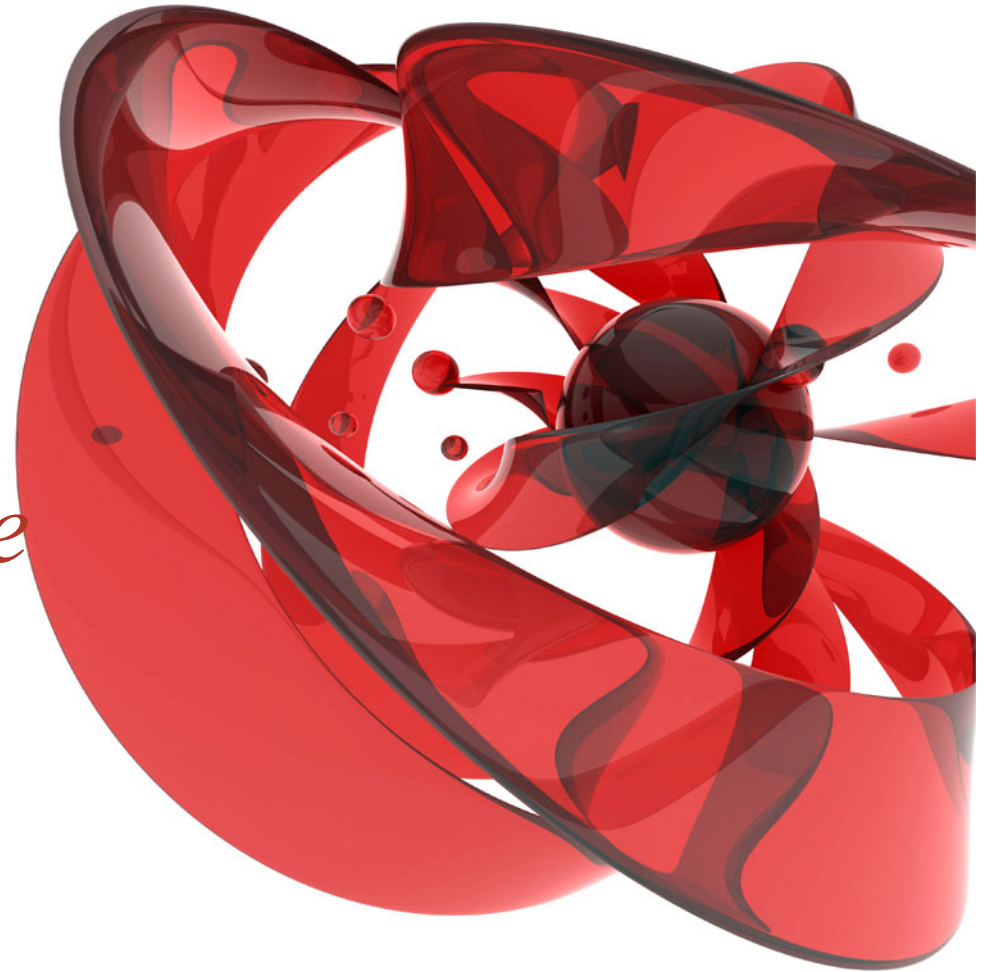


# ALLEN & OVERY

IFA – 28 februari 2012

*De btw-impact van  
grensoverschrijdende  
reorganisaties*

*Stéphanie Houx*



## INLEIDING

- Context
- Een bedrijfsreorganisatie kan plaatsvinden via
  - aandelentransacties
  - de overdracht van een bedrijfstak of een algemeenheid van goederen (Titel I)
  - een verkoop van activa (Titel II)
- Gevolgen bekeken enkel op het ogenblik van de reorganisatie (met uitsluiting van de gevolgen na de reorganisatie: outsourcing, autonome groeperingen, vrijstellingen, ...)

