

Algemene administratie van de Fiscaliteit - Centrale diensten

Dienst Personenbelasting

Circulaire nr. Ci.RH.233/629.295 (AAFisc. 35/2013) dd. 01.10.2013

Tarief van de PB

Roerende voorheffing

Aanslagvoet van de RV

Liquidatiebonus

Dividend

De circulaire bevat een eerste commentaar op art. 537, WIB 92, zoals ingevoegd door art. 6, PW 28.6.2013.

Aangevuld met [Addendum dd. 13.11.2013](#)

INHOUDSTAFEL

	Nrs.
I. INLEIDING	1
II. WETTELIJKE BEPALINGEN	3
III. VERLAAGDE AANSLAGVOET VAN DE RV OP DE UITKERING VAN BELASTE RESERVES	
1. Achtergrond	4
2. Oorsprong van het uitgekeerde dividend	7
3. Inbreng van het dividend in kapitaal	
3.1. Bedoelde periode	9
3.2. Onmiddellijke inbreng van het verkregen bedrag in kapitaal	
3.2.1. Verkregen bedrag	11
3.2.2. Onmiddellijke inbreng	15
3.3. Onverenigbaarheid met art. 269, § 2, WIB 92	18
IV. INWERKINGTREDING	20

I. INLEIDING

1. Deze circulaire bevat een eerste commentaar op art. 537, WIB 92, zoals ingevoegd door art. 6, PW

28.6.2013 (zie BS 1.7.2013, Ed. 2, blz. 41480 e.v.).

Die bepaling moet worden gezien in het kader van een verhoging van de RV en van het afzonderlijke tarief van de PB op liquidatieboni (zie Parl.St., Kamer, DOC 53 2853/001, blz. 8). Ze voert overgangsbepalingen in op het vlak van de RV en de Ven.B.

2. Hierna volgt enkel de commentaar op art. 537, eerste lid, WIB 92, dat een verlaagde aanslagvoet van de RV van 10% invoert op de toekenningen van dividenden die hun oorsprong vinden in de uitkering van belaste reserves en die worden aangewend voor de volstorting van een inbreng in kapitaal van de uitkerende vennootschap.

II. WETTELIJKE BEPALINGEN

3. Hierna volgen de art. 6 en 7, PW 28.6.2013.

Art. 6, PW 28.6.2013

In titel X van hetzelfde Wetboek, wordt een artikel 537 ingevoegd, luidende:

"Art. 537. In afwijking van de artikelen 171, 3°, en 269, § 1, 1°, wordt het tarief van de personenbelasting, respectievelijk de roerende voorheffing vastgesteld op 10 pct. voor de dividenden die overeenkomen met de vermindering van de belaste reserves zoals deze ten laatste op 31 maart 2013 zijn goedgekeurd door de Algemene Vergadering op voorwaarde dat en in de mate dat minstens het verkregen bedrag onmiddellijk wordt opgenomen in het kapitaal en dat deze opnemings plaatsvindt tijdens het laatste belastbare tijdperk dat afsluit voor 1 oktober 2014.

De uitgekeerde dividenden die aan deze voorwaarden voldoen, komen niet in aanmerking voor de berekening van de grens als bedoeld in artikel 215, derde lid, 3°.

Wanneer de vennootschap een positief boekhoudkundig resultaat heeft behaald tijdens het belastbare tijdperk waarin een in het eerste lid bedoelde verrichting heeft plaats gehad, naar gelang het geval in 2013 of in 2014, en wanneer er door de algemene vergadering gedecreteerde dividenden zijn verleend of toegekend in de loop van minstens één van de vijf belastbare tijdperken voorafgaand aan deze verrichting, wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd op het positieve verschil tussen:

1° het product:

- van het boekhoudkundig resultaat van het belastbare tijdperk waarin de verrichting heeft plaatsgevonden en

- van de verhouding tussen de som van de dividenden verleend of toegekend in de loop van de vijf voorafgaande belastbare tijdperken en de som van de resultaten van deze belastbare tijdperken;

en

2° de dividenden die effectief zijn verleend of toegekend aan de aandeelhouders als winst van het belastbare tijdperk waarin de hierboven vermelde verrichting heeft plaatsgevonden.

Deze aanslag is gelijk aan 15 pct. van het verschil berekend op basis van de hierboven beschreven formules en wordt niet beschouwd als een beroepskost.

Bij een latere kapitaalvermindering wordt die geacht eerst uit de volgens dit regime ingebrachte kapitalen voort te komen.

