel kunnen afgetrokken worden van de eigen toekomstige winsten van de verliesvennootschap

9. Verliesaftrek en bestanddelen waarop het aftrekverbod van toepassing is

Bestanddelen waarop het aftrekverbod van toepassing is

Artikel 206/3, §1, lid 1 WIB 92 : geen aftrek van overgedragen verliezen kan worden toegepast op :

- het gedeelte van de winst dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen (cfr. artikel 79 WIB 92);
- verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard (cfr. art. 53, 24° WIB 92 - omkoping);
- de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten, voordelen van alle aard en verdoken meerwinsten (cfr. artikel 219 WIB 92);
- het gedeelte van de winst dat bestemd is voor uitgaven bedoeld in art. 198, eerste lid, 12° WIB 92 (werknemersparticipatie);
- het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van artikel 194quater, §2, vierde lid en art. 194quater, §4 WIB 92 (investeringsreserve);

Bestanddelen waarop het aftrekverbod van toepassing is

Artikel 206/3, §1, lid 1 WIB 92 : geen aftrek van overgedragen verliezen kan worden toegepast op :

- de kosten van in art. 65 WIB 92 bedoelde voertuigen tbv 17% of 40% van het voordeel van alle aard (cfr. art. 198, §1, 9° en 9° bis WIB 92);
- het niet-aftrekbaar gedeelte van commissies of makelaarslonen betaald aan sportmakelaars (cfr. art. 198, §1, 17° WIB 92)
- De gewestelijke kapitaal-en interestsubsidies voor de landbouw (cfr. art. 217, eerste lid, 4° WIB 92)
- De grondslag voor de mobilisatie van bepaalde vrijgestelde reserves (cfr. art. 519ter, §1 WIB 92)
- Het gedeelte van de groepsbijdrage dat het negatieve resultaat overschrijdt (cfr. art. 185, §4, eerste lid WIB 92)

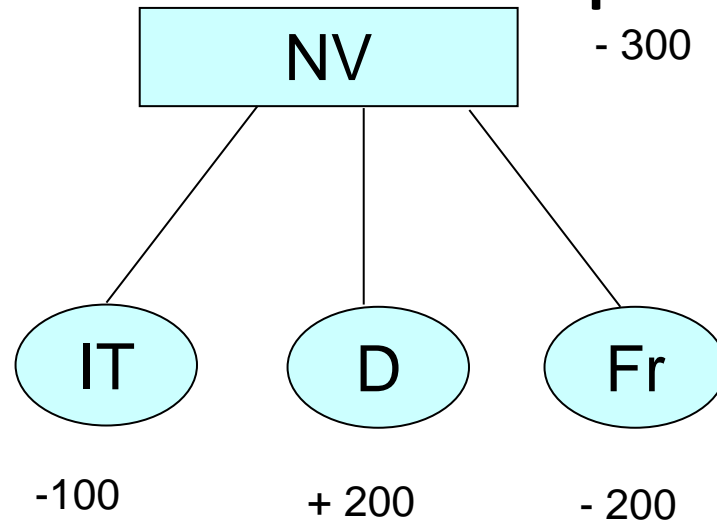
Bestanddelen waarop het aftrekverbod van toepassing is

Artikel 206/3, §1, lid 2 WIB 92 : geen aftrek van overgedragen verliezen kan worden toegepast op :

- het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte bedoeld in art. 346 of een aanslag van ambtswege bedoeld in art. 351 waarvoor de in artikel 444 vermelde belastingverhoging van minstens 10% effectief wordt toegepast;

10. Aftrek van overgedragen verliezen van buitenlandse oorsprong

Aftrek overgedragen verliezen van buitenlandse oorsprong



Resultaat na de eerste bewerking: - 400 (code 1410 = code 1412)

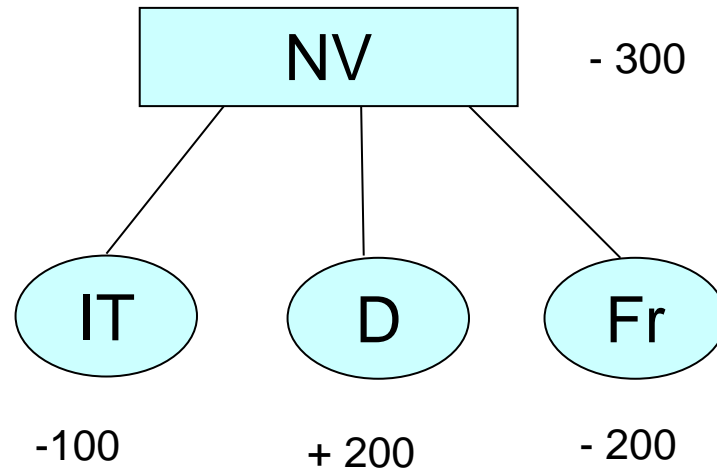
Tweede bewerking: Belgisch resultaat: - 300