# I. Overdracht van bedrijfstak of algemeenheid van goederen (TOGC)

## 1. Wettelijke bepalingen

- Art. 19 Richtlijn 2006 / 112 / EG

*« De lidstaten, in geval van overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen onder bezwarende titel, om niet of in de vorm van een inbreng in een vennootschap, zich op het standpunt kunnen stellen dat geen levering van goederen heeft plaatsgevonden en dat degene op wie de goederen overgaan, in de plaats treedt van de overdrager.*

*De lidstaten kunnen de nodige maatregelen nemen om verstoringen van de mededinging te voorkomen ingeval degene op wie de goederen overgaan, niet volledig belastingplichtig is. Zij kunnen ook alle maatregelen vaststellen die nodig zijn om belastingfraude en -ontwijking met gebruikmaking van dit artikel te voorkomen. »*

- Art. 29 Richtlijn 2006 / 112 / EG

*« Artikel 19 is op overeenkomstige wijze van toepassing op diensten »*

## I. TOGC – wettelijke bepalingen

Omzetting in Belgisch recht

Art. 11 WBTW

*« Als levering wordt niet beschouwd de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de belasting, indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken. In dat geval wordt de overnemer geacht de persoon van de overdrager voort te zetten »*

Art. 18 § 3 WBTW

*« Als diensten worden niet beschouwd de in §1 bedoelde handelingen [die geen leveringen van goederen zijn] die, bij overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, bij wege van inbreng in een vennootschap of anderszins, onder de voorwaarden van artikel 11 [WBTW] worden verricht. »*

# I. TOGC

## 2. Voorafgaande opmerkingen

- (1) Omzetting in andere lidstaten
- (2) TOGC = autonoom begrip van gemeenschapsrecht
- (3) TOGC = no supply rule
  - = technische vrijstelling
  - = immuniseringsmechanisme
  - = creatie van een fictie
- (4) België heeft gebruik gemaakt van § 2 van art. 19 van de Richtlijn

# I. TOGC

## 3. Doelstellingen van het regime

- Vermijden van impact op de middelen van de begunstigde
- Vermijden van btw-herziening voor gebouwen waarvan de overdracht vrijgesteld zou zijn geweest
- Garantie van de Schatkist

# I. TOGC

## 4. Het begrip TOGC

- BTW RL: « het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen »
- WBTW: « algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling »

Maar **geen wettelijke definitie**

## I. TOGC - Begrip

Arrest ZITA MODES (HvJ 27/11/2003, C-497/01)

*« Het niet-leveringsbeginsel – behoudens een eventueel gebruik van de mogelijkheid om de toepassing ervan te beperken in de omstandigheden bedoeld in de tweede zin van hetzelfde lid – geldt voor elke overdracht van een handelszaak of van een autonoom bedrijfsonderdeel met lichamelijke en eventueel ook onlichamelijke zaken, welke tezamen een onderneming of een bedrijfsonderdeel vormen waarmee een autonome economische activiteit kan worden uitgeoefend. Bij een dergelijke overdracht moet de verkrijger evenwel de bedoeling hebben om de aldus overgedragen handelszaak of bedrijfsonderdeel te exploiteren, en niet om de betrokken activiteit onmiddellijk zonder meer te vereffenen en in voorkomend geval de voorraden te verkopen. »*



## I. TOGC - Begrip

### **Gevolgen:**

- TOGC omvat in de regel de infrastructuur, technologie, contracten, personeel, cliënteel, aankoopmonopolie, fabrieksmerken, ... m.a.w. de lichamelijke en onlichamelijke goederen
- Breder begrip dan inzake vennootschapsrecht
- **Na te gaan in hoofde van de overnemer** (toepassing Hoge Raad, 6/6/2008)
- **De overdrager kan bepaalde activa of passiva behouden:** schulden, schuldvorderingen, liquiditeiten, onroerend goed, ...