Wanneer deze kapitaalvermindering volgens dit regime tot stand komt binnen acht jaar na de laatste inbreng in kapitaal, wordt zij in afwijking van artikel 18, eerste lid, 2°, beschouwd als een dividend. Het tarief van de personenbelasting en van de roerende voorheffing bedraagt, voor de verleende of toegekende dividenden:

1° tijdens de eerste vier jaar volgend op de inbreng, 15 pct.;

2° tijdens het vijfde en zesde jaar volgend op de inbreng, 10 pct.;

3° tijdens het zevende en achtste jaar volgend op de inbreng, 5 pct.

In afwijking van het vorige lid wordt de voormelde termijn, voor de vennootschappen die op grond van artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbare tijdperk waarin de kapitaalbreng is gedaan, op vier jaar gebracht en het tarief van de personenbelasting, respectievelijk de roerende voorheffing, bedraagt voor de verleende of toegekende dividenden:

1° tijdens de eerste twee jaar volgend op de inbreng, 15 pct.;

2° tijdens het derde jaar volgend op de inbreng, 10 pct.;

3° tijdens het vierde jaar volgend op de inbreng, 5 pct."

Art. 7, PW 28.6.2013

De artikelen 2 en 4 zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2014.

De artikelen 3b en 5b zijn van toepassing op de inbrengen gedaan vanaf 1 juli 2013.

Artikel 6 treedt in werking vanaf 1 juli 2013 en kan slechts toegepast worden op de inbrengen die tot stand zijn gekomen in het boekjaar dat afgesloten wordt vóór 1 oktober 2014.

De artikelen 3a en 5a treden in werking op 1 oktober 2014.

Elke wijziging die vanaf 1 mei 2013 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van de artikelen 3b, 4, 5 b, en 6.

III. VERLAAGDE AANSLAGVOET VAN DE RV OP DE UITKERING VAN BELASTE RESERVES

1. Achtergrond

4. Art. 269, § 1, 5°, WIB 92, dat bepaalt dat de uitkeringen die worden aangemerkt als dividenden in de art. 187 en 209, WIB 92, in geval van gehele of gedeeltelijke verdeling van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap, onderworpen zijn aan een aanslagvoet van de RV van 10%, zal worden afgeschaft vanaf 1.10.2014 (zie de art. 5a en 7, vierde lid, PW 28.6.2013).

De voormelde uitkeringen die worden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1.10.2014 zullen worden onderworpen aan een aanslagvoet van de RV van 25% zoals bedoeld in art. 269, § 1, 1°, WIB 92, onafhankelijk van de datum van ontbinding van de vennootschap (zie Parl. St., Kamer, DOC 53 2853/001, blz. 4 en 5).

5. In samenhang met de toekomstige afschaffing van de verlaagde aanslagvoet van de RV op liquidatieboni bepaalt art. 537, WIB 92, dat de op 31.3.2013 bestaande belaste reserves zullen kunnen worden uitgekeerd met toepassing van een RV van 10% (en overeenstemmende PB) op voorwaarde dat de aandeelhouder of vennoot de aldus verworven dividenden onmiddellijk aanwendt voor het verhogen van het maatschappelijk kapitaal van de betreffende vennootschap en die kapitaalverhoging minstens gedurende een bepaalde termijn behouden blijft (zie Parl. St., Kamer, DOC 53 2853/001, blz. 8).

Dat laat vennootschappen en inzonderheid KMO's toe om de zaak nog enkele jaren verder te zetten zonder het risico van een hogere belasting op de belaste reserves die op 31.3.2013 bestonden (zie Parl. St., Kamer, DOC 53 2853/001, blz. 12 en 13).

6. Overeenkomstig art. 537, eerste lid, WIB 92, en in afwijking van de art. 171, 3° en 269, § 1, 1°, WIB 92, wordt het tarief van de PB, respectievelijk de aanslagvoet van de RV vastgesteld op 10% voor de dividenden:

- die overeenkomen met de vermindering van de belaste reserves zoals die ten laatste op 31.3.2013 zijn goedgekeurd door de Algemene vergadering (AV);
- op voorwaarde en in de mate dat minstens het verkregen bedrag:
 - * onmiddellijk wordt opgenomen in het kapitaal;
 - * en dat deze opnemng plaatsvindt tijdens het laatste belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1.10.2014.

2. Oorsprong van het uitgekeerde dividend

7. Het begrip "belaste reserves" zoals aangehaald in art. 537, eerste lid, WIB 92, verwijst naar een fiscaal begrip en niet naar een boekhoudkundig begrip. Het betreft de reserves die voorkomen in de opgave 328R (1) en die kunnen worden uitgekeerd aan de aandeelhouders of vennoten.

(1) Voor een gedetailleerde opgave van de belaste reserves, zie de nrs. 199/128 tot 130, Com.IB 92.