Verdragsresultaat : + 200 (D) - 100 (IT) - 200 (FR)
= - 100

Situatie van belastbaar tijdperk aangevangen vóór 1 januari 2020 : oud art. 206, §1, lid 2 WIB 92

⇒ Overdraagbaar verlies van 400, dat voor 300 bestaat uit een “Belgisch verlies” en voor 100 uit een “buitenlands verlies”, zelfs al is dit buitenlands verlies niet definitief geleden in het buitenland

Aftrek overgedragen verliezen van buitenlandse oorsprong



Resultaat na de eerste bewerking: - 400 (code 1410 = code 1412)

Tweede bewerking: Belgisch resultaat: - 300

Verdragsresultaat : + 200 (D) - 100 (IT) - 200 (FR)
= - 100

Situatie van belastbaar tijdperk aangevangen na 1 januari 2020 : art. 185, §3 WIB 92

⇒ Indien definitief buitenlands verlies: overdraagbaar verlies van 400, dat dus voor 300 bestaat uit een “Belgisch verlies” en voor 100 uit een “buitenlands verlies”

⇒ Indien verlies niet definitief : geen overdracht, en dus slechts 300 overdraagbaar verlies

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Artikel 206, §1, lid 3 WIB 92 :

Vorige beroepsverliezen die werden geleden in de loop van een belastbaar tijdperk dat is aangevangen **voor 1 januari 2020**, in een buitenlandse inrichting die gelegen is in een Staat waarmee België een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten:

- worden van de toepassing van het eerste lid uitgesloten indien de vennootschap niet heeft aangetoond dat dit verlies niet in aftrek werd of wordt genomen van de winsten van deze buitenlandse inrichting die door de Staat waar deze inrichting is gelegen werden of worden vastgesteld. Bovendien worden deze verliezen eveneens van de toepassing van het eerste lid uitgesloten indien de desbetreffende buitenlandse inrichting werd overgedragen in het kader van een inbreng, een fusie, een splitsing of een gelijkgestelde verrichting

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Artikel 206, §1, lid 3 WIB 92 :

- ⇒ betreft verliezen geleden in belastbaar tijdperk aangevangen vóór 1 januari 2020 in een buitenlandse inrichting gevestigd in een land met DBV en die **nog niet werden afgetrokken**
- ⇒ Verdwijnen **definitief** uit de overgedragen verliezen van de Belgische vennootschap indien niet meer aangetoond kan worden dat ze lokaal nog niet afgetrokken zijn
- ⇒ Het bedrag van de overgedragen verlies moet dus in die mate worden verminderd

Verdeling resultaat naar oorsprong

Artikel 206, §1, lid 5 : antimisbruikbepaling

- indien de vennootschap **binnen de drie jaar** na de aftrek van het definitieve beroepsverlies opnieuw activiteiten opstart in de lidstaat waar de inrichting of de activa waren gelegen die aanleiding hebben gegeven tot het vaststellen van het definitieve beroepsverlies (cfr. art. 185, §3 lid 6 WIB 92),
 - dan worden de resterende definitieve beroepsverliezen die in vorige belastbare tijdperken nog niet werden afgetrokken, van de toepassing van het eerste lid uitgesloten.
- ⇒ **Nog niet daadwerkelijk afgetrokken** definitieve beroepsverliezen (dus inbegrepen in de overdraagbare verliezen van de vennootschap) gaan voorgoed verloren in geval van heropstart van de buitenlandse activiteiten, ongeacht of en in welke mate men de verliezen dan lokaal gaat aftrekken;

Verdeling resultaat naar oorsprong

Art. 207, zevende lid WIB 92 : de aftrek van vorige beroepsverliezen wordt uitgevoerd in overeenstemming met de bepalingen van art. 206/4 lid WIB92 :

- a) verliezen geleden in een land waarvoor de winst bij verdrag is vrijgesteld : eerst op de bij verdrag vrijgestelde winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de niet bij verdrag vrijgestelde winst en, tenslotte, op de Belgische winst;
- b) verliezen geleden in een land waarvoor de winst niet bij verdrag vrijgesteld is: eerst op de niet bij verdrag vrijgestelde winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de Belgische winst;
- c) in België geleden verliezen: eerst op de Belgische winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de niet bij verdrag vrijgestelde winst.