## I. TOGC - Begrip

**HvJ, Schriever, 10/11/2011, C-444/10:**

*“als een overgang van het geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen in de zin van deze bepaling moet worden aangemerkt de eigendomsoverdracht van de goederenvoorraad en de winkeluitrusting van een detailhandelszaak tegelijk met de verhuur voor onbepaalde tijd van de winkelruimte aan de verkrijger, maar waarbij de huurovereenkomst door beide partijen op korte termijn kan worden opgezegd, op voorwaarde dat de overgedragen goederen volstaan opdat deze verkrijger een autonome economische activiteit duurzaam kan voortzetten.”*

## I. TOGC - Begrip

### **Beslissingen DVB:**

- Kunnen bijvoorbeeld worden uitgesloten:
  - de activa die aan andere activiteiten zijn toegewezen
  - de passiva verbonden aan de TOGC
  - de schuldvorderingen en schulden
  
- Het personeel kan overgedragen worden aan een andere onderneming en het voorwerp uitmaken van een onderhouds- en uitbatingsovereenkomst

## I. TOGC - Begrip

- **De overnemer moet de bedoeling hebben om de autonome economische **activiteit verder te zetten** (=essentieel element)**
- Niet noodzakelijk dezelfde
- Niet noodzakelijk voorafgaande
- Quid bij overname van een concurrent ?
- Quid bij opeenvolgende TOGCs? En naar andere Lidstaten?  
NB: de beslissing dd. 30.03.1977 is ingetrokken

## I. TOGC

5. « Onder bezwarende titel of om niet »
- In beginsel buiten BTW-werkingsfeer
  - Laat toe om residuele BTW te vermijden  
Anders onttrekking of herziening

## I. TOGC

### 6. Quid bij negatieve prijs?

- Aard van de verrichting?
  - Richting van de verrichting?
  - Impact op plaatsbepaling?
- 
- Art. 29 BTWRL: « *in geval van overgang* »
  - Circulaire nr. 46/2009: « alsook de handelingen verricht naar aanleiding van die overdracht »

## I. TOGC – Negatieve prijs

HvJ, Cantor Fitzgerald, 09.10.2001, C-108/99,  
Swiss Re, 22.10.2009, C-242/08

Op welk ogenblik dient men de prijs in rekening te nemen?

Welke zijn de onderdelen van de prijs?

# I. TOGC

## 7. Vorm van de overdracht

- Alle vormen van overdracht
- Meerdere aparte contracten indien intentie om TOGC over te dragen
- Overdracht gespreid in de tijd
- HvB Brussel, 13.09.2006