Bijgevolg worden door de maatregel beoogd, de uitkeringen van dividenden die hun oorsprong vinden in:

- de boekhoudkundige "beschikbare reserves" (reserves die de Ven.B hebben ondergaan en waarover de AV bijgevolg vrij kan beschikken, inzonderheid door ze onder de vorm van dividenden uit te keren);
- de rubriek "overgedragen winst";
- een vermindering van het maatschappelijk kapitaal (of van een uitgiftepremie) door opname van de "belaste reserves" die voorheen in het kapitaal (2) (of in de uitgiftepremies) werden opgenomen.

(2) Vermits het een bestanddeel is van het maatschappelijk kapitaal (of van de post "uitgiftepremies") dat de aard heeft van "belaste reserves" is de Ven.B reeds voldaan. In de mate dat het bedrag dat aan de aandeelhouder wordt toegekend als gevolg van de vermindering van dat bestanddeel van het maatschappelijk kapitaal (of van de uitgifte-premie) niet voortkomt van "volstort kapitaal" vormt het een dividend waarop de RV verschuldigd is (zie art. 18, eerste lid, 2° of 2°bis, WIB 92).

Worden niet beoogd, de belastbare voorzieningen, de onzichtbare reserves, ...

8. Art. 537, eerste lid, WIB 92, beoogt inzonderheid de belaste reserves "zoals deze ten laatste op 31.3.2013 zijn goedgekeurd door de AV".

Het is bijgevolg mogelijk dat de gegevens van de balans waarmee rekening moet worden gehouden diegene zijn die verband houden met de resultatenrekening betreffende het jaar 2011 (vb.: een vennootschap die haar balans afsluit op 31.12 waarvan de jaarrekening wordt goedgekeurd door een AV die in mei wordt gehouden: de laatste AV die aan 1.4.2013 voorafgaat is deze van mei 2012, met betrekking tot het boekjaar 2011).

3. Inbreng van het dividend in kapitaal

3.1. Bedoelde periode

9. Om de verlaagde aanslagvoet van de RV van 10% te verkrijgen is vereist dat het belastbaar dividend, uitgekeerd onder de voorwaarden zoals bedoeld in de nrs. 7 en 8 hiervoor, in het kapitaal van de uitkerende vennootschap wordt ingebracht in het kader van een kapitaalverhoging die ten vroegste op 1.7.2013 wordt verricht en tijdens het laatste belastbaar tijdperk dat ten laatste op 30.9.2014 wordt afgesloten (zie de samenlezing van art. 537, eerste lid, WIB 92 en art. 7, derde lid, PW 28.6.2013 dat de datum van inwerkingtreding bepaalt).

De datum van de verrichting is de datum van de authentieke akte van de verhoging van het maatschappelijk kapitaal.

10. Het is niet vereist dat de toekenning van het dividend enerzijds en de kapitaalverhoging anderzijds in de loop van hetzelfde belastbaar tijdperk gebeuren maar de inbreng in het kapitaal

moet gebeuren in een welbepaald boekjaar, t.t.z. het laatste belastbaar tijdperk dat ten laatste op 30.9.2014 wordt afgesloten.

Voor een vennootschap die haar jaarrekening afsluit op 31.12 moeten zowel de toekenning van het dividend en de inbreng in kapitaal gebeuren tussen 1.7.2013 en 31.12.2013 (periode voorzien in art. 7, derde lid, PW 28.6.2013), t.t.z. gedurende het aj. 2014.

In het geval van een vennootschap die haar boekhouding afsluit op 30.9 zal de kapitaalverhoging in principe moeten gebeuren tussen 1.10.2013 en 30.9.2014.

3.2. Onmiddellijke inbreng van het verkregen bedrag in kapitaal

3.2.1. Verkregen bedrag

11. De verlaagde aanslagvoet van de RV zal van toepassing zijn op de dividenden die onmiddellijk worden aangewend voor de volstorting van een inbreng in kapitaal van de uitkerende vennootschap.

12. Overeenkomstig art. 537, eerste lid, WIB 92, moet de inbreng ten minste gelijk zijn aan het verkregen bedrag, waarbij dat criterium moet worden bekeken per aandeel.

Het verkregen bedrag per aandeel stemt in principe overeen met het bedrag van het gedecreteerde dividend verminderd met de RV die aan de bron wordt ingehouden (in overhavig geval 10%).

13. Het is niet uitgesloten dat een aandeelhouder beslist om slechts een deel van zijn dividenden aan te wenden voor de kapitaalverhoging; in dat geval zal hij een inhouding aan de bron ondergaan tegen de aanslagvoet van de RV van 25% zoals bedoeld in art. 269, § 1, 1^o, WIB 92, voor een gedeelte van het ontvangen dividend (aandelen waarvan de dividenden niet worden aangewend voor de kapitaalverhoging) en tegen de verlaagde aanslagvoet van 10% voor het overige gedeelte (aandelen waarvan de dividenden volledig worden aangewend voor de kapitaalverhoging).