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Wisselwerking tussen de verschillende bewerkingen

- ⇒ Overgedragen verliezen van buitenlandse oorsprong, worden afgetrokken in de twaalfde bewerking
- ⇒ Vrijstelling van buitenlandse winsten gebeurt echter reeds in de derde bewerking

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Artikel 206, §1, lid 3 WIB 92 :

Vorige beroepsverliezen die werden geleden in de loop van een belastbaar tijdperk dat is aangevangen **voor 1 januari 2020**, in een buitenlandse inrichting die gelegen is in een Staat waarmee België een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten:

- kunnen slechts van de resterende winst worden afgetrokken in zover ze de bij verdrag vrijgestelde winst overtreffen

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Artikel 206, §1, lid 4 WIB 92 :

Het in art. 185, §3 WIB 92 bedoelde definitieve beroepsverlies kan slechts van de resterende winst worden afgetrokken in zover zij de bij verdrag vrijgestelde winst overtreffen

⇒ Ook overgedragen definitieve EER-verliezen slechts aftrekbaar in zover zij de bij verdrag vrijgestelde winst overtreffen

Reden : aangezien de verdragswinsten in een eerdere bewerking worden geëlimineerd uit de belastbare grondslag, kunnen ze niet meer geneutraliseerd worden met overdraagbare verliezen van dezelfde oorsprong

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Artikel 206, §1, lid 3 - 4 WIB 92 : voorbeeld

Belgische vennootschap met vaste inrichting in Nederland. Winst bedraagt 70.000 EUR, waarvan 60.000 Belgisch en 10.000 Nederlands. Vennootschap beschikt over 40.000 EUR overdraagbare verliezen, waarvan 20.000 EUR Belgisch en 20.000 Nederlands.

Resterend resultaat		70.000
Resterend volgens oorsprong	Bij verdrag vrijgesteld	Belgisch
	10.000	60.000
Vorige verliezen		30.000
Resterende winst volgens oorsprong		30.000

=> 10.000 Nederlandse verliezen gaan verloren (tbv Nederlandse vrijgestelde winst)

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Art. 206, §1, lid 2 WIB 92

Voor de toepassing van het eerste lid, wordt onder **vorige beroepsverliezen**, de verliezen begrepen die werden vastgesteld overeenkomstig de wetgeving die van toepassing was voor de betreffende belastbare tijdperken en die niet vroeger konden worden afgetrokken of niet vroeger onder de vennoten werden verdeeld, **of, in het geval van vorige beroepsverliezen die zijn geleden in landen waar de winsten bij verdrag zijn vrijgesteld, voorheen niet door bij verdrag vrijgestelde winst waren gedekt.**

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Voorbeeld

Belgische vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) met vaste inrichting in Duitsland.

Voor aanslagjaar 2020 werden volgende resultaten behaald :

- Belgisch resultaat :	+ 40.000
- Duits resultaat :	<u>- 70.000</u>
Resultaat	- 30.000

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Voorbeeld (vervolg)

Voor aanslagjaar 2021 werden volgende resultaten behaald :

- Belgisch resultaat : + 20.000
- Duits resultaat : + 30.000

Resultaat + 50.000

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Voorbeeld (vervolg)

Fiscale verwerking resultaat aanslagjaar 2020 :

Resultaat na de eerste bewerking : - 30.000

Omdeling naar oorsprong :

Belgische winst 40.000 EUR, 70.000 EUR verlies in landen waarvan winst bij verdrag vrijgesteld

Art. 207/5, lid 2, a) WIB 92 : verlies eerst aanrekenen op bij verdrag vrijgestelde winst, dan op winst niet vrijgesteld bij verdrag en dan op Belgische winst

⇒ 30.000 EUR overdraagbaar verlies naar aanslagjaar 2021

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Voorbeeld (vervolg)

Fiscale verwerking resultaat aanslagjaar 2021 :

