

FAQ : liquidatiebonus

1. Met ingang van 1 oktober 2014 gaan de roerende voorheffing (RV) en het tarief van de personenbelasting op liquidatieboni omhoog van 10 naar 25 %.
2. In het kader van een overgangsmaatregel kan de verlaagde aanslagvoet van 10 % toch nog genoten worden met betrekking tot dividenden die overeenkomen met de vermindering van de belaste reserves waarbij het ontvangen bedrag in principe onmiddellijk wordt ingebracht in het kapitaal van de vennootschap en het daar gedurende een bepaalde periode behouden blijft. Die termijn bedraagt voor KMO 4 jaar, en voor andere vennootschappen 8 jaar.

Meer weten

3. Deze overgangsmaatregel staat te lezen in artikel 537 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92). Voor wie van deze maatregel gebruik wil maken, is het raadzaam de tekst van dit wetsartikel grondig te lezen. U vindt hem hierna afgedrukt (randnummer 8).
4. De belastingadministratie heeft op 1 oktober 2013 een eerste circulaire aan deze overgangsmaatregel gewijd (Ci.RH.233/629.295 (AAFisc Nr. 35/2013)). Deze circulaire bevat een 'eerste commentaar' bij de voormelde overgangsmaatregel. U kunt deze circulaire raadplegen op de website van de belastingadministratie (www.fisconet.fgov.be). Deze website is voor iedereen en gratis toegankelijk.
5. Op 13 november 2013 heeft zij vervolgens een 'addendum' gepubliceerd. Onder bepaalde voorwaarden wordt in dit addendum aanvaard, dat de 'formalisering' van de vereiste inbreng in het kapitaal en de daarmee samenhangende kapitaalverhoging nog kan gebeuren uiterlijk op 31 maart 2014. Dit geldt met name in alle gevallen waarin vennootschappen hun jaarrekening afsluiten vanaf 1 oktober 2013 tot en met 30 maart 2014. Voor wie van deze versoepeling gebruik wenst te maken, is het eveneens raadzaam de voormelde circulaire én het hier bedoelde addendum grondig te lezen. Het addendum werd ook op de voormelde website gepubliceerd.
6. Op 12 december 2013 heeft de belastingadministratie een tweede circulaire aan enkele bijzondere aspecten van de overgangsmaatregel gewijd. Het gaat met name over de invloed van de dividenduitkering die in de overgangsmaatregel plaatsvindt, op de

toepassing van het verlaagd opklimmend tarief in de vennootschapsbelasting; en over de sanctie die de vennootschap treft, wanneer zij deelneemt aan de overgangsmaatregel en zij in het kader daarvan haar normale dividendpolitiek zou onderbreken (Ci.RH.421/629.923; AAFisc Nr. 52/2013). Ook deze circulaire staat inmiddels te lezen op de voormelde website.

7. De Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) heeft inmiddels een advies gepubliceerd over de “boekhoudkundige verwerking met betrekking tot de toepassing van de overgangsregeling zoals vermeld in artikel 537 WIB 92” (CBN-advies 2013/17 van 27 november 2013). Het advies is gepubliceerd op de website van de CBN (www.cnc-cbn.be). Ook deze website is voor iedereen en gratis toegankelijk.

Belangrijk : de CBN publiceerde op 14 november 2013 op haar website “ter consultatie” een “ontwerp” van dit advies. Voor de praktijk is het aangewezen zich enkel te baseren op het definitieve advies van 27 november, aangezien dit hier en daar nog verschilt van het voorheen gepubliceerde ‘ontwerp’.

De wettekst artikel 537, WIB 92

8. De tekst van artikel 537, WIB 92, luidt als volgt :

"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 belastbaar 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 plaatsgehad, naargelang 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 formule 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 kapitaal inbreng 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.. »

Overgangsmaatregel : de ‘foto’ van de belaste reserves

9. In de overgangsmaatregel kunnen ‘belaste reserves’ aan de aandeelhouders uitgekeerd worden met toepassing van een RV van 10 % (en overeenstemmende personenbelasting), op voorwaarde van onmiddellijke inbreng van het verkregen bedrag in het kapitaal en behoud van de inbreng gedurende een bepaalde termijn. Deze inbreng moet in principe ten laatste plaatsvinden tijdens het laatste belastbaar tijdperk dat afsluit vóór 1 oktober 2014.

