

Verbod verliesverrekening : wanneer is er sprake van 'controlewijziging' ?

AddThis Sharing Buttons

Share to LinkedInShare to TwitterShare to Facebook

Auteur(s): S. Van Crombrugge/C.
Buysse

Rechtbank/Hof: Gent

Datum van uitspraak: 03 januari 2017

Editie: 1511 p. 8

Publicatiedatum: 01 maart 2017

Verbod verliesverrekening : wanneer is er sprake van 'controlewijziging' ?

Bij een wijziging van de controle van een vennootschap gaan bepaalde aftrekken definitief verloren (tenzij de wijziging beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften). Vandaar het belang te weten wanneer er precies sprake is van een 'controlewijziging'. Uit een recent arrest van het hof van beroep te Gent blijkt dat er van een dergelijke wijziging sprake kan zijn n.a.v. de vervanging van de zaakvoerder van de vennootschap, ook al verwerft de nieuwe zaakvoerder maar één aandeel. Een recente ruling toont dan weer aan dat er geen 'controlewijziging' voorligt in de situatie waarin een aandelenoverdracht tot gevolg heeft dat een grootmoedervenootschap haar kleindochtervennootschappen rechtstreeks in handen krijgt. De Rulingcommissie neemt daarmee een standpunt in dat - qua invalshoek - afwijkt van de administratieve commentaar bij de regeling.

Verlies van aftrekken na controlewijziging

De voormelde regeling is terug te vinden in artikel 207, alinea 3 WIB 1992. Het stelt dat, in geval van "verwerving of van wijziging tijdens het belastbaar tijdperk van de controle van een vennootschap", een aantal over te dragen fiscale aftrekken van de betrokken vennootschap (waaronder haar overgedragen verliezen) niet meer toegepast kan worden op de belastbare winst van dat belastbaar tijdperk, noch op de winst van latere tijdperken. Tenzij er kan worden aangetoond dat de controlewijziging beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften (voor rechtspraak over de vraag in wiens hoofde deze behoeften aanwezig moeten zijn, zie [Fisc., nr. 1331 , p. 1](#)).

Nieuwe zaakvoerder met één aandeel

De zaak voor het hof van beroep te Gent handelt over een BVBA die in 2001 is opgericht met als maatschappelijk doel de handel in boeken, kranten en tijdschriften. Op 31 mei 2010 wordt de boekhandel stopgezet. Op 1 juni 2010 aanvaardt de algemene vergadering het ontslag van de zaakvoerder en benoemt zij een nieuwe zaakvoerder. Op diezelfde datum wordt één van de 750 aandelen aan de nieuwe zaakvoerder verkocht. Het maatschappelijk doel wordt veranderd

in consultancy inzake luchtvaart. In deze omstandigheden is de fiscus van mening dat er een controlewijziging heeft plaatsgevonden. Het hof van beroep te Gent volgt hem daarin.

Om zich tegen de vaststelling van een controlewijziging te verzetten, beroept de belastingplichtige zich op artikel 5, § 2 W.Venn., waar een onweerlegbaar vermoeden van controle in rechte o.m. wordt verbonden aan het bezit van de meerderheid van de stemrechten. Hij wijst erop dat er in casu maar één aandeel werd verkocht.

Naar de mening van het hof te Gent gaat de belastingplichtige er daarmee aan voorbij dat artikel 5, § 2 W.Venn. alleen betrekking heeft op de controle in rechte. Maar zoals uit artikel 5, § 3 W.Venn. blijkt, is het eveneens mogelijk dat er een controle in feite bestaat. Gelet op het feit dat een controle in feite per hypothese afwijkt van de controle in rechte, is zij van nature precair. De feitelijke controle moet dus voldoende uit de feiten blijken met een zekere continuïteit, maar moet niet bestand zijn tegen elk risico.