Resultaat na de eerste bewerking : +50.000

Tweede bewerking : omdeling naar oorsprong :

Belgische winst 20.000 EUR, bij verdrag vrijgestelde winst 30.000 EUR

Derde bewerking : vrijstelling verdragswinst : 30.000 EUR

⇒ 20.000 EUR Belgische winst over

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Voorbeeld (vervolg)

Fiscale verwerking resultaat aanslagjaar 2021 (vervolg):

Twaalfde bewerking

- ⇒ Normaliter : 20.000 Belgische winst – 30.000 overgedragen verlies van aj 2020 = 10.000 EUR verlies overdraagbaar naar aj 2022
- ⇒ **Art. 206, §1, lid 2 WIB 92** : geen overgedragen verlies aftrekbaar voor aj 2021 aangezien het buitenlands verlies gedekt is door voorheen vrijgestelde winst
- ⇒ 20.000 EUR belastbaar voor aj 2021.

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Voorbeeld

Een binnenlandse vennootschap met een vaste inrichting in Nederland heeft de volgende winst verwezenlijkt (na onderverdeling volgens oorsprong in de tweede bewerking):

- Belgische winst: 1 500 000
- bij verdrag vrijgestelde winst: 3 000 000

De overdraagbare verliezen zijn als volgt :

- Belgische oorsprong: 5 000 000
- Nederlandse oorsprong : 2 000 000

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Voorbeeld (vervolg)

Tijdens het belastbaar tijdperk gecompenseerde verliezen:

- van de Belgische winst af te trekken verliezen: 1.500 000 (Belgisch verlies)
- in Nederland geleden vorige verliezen : gaan volledig verloren, want overtreffen de bij verdrag vrijgestelde winst niet
- het saldo van de Belgische overgedragen verliezen (5.000.000 – 1.500 000) in zoverre deze voorheen door bij verdrag vrijgestelde winst zijn gedekt (zijnde 3 000 000 – 2.000.000) : 1.000.000 (Belgisch verlies)

Aftrek van verliezen van buitenlandse oorsprong

Voorbeeld (vervolg)

Naar het volgende belastbare tijdperk over te brengen verlies:

Belgische verlies ($5.000.000 - 1.500.000 - 1.000.000$)	2 500 000
Nederlands verlies	0

11. Verliesaftrek en grensoverschrijdende reorganisaties

Verliesverrekening en grensoverschrijdende reorganisaties

Wet van 11 december 2009 : uitbreiding fiscale regime binnenlandse reorganisatie tot reorganisaties met “intra-Europese vennootschappen”

Intra-Europese vennootschap :

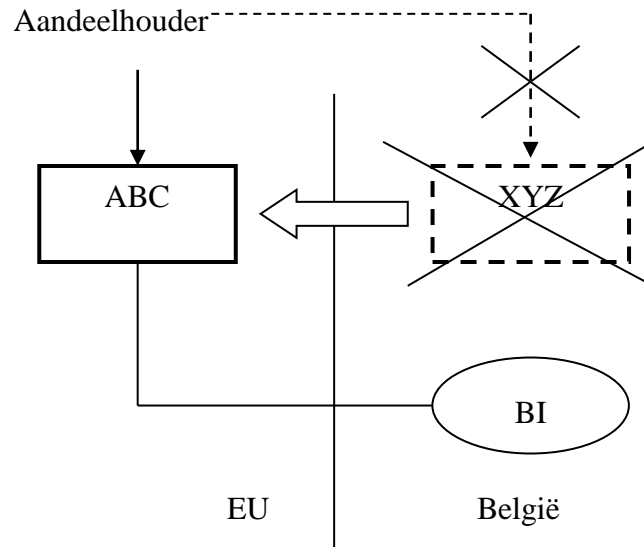
- Iedere vennootschap van EU-lidstaat, andere dan Belgische vennootschap
- Rechtsvorm genoemd in Bijlage Fusierichtlijn
- Fiscaal inwoner in EU-lidstaat, en niet fiscaal geacht buiten EU te zijn gevestigd volgens een DBV gesloten met een derde staat
- Onderworpen aan de gewone vennootschapsbelasting in die lidstaat

Algemene principes :

- **géén “import” van buitenlandse fiscale verliezen**
- Berekening behoud Belgische fiscale verliezen enkel rekening houden met fiscale nettowaarden Belgische bestanddelen