10. In het kader hiervan moet om te beginnen worden vastgesteld hoeveel ‘belaste reserves’ voor de regeling in aanmerking komen. De ‘foto’ wordt genomen op 31 maart 2013. Het maximale bedrag bestaat uit de “belaste reserves zoals deze ten laatste op 31 maart 2013 zijn goedgekeurd door de algemene vergadering”.

Waarom wordt de ‘foto’ genomen op 31 maart 2013 ? Waarom niet later ?

11. De wetgever heeft voor het nemen van de ‘foto’ uitdrukkelijk gekozen voor 31 maart 2013 om alle manipulaties te voorkomen. Vennootschappen waarvan de jaarrekening uiterlijk op 31 maart 2013 door de algemene vergadering werd goedgekeurd, konden normaal gezien nog niet op de hoogte zijn van de nakende maatregel en konden bijgevolg op geen manier het maximale bedrag van hun ‘belaste reserves’ manipuleren.

Behoort de ‘wettelijke reserve’ ook tot de ‘belaste reserves’ die op de ‘foto’ voorkomen ?

12. Neen. Op de foto komen enkel de ‘belaste reserves’ voor waarover de algemene vergadering vrij kan beschikken. Om die reden komen evenmin de overige onbeschikbare reserves in aanmerking (bv. onbeschikbare reserves voor eigen aandelen).

Komen ook in het kapitaal geïncorporeerde ‘belaste reserves’ op de foto voor ?

13. Ja.

En wat met 'overgedragen winst' ?

14. Aangezien de 'overgedragen winst' behoort tot de 'belaste reserves', komt zij ook op de 'foto' voor, ook weer zoals deze ten laatste op 31 maart 2013 door de algemene vergadering werd goedgekeurd.

Overgangsmaatregel : het uit te keren dividend

15. Het dividend dat voor de overgangsmaatregel in aanmerking komt, is maximaal gelijk aan het bedrag van de belaste reserves dat op de 'foto' voorkomt.

Moet het dividend 'cash' uitbetaald worden ?

16. Neen. De vereiste kapitaalbreng (zie verder) kan ook gebeuren door een inbreng 'in natura', via een inbreng van het 'vorderingsrecht op het dividend'.

Moet het dividend boekhoudkundig aangerekend worden op de belaste reserves die op de 'foto' voorkomen ?

17. Neen. Het nemen van de 'foto' is bedoeld om na te gaan hoe hoog de belaste reserves zijn die voor de overgangsmaatregel in aanmerking komen. Bij de toekenning of betaalbaarstelling van het dividend maakt het niet uit, op welke bestanddelen de aanrekening boekhoudkundig gebeurt. De aanrekening zou dus ook kunnen gebeuren op een 'belastingvrije' reserve waarvan de belastingvrijstelling afhangt van het naleven van de onaantastbaarheidsvoorwaarde. Maar die aanrekening heeft dan wel tot gevolg dat de belastingvrije reserve tot beloop van die aanrekening belastbaar wordt (voor de boekhoudkundige verwerking kan nuttig verwezen worden naar het randnummer 18 en volgende van het CBN-advies 2013/17).

Wat met 'belaste reserves' die in het kapitaal geïncorporeerd zijn : moet dan altijd eerst een kapitaalvermindering worden doorgevoerd ?

18. Niet noodzakelijk. Zoals gezegd, moet er een onderscheid worden gemaakt tussen de 'belaste reserves' die op de 'foto' voorkomen, en de reserves waarop de dividenduitkering boekhoudkundig aangerekend wordt. Als 'belaste reserves' in het kapitaal geïncorporeerd zijn, tellen zij mee om het maximale bedrag te berekenen dat voor de overgangsmaatregel in aanmerking komt als 'belaste reserves'. Maar als de dividenduitkering in voorkomend geval aangerekend kan worden, bv. op de overgedragen winst van het boekjaar, is het

geenszins nodig de aanrekening te doen op de in het kapitaal geïncorporeerde reserves, en is het derhalve ook – met het oog op die dividenduitkering – geenszins nodig eerst een kapitaalvermindering door te voeren (voor de boekhoudkundige verwerking kan nuttig verwezen worden naar het randnummer 25 van het CBN-advies 2013/17).