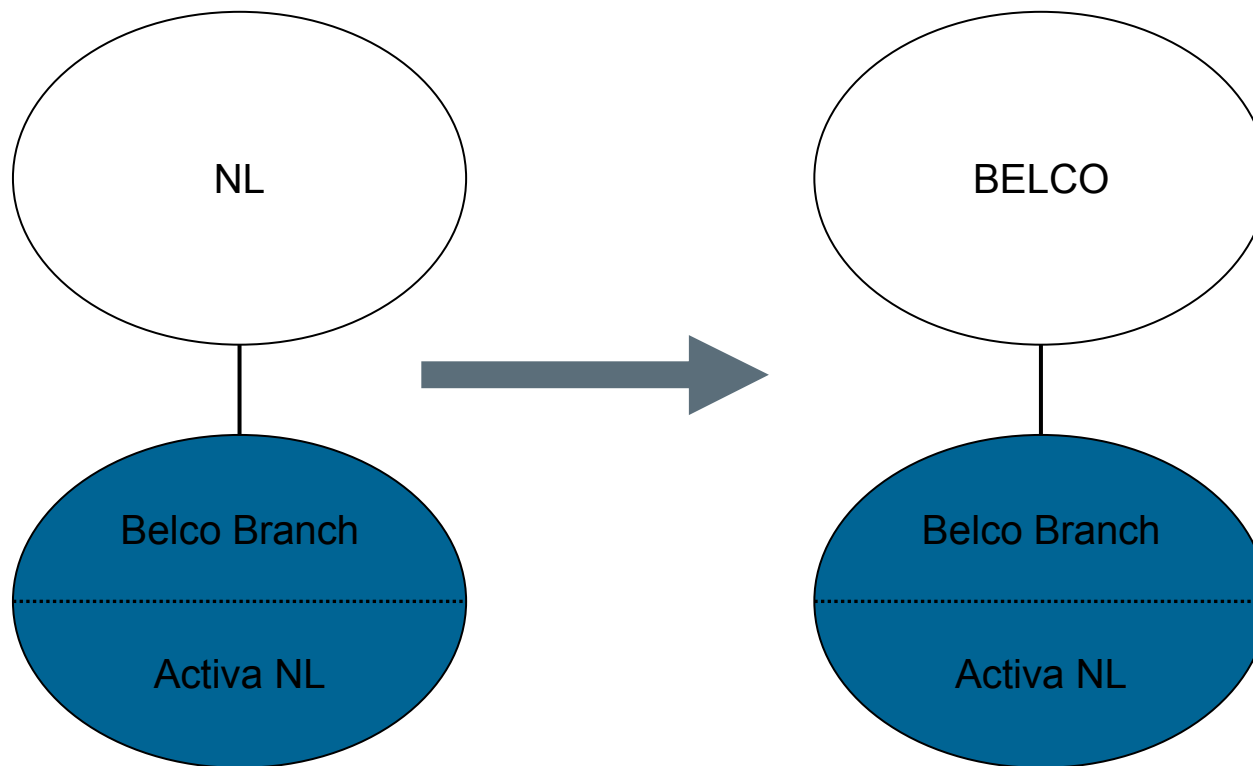


# I. TOGC

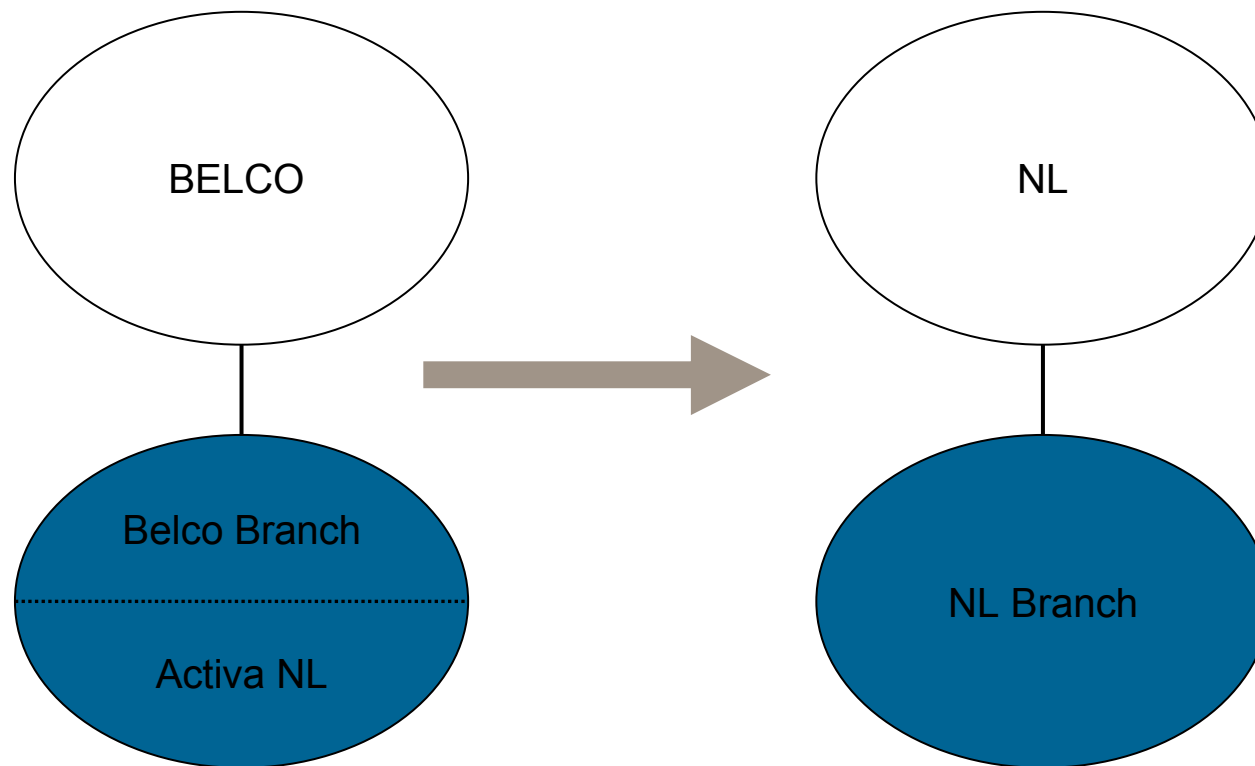
## 8. Plaatsbepaling

- Quid indien activa gelegen in België en in het buitenland (bv. voorraad)?
- Quid indien grensoverschrijdende TOGC?  
Geen specifieke plaatsbepalingsregel voor TOGC
- Elke lidstaat behandelt een grensoverschrijdende situatie vanuit het invalshoek van haar eigen regelgeving