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door opslorping van een binnenlandse vennootschap door een intra-Europese vennootschap



Gevolg : intra-Europese vennootschap verkrijgt Belgische bestanddelen

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door opslorping van een binnenlandse vennootschap door een intra-Europese vennootschap

Voorwaarden voor neutraliteit (**art. 211, §1 WIB 92**) :

- Verrichting overeenkomstig vennootschappenwet;
- Verrichting conform vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard in woonstaat van overnemende vennootschap
- Anti-ontwijkingsmaatregel van art. 183bis WIB 92 (geen belastingfraude of –ontwijking als (één der) hoofddoel(en))

Fiscale neutraliteit op voorwaarde dat :

- de overgenomen bestanddelen aangewend worden en behouden blijven in een Belgische inrichting van de overnemende intra-Europese vennootschap
- de vrijgestelde reserves – andere dan deze verbonden aan een buitenlandse inrichting – worden teruggevonden binnen eigen vermogen Belgische inrichting

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een binnenlandse vennootschap door een intra-Europese vennootschap

Impact op overgedragen fiscale verliezen :

- Onderscheid te maken naargelang overnemende intra-Europese vennootschap al dan niet reeds over een Belgische inrichting beschikte

- a) Indien de intra-Europese vennootschap nog niet reeds over een Belgische inrichting beschikte

- Overgedragen verliezen van de *overgenomen* binnenlandse vennootschap blijven integraal aftrekbaar binnen de Belgische inrichting van de overnemende intra-Europese vennootschap (**art. 240bis, §1, 2° WIB 92**)

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een binnenlandse vennootschap door een intra-Europese vennootschap

b) Indien de intra-Europese vennootschap wél reeds over een Belgische inrichting beschikte :

- Beperking verliezen *overgenomen* Belgische vennootschap (overdracht naar Belgische inrichting van de overnemende vennootschap) (**art. 240bis, §1, 2° WIB 92**) :

fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen vóór de fusie
fiscale nettowaarde vóór de fusie van de vóór fusie bestaande Belgische inrichting van de overnemende vennootschap en van de overgenomen bestanddelen vóór de fusie

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een binnenlandse vennootschap door een intra-Europese vennootschap

b) Indien de intra-Europese vennootschap wél reeds over een Belgische inrichting beschikte (vervolg):

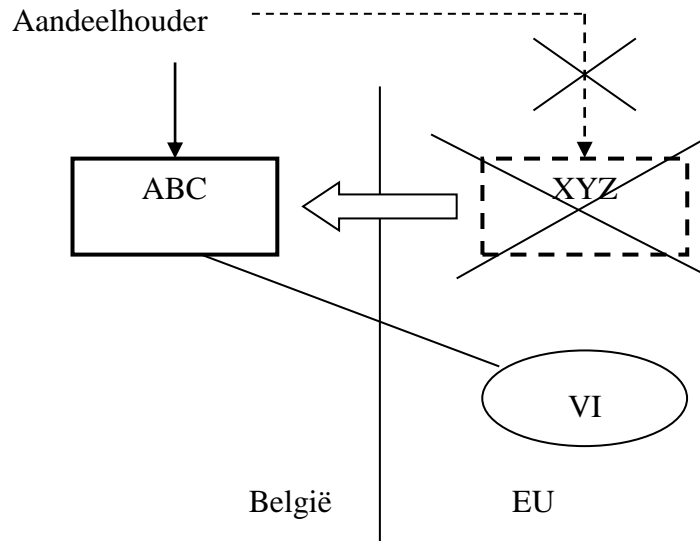
- Beperking verliezen van de vóór fusie bestaande Belgische inrichting van de *overnemende* vennootschap (**art. 240bis, §1, 1° WIB 92**):

fiscale nettowaarde van de Belgische inrichting vóór de fusie

fiscale nettowaarde van de Belgische inrichting en van de n.a.v. de fusie overgenomen bestanddelen vóór de fusie

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap zonder Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap



Gevolg : binnenlandse vennootschap verkrijgt buitenlandse bestanddelen

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap zonder Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap

Aftrekbeperking fiscale verliezen *overnemende* vennootschap (**art. 206, §2, lid 4 juncto lid 1 WIB 92**) :

fiscale nettowaarde van de overnemende vennootschap vóór de fusie

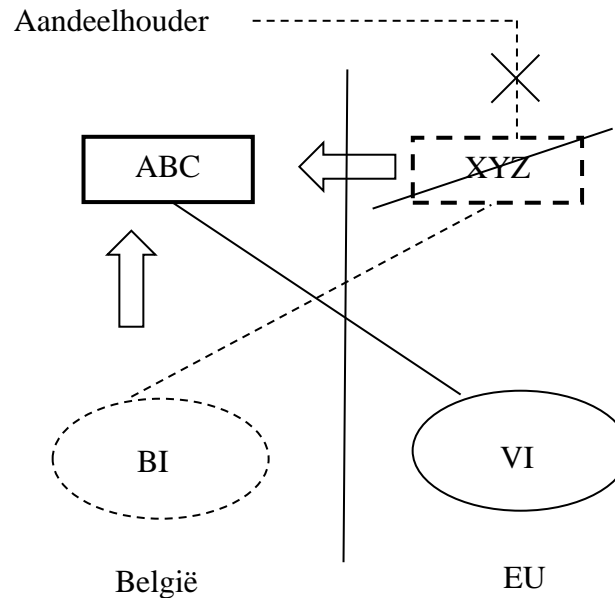
fiscale nettowaarde van de overnemende vennootschap en van de overgenomen
vennootschap vóór de fusie

- In strijd met de bedoeling van de wetgever ! Er zou geen beperking mogen zijn want er worden geen Belgische bestanddelen overgenomen

Overdracht verliezen van de *overgenomen* vennootschap : geen want deze beschikt niet over een Belgische inrichting. Evenmin import buitenlandse verliezen

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap



- Gevolgen :
- “filialisering” van de Belgische inrichting (zelfde regime als inbreng Belgische inrichting in een binnenlandse vennootschap)
 - binnenlandse vennootschap verkrijgt buitenlandse bestanddelen

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap

Fiscale neutraliteit indien (**artikel 231, §2 WIB 92**) :

- Toepassing van neutraliteitsregime in EU Lidstaat van overgenomen vennootschap
- Verrichting gebeurt overeenkomstig vennootschappenwet
- Antimisbruikbepaling van artikel 183bis WIB 92 (geen belastingontwijking of fraude als (één van de) hoofddoel(en))

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap

Impact op de fiscale verliezen :

Beperking fiscale verliezen overnemende vennootschap (art. 206, §2, lid 5 WIB 92) :

fiscale nettowaarde van de overnemende vennootschap vóór de fusie
fiscale nettowaarde van de overnemende vennootschap
en van overgenomen bestanddelen vóór de fusie

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap

Impact op de fiscale verliezen (vervolg) :

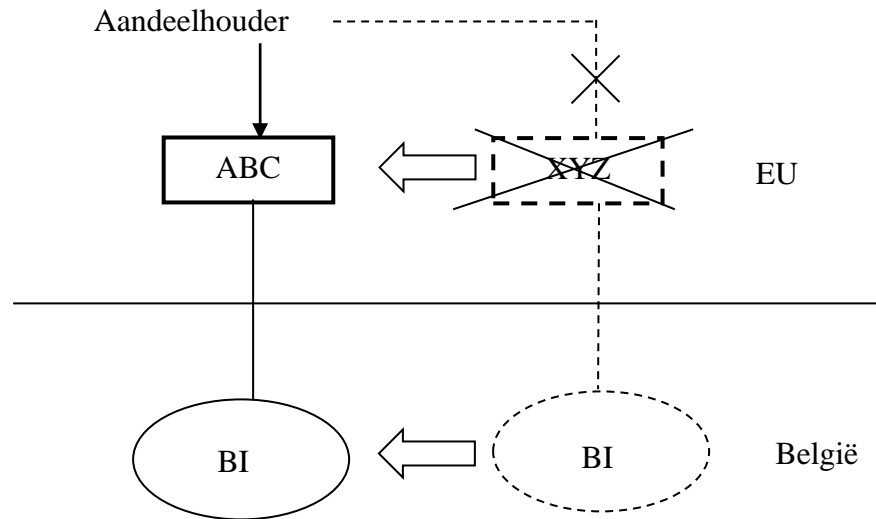
Overdracht fiscale verliezen (Belgische inrichting van) *overgenomen* intra-Europese vennootschap (**art. 206, §2, lid 6 WIB 92**) :

fiscale nettowaarde van de Belgische inrichting vóór de fusie
fiscale nettowaarde van de overnemende vennootschap
en van de overgenomen Belgische inrichting vóór de fusie