Overgangsmaatregel : de inbreng en kapitaalverhoging

19. Voor de overgangsmaatregel is vereist, dat het “verkregen bedrag” van de dividenduitkering “onmiddellijk wordt opgenomen in het kapitaal”.

Moeten alle aandeelhouders aan de operatie deelnemen ?

20. Neen. De beoordeling of de verlaagde aanslagvoet van toepassing is geschiedt ‘per aandeel’. Elke aandeelhouder kan dus individueel beslissen of hij wel of niet deelneemt, en of hij met al zijn aandelen, dan wel met slechts een deel ervan aan de operatie deelneemt.

Welk bedrag moet in het kapitaal worden ingebracht ?

21. Volgens de wet is dat het ‘verkregen’ bedrag, dus in principe na aftrek van de ingehouden RV. Niets belet evenwel dat een hoger bedrag wordt ingebracht. In het kader van de gelijkheid tussen de aandeelhouders, waarvan er sommigen wel of anderen niet deelnemen aan de bedoelde verrichting, zou het vennootschapsrechtelijk kunnen, dat in het kader van de door te voeren kapitaalverhoging een hoger bedrag moet worden ingebracht dan het netto-ontvangen dividend. Die hogere inbreng belet de toepassing van de verlaagde aanslagvoet in de overgangsmaatregel niet.

Mag de inbreng ook gebeuren door een inbreng ‘in natura’ van de vordering op het dividend ?

22. Ja.

Overgangsmaatregel : het tijdstip van de verrichtingen

23. Volgens de wet moet de inbreng in het kapitaal plaatsvinden “tijdens het laatste belastbaar tijdperk dat afsluit voor 1 oktober 2014”. Voor vennootschappen die hun boekhouding afsluiten per 31 december 2013, betekent dit dus dat de inbreng in het kapitaal een feit moet zijn uiterlijk op 31 december 2013.

Voor vennootschappen die hun boekhouding anders dan per kalenderjaar voeren, ziet de toestand er als volgt uit :

- afsluiting van het boekjaar in de periode van 1 oktober 2013 tot en met 30 september 2014 : de inbreng in het kapitaal moet een feit zijn uiterlijk op de laatste dag van dat boekjaar;
- afsluiting van het boekjaar in de periode van 1 juli 2013 (= startpunt van de overgangsmaatregel) tot en met 30 september 2013 : zij hebben nog tijd tot de laatste dag van het daaropvolgende boekjaar; het boekjaar dat afsluit vóór 1 oktober 2013 is dan immers niet het laatste dat afsluit vóór 1 oktober 2014.

24. Om tegemoet te komen aan de bezorgdheid dat vennootschappen voldoende tijd moeten hebben om de verrichtingen uit te voeren die in de overgangsmaatregel nodig zijn, werd inmiddels in een versoepeling voorzien. Die houdt in, dat vennootschappen die hun jaarrekening afsluiten vanaf 1 oktober 2013 tot en met 30 maart 2014, tot uiterlijk 31 maart 2014 tijd krijgen om de inbreng en de daarmee gepaard gaande kapitaalverhoging te formaliseren (zie het addendum bij de circulaire van 1 oktober 2013).

Houdt deze versoepeling in dat men alles kan uitstellen tot na 31 december 2013 ?

25. Geenszins. De toekenning of betaalbaarstelling van het dividend moet een feit zijn, uiterlijk op 31 december 2013 of de laatste dag van het boekjaar dat wordt afgesloten vanaf 1 januari 2014 tot en met 30 maart 2014.

Bovendien is vereist dat de vennootschap en de betrokken aandeelhouders zich, op diezelfde datum, wederzijds verbinden,

- de vennootschap, om de kapitaalsverhoging uit te voeren,
- en de betrokken aandeelhouders, om ten minste het verkregen bedrag van het dividend in het kapitaal in te brengen.

Met andere woorden : de beslissingen ten gronde moeten op diezelfde datum genomen zijn.