Het hof is van oordeel dat de fiscus wel degelijk aantoonde dat de nieuwe zaakvoerder in werkelijkheid de controle over de vennootschap heeft verkregen in de zin van artikel 5, § 1 en 3 W.Venn., ook al heeft hij maar één aandeel : hij heeft in feite de bevoegdheid om een beslissende invloed uit te oefenen op de aanstelling van de meerderheid van bestuurders of zaakvoerders of op de oriëntatie van het beleid, of nog de macht om het financiële en operationele beleid van de vennootschap te sturen, teneinde voordelen uit haar activiteiten te verwerven (vgl. art. 4 IAS 27).

* Er worden nog uitsluitend prestaties geleverd, waarvoor alleen de nieuwe zaakvoerder de vereiste kennis heeft, en dit voor een totaal ander cliënteel dan dat van de oorspronkelijke boekhandel (consultancy inzake luchtvaart).

* Het personeel werd niet behouden.

* De handelshuur voor de boekhandel werd opgezegd.

* Tijdens de bezwaarprocedure werd gevraagd alle correspondentie te sturen naar het privéadres van de nieuwe zaakvoerder.

* Voor de enige, totaal nieuwe activiteit (consultancy inzake luchtvaart) staat de persoon van de nieuwe zaakvoerder centraal; de oude zaakvoerder kent daar niets van.

* De controle in feite is ook stabiel, wat blijkt uit het feit dat de activiteit gedurende de volgende jaren dezelfde is gebleven, dat de nieuwe zaakvoerder gedurende jaren zaakvoerder is gebleven en dat hij uiteindelijk ook de enige aandeelhouder is geworden.

Al deze elementen bewijzen de controlewijziging. En aangezien de vennootschap "zelfs niet aanvoert" dat deze wijziging beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, "laat staan dat ze dat zou bewijzen", besluit het hof dat de Administratie terecht de aftrek van overgedragen verliezen heeft geweigerd (Gent 3 januari 2017, nog niet gepubliceerd).

'Kleindochter' wordt 'dochter'

De zaak voor de Rulingcommissie handelt over twee Belgische vennootschappen, C en D. Zij

hebben als moederverenootschap de Belgische verenootschap A, die zelf volledig in handen is van de buitenlandse verenootschap B. Bedoeling is dat verenootschap A al haar aandelen in C en D overdraagt aan B. Daardoor zal B de rechtstreekse moederverenootschap worden van C en D. Deze laatste twee verenootschappen vragen aan de Rulingcommissie te bevestigen dat de overdracht van hun aandelen aan B geen 'controlewijziging' inhoudt (zodat de vraag naar de aanwezigheid van 'rechtmatige behoeften' zelfs niet aan de orde is).

De Rulingcommissie begint haar antwoord met te verwijzen naar de administratieve commentaar bij de regeling (circulaire van 15 december 2000). Daarin staat te lezen dat de voorwaarde inzake de aanwezigheid van rechtmatige financiële of economische behoeften voor de controlewijziging geacht mag worden vervuld te zijn "in geval van wijzigingen van de controle ingevolge overdrachten van aandelen [...] binnen een geheel samengesteld uit ondernemingen opgenomen in de boekhoudkundige consolidatie" (zie [Fisc., nr. 653, p. 7](#)). Volgens dezelfde circulaire moet men het begrip 'controle over een verenootschap' invullen aan de hand van de "bepalingen van het boekhoudrecht en meer bepaald [...] het KB van 8 oktober 1976 met betrekking tot de jaarrekening van de ondernemingen (bijlage, Hoofdstuk III, Deel 1, IV "Financiële vaste activa", A. Verbonden ondernemingen, § 2 en volgende)".