Dus enkel FNW mbt Belgische bestanddelen

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een intra-Europese vennootschap



Gevolg : Belgische inrichting “verhuist” van de ene intra-Europese vennootschap naar de andere

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een intra-Europese vennootschap

Fiscale neutraliteit indien (**artikel 231, §2 WIB 92**) :

- Toepassing van neutraliteitsregime in EU Lidstaat van overgenomen vennootschap
- Verrichting gebeurt overeenkomst bepalingen van de vennootschappenwet en conform vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard van andere EU lidstaat van toepassing op overnemende vennootschap
- Antimisbruikbepaling van artikel 183bis WIB 92 (geen belastingontwijking of fraude als (één van de) hoofddoel(en))
- Aanwending en behoud overgenomen bestanddelen in een Belgische inrichting

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een intra-Europese vennootschap

Impact op fiscale verliezen :

onderscheid naargelang overnemende vennootschap vóór de fusie al dan niet over een Belgische inrichting beschikte

a) Overnemende vennootschap heeft vóór de fusie geen Belgische inrichting

- Fiscale verliezen van *overgenomen* Belgische inrichting blijven volledig aftrekbaar na fusie in hoofde van de nieuwe Belgische inrichting van de overnemende intra-Europese vennootschap (**art. 240bis, §1, 2° WIB 92**)

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een intra-Europese vennootschap

b) Overnemende vennootschap heeft vóór de fusie reeds een Belgische inrichting :

- Aftrekbeperking vorige verliezen Belgische inrichting *overnemende* intra-Europese vennootschap (**art. 240bis, §1, 1° WIB 92**) :

fiscale nettowaarde van de Belgische inrichting van de overnemende vennootschap vóór de fusie
fiscale nettowaarde van de Belgische inrichting van de overnemende vennootschap
en van de overgenomen bestanddelen van de Belgische inrichting van de overgenomen
vennootschap vóór de fusie

Verliesverrekening en grensoverschrijdende fusie

Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een intra-Europese vennootschap

b) Overnemende vennootschap heeft vóór de fusie reeds een Belgische inrichting (vervolg) :

- Overdracht vorige verliezen Belgische inrichting *overgenomen* intra-Europese vennootschap (**art. 240bis, §1, 2° WIB 92**)

fiscale nettowaarde van de overgenomen Belgische inrichting vóór de fusie
fiscale nettowaarde van de Belgische inrichting van de overnemende vennootschap en van de overgenomen Belgische inrichting vóór de fusie

Verliesverrekening en grensoverschrijdende splitsingen

Zelfde bepalingen van toepassing, met volgende analogie :

- Fusie door overneming binnenlandse vennootschap door intra-Europese vennootschap = splitsing van een binnenlandse vennootschap met een intra Europese verkrijgende vennootschap
- Fusie door overneming van een intra-Europese vennootschap zonder Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap = splitsing van een intra Europese vennootschap zonder Belgische inrichting met een verkrijgende Belgische vennootschap
- Fusie door overname van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap/splitsing van een intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting met een binnenlandse verkrijgende vennootschap

Verliesverrekening en inbrengverrichtingen

Inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid door een binnenlandse vennootschap in een intra-Europese vennootschap

Neutraliteitsregime van art. 46 WIB 92 :

- Inbreng verwezenlijkt overeenkomstig bepalingen vennootschappenwet en
- Inbreng verwezenlijkt overeenkomstig vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard van de woonstaat van de verkrijgende vennootschap
- Antiontwijkingsbepaling van art. 183bis WIB 92 (geen belastingfraude of –ontwijking als hoofddoel of één der hoofddoelen)

Verliesverrekening en inbrengverrichtingen

Inbreng van een bedrijfstak of van een algemeenheid door een binnenlandse vennootschap in een intra-Europese vennootschap

Impact op fiscale verliezen :

- Vorige fiscale verliezen *inbrengende* binnenlandse vennootschap : geen wijziging doch ook geen overdracht naar verkrijgende vennootschap
- Wat indien verkrijgende intra-Europese vennootschap reeds over een Belgische inrichting beschikt ? Niets bepaald in de fiscale wet. Parl Vr van 3 april 1997 : ook hier beperking prorata de fiscale netto waarden