Het is slechts de 'formalisering' die nadien nog kan/mag worden doorgevoerd.

Hoe kan het bewijs in dit verband geleverd worden ?

26. Het bestaan van de wederzijdse verbintenissen, en dus van de beslissing tot inbreng en kapitaalverhoging, kan worden geleverd aan de hand van een geheel van gewichtige en overeenstemmende feiten, zoals inzonderheid, een schriftelijke

verklaring door de partijen, de storting van de in te brengen gelden op een bijzondere rekening conform het Wetboek van vennootschappen, het revisoraal verslag met betrekking tot de inbreng in natura, de uitdrukking van deze beslissingen in de boekhouding door de boeking op een rekening 489X waarvan sprake in randnummer 9 van het CBN-advies 2013/17, enz.

Hoe moet de voorwaarde worden verstaan, dat het verkregen bedrag 'onmiddellijk' in het kapitaal moet worden ingebracht ?

27. 'Onmiddellijk' betekent in deze context 'onverwijld', rekening houdend met alle noodwendigheden, onder meer, van vennootschapsrechtelijke aard, en ook rekening houdend met de hier bedoelde versoepeling. Mocht blijken dat de voorgenomen inbreng in het kapitaal niet 'onverwijld' gebeurt, zal de verlaagde aanslagvoet alsnog gecorrigeerd moeten worden. Dat de formalisering van de verrichtingen in de voormelde versoepeling nog niet uiterlijk op 31 maart 2014 gebeurd is, zal volstaan om de verlaagde aanslagvoet te kunnen weigeren, behoudens mogelijkheid voor de betrokkenen om aan te tonen dat ernstige en gewettigde redenen een verder uitstel zouden kunnen rechtvaardigen.

Wanneer moet de RV betaald zijn ?

28. De RV moet betaald zijn binnen 15 dagen na de toekenning of de betaalbaarstelling van de dividenden. Voor vennootschappen die hun boekhouding per kalenderjaar voeren, en die aan de overgangsmaatregel deelnemen, moet de RV dus ten allerlaatste op 15 januari 2014 betaald zijn. Dit geldt ook als zij een beroep doen op de voormelde versoepeling. In die versoepeling blijft het immers voor vennootschappen die hun boekhouding per kalenderjaar voeren, vereist dat de dividenden uiterlijk op 31 december 2013 toegekend of betaalbaar gesteld zijn.

Overgangsmaatregel en normale dividendpolitiek

29. Dividenden die toegekend worden tijdens de boekjaren die in aanmerking komen voor de overgangsmaatregel zijn in het algemeen onderworpen aan 25 % RV. De overgangsmaatregel van art. 537, WIB 92, geeft vennootschappen nu de mogelijkheid om onder bepaalde voorwaarden en binnen een beperkte termijn (nog) dividenden uit te keren tegen slechts 10 % RV.

Dit verschil in aanslagvoet zou bepaalde vennootschappen ertoe kunnen aanzetten om voor het belastbaar tijdperk waarin zij deelnemen aan de overgangsmaatregel hun normale

'dividendpolitiek' te onderbreken, en voor dat tijdperk enkel dividenden uit te keren die aan de voorwaarden van de overgangsmaatregel voldoen, en waarop slechts 10 % RV verschuldigd is.

De Schatkist dreigt daardoor inkomsten te verliezen, die zij bij een voortzetting van de normale 'dividendpolitiek' wel had kunnen ontvangen.

30. De wetgever heeft daarom in een anti-misbruikbepaling voorzien : vennootschappen die hun normale 'dividendpolitiek' zouden onderbreken, worden gesanctioneerd met een 'afzonderlijke aanslag' die gelijk is aan 15 % (het verschil tussen de RV van 25 % en de RV van 10 %), op het gewone dividend dat ingevolge de deelname aan de overgangsmaatregel niet wordt uitgekeerd.

Welke vennootschappen riskeren de sanctie ?

31. De afzonderlijke aanslag kan enkel van toepassing zijn ten aanzien van vennootschappen die deelnemen aan de overgangsmaatregel van art. 537, WIB 92. Dit is logisch : als een vennootschap op geen enkele wijze deelneemt aan deze overgangsmaatregel, is er ook geen enkel misbruik inzake normale 'dividendpolitiek' mogelijk, en is er dus ook geen aanleiding voor het vestigen van de afzonderlijke aanslag.