Vervolgens merkt de Rulingcommissie op dat de begrippen 'controle', 'moederverenootschap' en 'dochterverenootschap' inmiddels worden gedefinieerd in het Wetboek van Verenootschappen zelf (art. 5-9; de artikelen waarnaar overigens ook het hof te Gent verwijst). Uit deze definitie blijkt dat :

- * onder 'controle' over een verenootschap moet worden verstaan, "de bevoegdheid in rechte of in feite om een beslissende invloed uit te oefenen op de aanstelling van de meerderheid van bestuurders of zaakvoerders of op de oriëntatie van het beleid" (art. 5, § 1 W.Venn.);
- * om deze controlebevoegdheid vast te stellen, "de onrechtstreekse bevoegdheid via een *dochterverenootschap* bij de rechtstreekse bevoegdheid [wordt] *geteld*" (art. 7, § 1, al. 1, 1^o W.Venn.).

Een en ander betekent - zo bevestigt de Rulingcommissie - dat een moederverenootschap geacht wordt een controlebevoegdheid te hebben over haar 'kleindochterverenootschappen'. Daaruit volgt dat er, volgens het Wetboek van Verenootschappen, geen sprake is van een controle'wijziging' in het geval van een aandelenoverdracht binnen een groep van verbonden verenootschappen. Dit betekent dan weer volgens de Rulingcommissie dat het 'vermoeden' van de aanwezigheid van rechtmatige behoeften (in de voormelde circulaire) 'zonder voorwerp' is, aangezien de verrichting simpelweg niet valt onder het toepassingsgebied van artikel 207, alinea 3 WIB 1992.

In casu stelt de Rulingcommissie vast dat de buitenlandse verenootschap B vóór de aandelenoverdracht 'onrechtstreeks' (via haar dochterverenootschap A) een 100 %-controlebevoegdheid heeft over de verenootschappen C en D. Na de aandelenoverdracht, zal B 'rechtstreeks' 100 % van de aandelen in de verenootschappen C en D aanhouden. Deze laatste verenootschappen ruilen dus (enkel) hun statuut van 'kleindochter' in voor dat van 'dochter'.

Met andere woorden, gelet op de voormelde bepalingen van het Wetboek van Verenootschappen, heeft B, zowel vóór als na de aandelenoverdracht, een controlebevoegdheid over C en D, zodat deze overdracht geen aanleiding geeft tot een 'wijziging' van de controle (voorafgaande beslissing nr. 2016.638 van 25 oktober 2016).

Opvallend is dat het voormelde KB van 8 oktober 1976 (waarnaar de circulaire van 2000 verwijst) reeds bepaalde dat, om de controlebevoegdheid vast te stellen, 'de onrechtstreekse controlebevoegdheid via een dochteronderneming bij de rechtstreekse controlebevoegdheid wordt geteld'. Deze regel die, zoals de Rulingcommissie terecht opmerkt, nu in het Wetboek van Vennootschappen zelf te lezen staat, is dus niet nieuw.

Wat er ook van zij, men ziet dat de Administratie en de Rulingcommissie er een verschillende invalshoek op nahouden :

* de Administratie sluit in haar voormelde circulaire niet uit dat een aandelenoverdracht zoals die in casu heeft plaatsgevonden, wel degelijk een 'controlewijziging' inhoudt, maar tegelijkertijd 'vermoedt' zij dat een dergelijke wijziging beantwoordt aan 'rechtmatige behoeften' (en dus geen gevolgen heeft voor o.m. de aftrek van overgedragen verliezen);

* de Rulingcommissie gaat er - op basis van het vennootschapsrecht - van uit dat er in de voormelde omstandigheden geen sprake is van een controlewijziging, omdat de (groot)moedervernootschap, zowel vóór als na de aandelenoverdracht, een controlebevoegdheid heeft over haar (klein-) dochtervennootschappen. Vanuit die optiek is de vraag naar de aanwezigheid van rechtmatige behoeften (en het al dan niet 'vermoeden' van hun aanwezigheid) gewoonweg niet aan de orde.

Het hoeft dan ook weinig betoog dat deze tweede invalshoek meer rechtszekerheid biedt.