Verliesverrekening en inbrengverrichtingen

Inbreng van een Belgische inrichting van een intra-Europese vennootschap in een intra-Europese vennootschap (art. 231, §2 WIB 92)

Zelfde situatie als overname intra-Europese vennootschap met een Belgische inrichting door een intra-Europese vennootschap

- Impact op fiscale verliezen : onderscheid te maken naargelang de verkrijgende vennootschap al dan niet over een Belgische inrichting beschikte vóór de inbreng

a) Verrijgende vennootschap beschikt niet over een Belgische inrichting beschikte vóór de inbreng

Vorige fiscale verliezen *ingebrachte* Belgische inrichting gaan verloren : geen overdracht naar Belgische inrichting van de verkrijgende intra-Europese vennootschap

Verliesverrekening en inbrengverrichtingen

Inbreng van een Belgische inrichting van een intra-Europese vennootschap in een intra-Europese vennootschap

b) Verkrijgende intra-Europese vennootschap beschikte reeds over een Belgische inrichting vóór de inbreng :

- Vorige fiscale verliezen *ingebrachte* Belgische inrichting gaan verloren : geen overdracht naar Belgische inrichting van de verkrijgende intra-Europese vennootschap

- Verliezen (vóór fusie) van de bestaande Belgische inrichting (**art. 240bis, §1, 1° WIB 92**) :

fiscale nettowaarde van de Belgische inrichting vóór de inbreng
fiscale nettowaarde van de Belgische inrichting en van de n.a.v. de inbreng verkregen bestanddelen vóór de fusie

Verliesverrekening en inbrengverrichtingen

Inbreng van een Belgische inrichting door een buitenlandse vennootschap in een binnenlandse vennootschap (art. 231, §3 WIB 92)

- “Filialisering” van een Belgische inrichting
- Zelfde situatie als overname van een buitenlandse vennootschap met Belgische inrichting door een binnenlandse vennootschap

Neutraliteitsregime van art. 231, §3 WIB 92 : vergoeding in aandelen van de inbrenggenietende vennootschap

Verliesverrekening en inbrengverrichtingen

Inbreng van een Belgische inrichting door een buitenlandse vennootschap in een binnenlandse vennootschap

Vorige fiscale verliezen *ingebrachte* Belgische inrichting gaan verloren : geen overdracht naar de verkrijgende binnenlandse vennootschap

Vorige verliezen (vóór fusie) van de *verkrijgende* binnenlandse vennootschap (art. 206, §2, lid 5 WIB 92) :

fiscale nettowaarde van de Belgische vennootschap vóór de inbreng
fiscale nettowaarde van de Belgische vennootschap en van de n.a.v. de
inbreng verkregen
bestanddelen vóór de inbreng

Dus ook rekening houden met *buitenlandse* bestanddelen ?

Verliesverrekening en inbrengverrichtingen

Inbreng van een buitenlandse inrichting door een buitenlandse vennootschap in een binnenlandse vennootschap

Impact op fiscale verliezen :

Vorige fiscale verliezen *verkrijgende* binnenlandse vennootschap worden niet aangetast

Verliesverrekening en zetelverplaatsing

Zetelverplaatsing van een buitenlandse vennootschap naar België (immigratie)

- Indien de buitenlandse vennootschap vóór de zetelverplaatsing reeds over een Belgische inrichting beschikte, blijven deze na zetelverplaatsing volledig aftrekbaar (**art 206, §3 WIB 92**)
- beschikte de buitenlandse vennootschap vóór de zetelverplaatsing nog niet over een Belgische inrichting : geen overdracht van “buitenlandse” fiscale verliezen

Verliesverrekening en zetelverplaatsing

Zetelverplaatsing binnenlandse vennootschap naar buitenland (emigratie)

Belangrijk onderscheid te maken :

- zetelverplaatsing naar een andere EU-Lidstaat : fiscale neutraliteit mits aanwending en behoud in Belgische inrichting : fiscale verliezen geleden in België vóór zetelverplaatsing blijven aftrekbaar in Belgische inrichting (**art. 240bis, §2 WIB 92**)
- elke andere zetelverplaatsing : gelijkstelling met ontbinding en vereffening (**art. 210, §1, 4° WIB 92**). Zie fiscale regime vereffeningen. Verliezen blijven volledig aftrekbaar op belastbaar resultaat uit vereffening; saldo is niet overdraagbaar