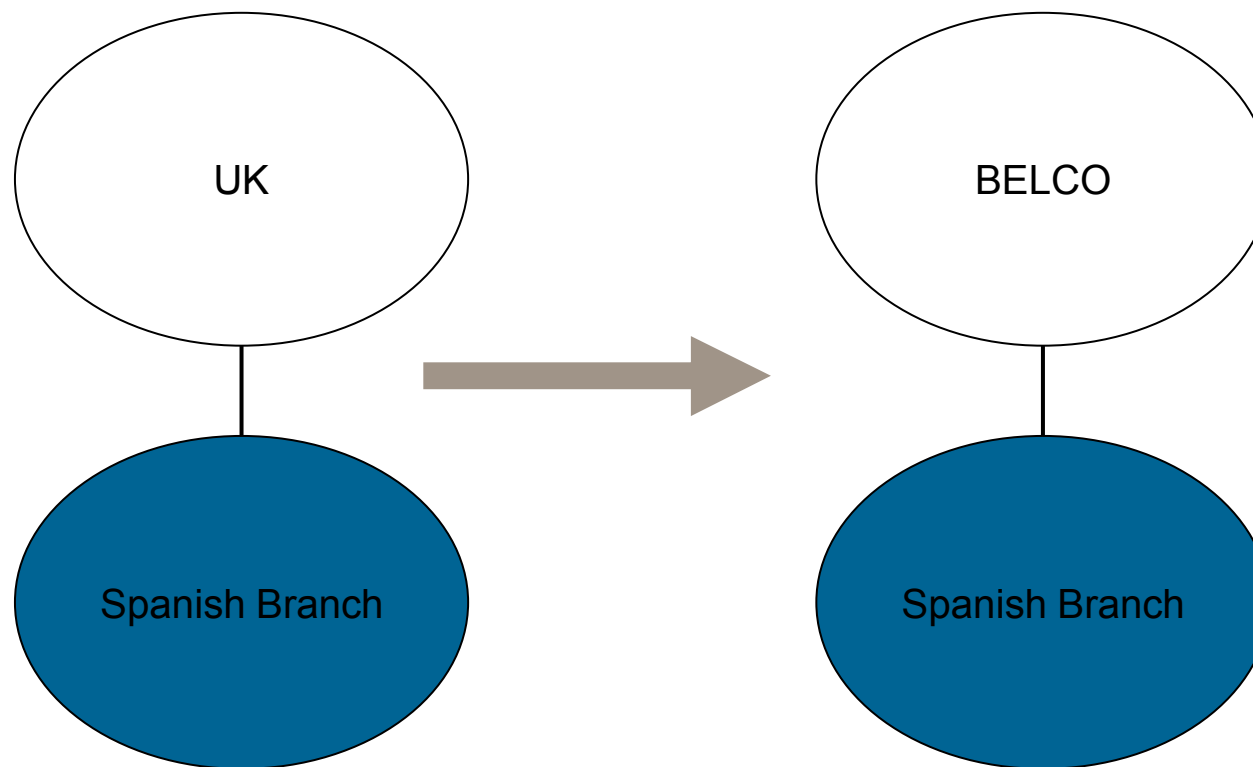
# I. TOGC – Plaatsbepaling



# I. TOGC – Plaatsbepaling



# I. TOGC – Plaatsbepaling



# I. TOGC

## 9. BTW-statuuat van de overnemer

- De overnemer moet een belastingplichtige zijn die de belasting geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken indien ze ingevolge de overdracht verschuldigd zou zijn

→ Overgedragen bestanddelen moeten gealloceerd worden aan een activiteit die zelfs gedeeltelijk recht op aftrek verleent

 Quid bij effectief gebruik?