14. Aangezien elke aandeelhouder vrij is om al dan niet - geheel of gedeeltelijk - deel te nemen aan de kapitaalverhoging is er globaal gezien (d.w.z. voor het geheel van het gedecreteerde dividend) geen band tussen het bedrag van het toegekende dividend en het bedrag dat in het kapitaal wordt ingebracht.

De bepaling moet per aandeelhouder worden beoordeeld en, voor elke aandeelhouder, per aandeel dat dividenden oplevert.

3.2.2. Onmiddellijke inbreng

15. De inbreng kan gebeuren in natura (inbreng van het vorderingsrecht op het dividend) of in geld, met inachtneming van de voorwaarden die ter zake voorzien zijn in het Wetboek van vennootschappen.

16. In geval van inbreng in geld, houdt de voorwaarde zoals bedoeld in art. 537, eerste lid, WIB 92, met name dat er "onmiddellijke opname" is van het verkregen bedrag (per aandeel), in dat de inbreng volledig volstort moet zijn, en dit zonder verwijl, rekening houdend met de uitdrukkelijke bepalingen inzake het vennootschapsrecht.

17. De aanslagvoet van de RV die van toepassing is (10% of de gewone aanslagvoet) moet in principe worden vastgesteld binnen de 15 dagen na de datum van toekenning of betaalbaarstelling van het dividend. Over die termijn beschikt de schuldenaar van de RV om zijn verplichtingen te voldoen op het vlak van aangifte en storting aan de Schatkist van de voormelde voorheffing (zie de art. 267, 312 en 412, WIB 92).

De toepassing van de RV tegen de verlaagde aanslagvoet van 10% wordt niettemin bepaald door een toekomstige gebeurtenis waarvan de realisatie eventueel kan gebeuren op een datum die valt na het verstrijken van de voormelde termijn. In die omstandigheden is het aangewezen dat de vennootschap, als schuldenares van het dividend, ondertussen beschikt over een bewijskrachtig element aangaande de beslissing van de aandeelhouder om het "verkregen bedrag", voortkomende van het toegekende dividend afkomstig van de belaste reserves, geheel of gedeeltelijk aan te wenden voor de volstorting van een inbreng in kapitaal die werd verricht in het kader van art. 537, WIB 92 (vb.: uitdrukkelijke vermelding naar aanleiding van de AV die beslist over de toekenning van het bedoelde dividend).

Indien die inbreng in kapitaal uiteindelijk niet plaatsvindt zal de vennootschap als schuldenares van het dividend een aanvullende RV van 15% verschuldigd zijn (verschil tussen de gewone aanslagvoet van 25% en de verlaagde aanslagvoet van 10%), verhoogd met nalatigheidsinteressen.

3.3. Onverenigbaarheid met art. 269, § 2, WIB 92

18. Art. 269, § 2, WIB 92, zoals ingevoegd door art. 5b, PW 28.6.2013, voert een verlaagde aanslagvoet van de RV in voor dividenden die aan bepaalde voorwaarden voldoen, waaronder het feit dat ze verband houden met aandelen die kapitaal inbrengen in geld vertegenwoordigen die vanaf 1.7.2013 zijn gedaan.

Die bepaling zal binnenkort worden becommentarieerd.

19. Om te vermijden dat de voordelen op het vlak van de RV worden gecumuleerd kunnen de inbrengen in geld die worden verricht overeenkomstig art. 269, § 2, WIB 92, niet afkomstig zijn van de uitkering van reserves zoals bedoeld in art. 537, eerste lid, WIB 92 (zie Parl. St., Kamer, DOC 53 2853/001, blz. 6).

IV. INWERKINGTREDING

20. Overeenkomstig art. 7, derde lid, PW 28.6.2013, treedt art. 537, WIB 92, in werking vanaf 1.7.2013 en kan slechts worden toegepast op de inbrengen die tot stand zijn gekomen in het boekjaar dat afgesloten wordt vóór 1.10.2014.

Elke wijziging die vanaf 1.5.2013 aan de datum van afsluiting van de jaarrekening wordt aangebracht, is zonder uitwerking voor de toepassing van artikel 537, WIB 92 (zie art. 7, vijfde lid, PW 28.6.2013).

NAMENS DE MINISTER:

Voor de Administrateur-generaal van de Fiscaliteit,

R. ROSOUX

Adviseur-generaal dd. - Auditeur-generaal van financiën dd.