- Toepassing artikel 19 §2 BTWRL (>< circulaire nr. 46/2009)  
Verstoring van de mededinging?

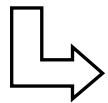
## I. TOGC – Statuut van de overnemer

- De overnemer kan een buitenlander zijn
- TOGC = vaste inrichting in België?
- Op welk ogenblik dient men de aanwezigheid van de vaste inrichting te beoordelen?

# I. TOGC

## 10. Gevolgen van de TOGC

- Fictie: de overnemer zet de persoon van de overdrager verder



Geen herziening op het ogenblik van de TOGC in hoofde van de overdrager

Maar de overdrager neemt de verplichtingen van de overdrager over, met inbegrip van toekomstige herzieningen

- M.b.t. lichamelijke goederen en diensten: men vermijdt enkel de voorfinanciering van BTW

## I. TOGC - Gevolgen

- M.b.t. onroerende goederen:
  - Nieuwe OG:
    - geen herziening indien overdracht
    - geen registratierechten
    - geen optie (en adm. beslissing dd. 27.01.2010)
  
  - Niet-nieuwe OG:
    - Geen herziening indien overdracht
    - Overdracht onderworpen aan registratierechten bij verkoop



## I. TOGC - Gevolgen

- Vestiging van zakelijke rechten door overdragen ten bate van overnemer of overdracht alle rechten: OK
- Vestiging van huur of gratis terbeschikkingstelling: herziening (circ. Nr. 46/2009). Betwist!
- Overdracht van huur: geen herziening op de verbouwingen

## I. TOGC

- Aftrek van BTW op de diensten gebruikt voor de TOGC:  
circ. Nr; 46/2009
- Ingeval van twijfel m.b.t. het bestaan van een TOGC:
  - Geen recht op aftrek van onverschuldigde BTW
  - Terugbetaling aan overdrager indien hij het risico op verlies van fiscale opbrengsten verwijderd heeft

## II. Overdracht van aparte activa

In beginsel belastbaar

- Tenzij specifieke vrijstelling
- Tenzij toepassing artikel 44, §2, 13°, WBTW:

« Van de belasting zijn eveneens vrijgesteld:  
de levering van goederen die uitsluitend ten behoeve van een op grond van dit artikel vrijgestelde activiteit werden aangewend als voor al deze goederen geen recht op aftrek is genoten; de overdracht van een cliënteel of het verlenen van rechten op een cliënteel, dat betrekking heeft op een op grond van dit artikel vrijgestelde activiteit; ... »

## II. Overdracht van aparte activa

- Omzetting van artikel 136 RL 2006/112/EG
  - « De Lidstaten verlenen vrijstelling voor de volgende handelingen:
    - a) leveringen van goederen die uitsluitend zijn gebruikt voor een activiteit die krachtens de artikelen 132, 135, 371, 375, 376 en 377, artikel 378, lid 2, artikel 379, lid 2, en de artikelen 380 tot en met 390 is vrijgesteld, wanneer voor deze goederen geen recht op aftrek is genoten. »
- Overdracht cliënteel of verlenen van rechten op een cliënteel?
- Recht op aftrek uitgeoefend maar gevolgd door herziening?

## II. Overdracht van aparte activa

### Specifiek geval: overdracht van personeel

- Terbeschikkingstelling van personeel: BTW
- Overdracht van personeel: prijs? aangaan van verplichting?
  - HR liabilities: pro rata 13<sup>e</sup> maand, bonus, vakantiegeld
  - Voorziening voor toekomstig ontslag
  - Forfaitaire schadevergoeding

# Vragen?

**These are presentation slides only. The information within these slides does not constitute definitive advice and should not be used as the basis for giving definitive advice without checking the primary sources.**

**Allen & Overy means Allen & Overy LLP and/or its affiliated undertakings. The term partner is used to refer to a member of Allen & Overy LLP or an employee or consultant with equivalent standing and qualifications or an individual with equivalent status in one of Allen & Overy LLP's affiliated undertakings.**