Wat als de vennootschap geen winst boekt ?

32. De wet zegt uitdrukkelijk dat de afzonderlijke aanslag slechts van toepassing kan zijn, als de vennootschap voor het belastbare tijdperk waarin zij van de overgangsmaatregel gebruik maakt, een positief boekhoudkundig resultaat heeft.

Wanneer wordt de vennootschap geacht een 'normale dividendpolitiek' te hebben ?

33. Naast het feit dat de vennootschap voor het voormelde belastbare tijdperk, een positief boekhoudkundig resultaat moet hebben (randnummer 32), is bovendien vereist, dat er in minstens één van de vijf voorafgaande belastbare tijdperken door de algemene vergadering een dividend moet zijn gedeclareerd.

De vennootschap wordt dus pas geacht een normale 'dividendpolitiek' te hebben, als er in minstens een van de vijf voorgaande belastbare tijdperken een dividend is gedeclareerd. A contrario, wordt de vennootschap geacht geen normale 'dividendpolitiek' te hebben, als er geen dividend is gedeclareerd gedurende die voorafgaande periode van vijf belastbare tijdperken. In dit laatste geval is de afzonderlijke aanslag in geen geval van toepassing.

34. Merk op dat men rekening houdt met de dividenden die in de loop van de vijf voorafgaande belastbare tijdperken zijn verleend of toegekend. Voor een vennootschap die haar boekhouding per kalenderjaar voert, en aan de overgangsmaatregel deelneemt, zal het dus gaan om de dividenden die verleend zijn in de jaren 2008, 2009, 2010, 2011 en 2012.

Welke dividenden worden geacht tot de 'normale dividendpolitiek' te behoren ?

35. Vooraleer er sprake kan zijn van een normale 'dividendpolitiek' moet de algemene vergadering dus in minstens één van de vijf voorafgaande belastbare tijdperken een dividend hebben gedeclareerd (randnummer 33). Aangezien de wet uitdrukkelijk spreekt van door de algemene vergadering 'gedecreterde' dividenden, moet hierbij alleen gekeken worden naar de gewone 'dividenden' (zoals bedoeld in art. 18, 1^e lid, 1^o, WIB 92).

Er moet dus geen rekening worden gehouden met uitkeringen die wegens bijzondere omstandigheden op fiscaal vlak aanleiding geven tot het toekennen van een dividend.

Om de normale 'dividendpolitiek' te beoordelen moet (wat de vijf voorafgaande belastbare tijdperken betreft) dus geen rekening worden gehouden met :

- uitkeringen die ingevolge verkrijging van eigen aandelen als dividenden worden beschouwd (dividenden zoals bedoeld in art. 186, WIB 92 en art. 18, 1^e lid, 2^oter, WIB 92);
- terugbetalingen van kapitaal en uitgiftepremies die als dividenden worden aangemerkt (dividenden zoals bedoeld in art. 18, 1^e lid, 2^o en 2^obis, WIB 92);
- interesten van rentegevende voorschotten die onder bepaalde voorwaarden als dividenden worden aangemerkt (dividenden zoals bedoeld in art. 18, 1^e lid, 4^o, WIB 92).

Er moet evenmin rekening worden gehouden met liquidatieboni die de vennootschap in de voorafgaande vijf jaar zou hebben toegekend of uitgekeerd (dividenden zoals bedoeld in art. 18, 1^e lid, 2^oter, WIB 92). Een vennootschap die liquidatieboni toekent, is per definitie een ontbonden vennootschap. Aangenomen mag worden, dat een dergelijke vennootschap buiten het toepassingsgebied valt van de overgangsmaatregel.

Er moet daarentegen wel rekening worden gehouden met (gewone) dividenden die afkomstig zijn van een opnemings van bv. voorheen belaste reserves.

Voor welk aanslagjaar is de afzonderlijke aanslag verschuldigd ?

36. De afzonderlijke aanslag zal gevestigd worden voor het aanslagjaar 2013 of 2014, al naargelang het geval. Dit geldt ook als de vennootschap in de overgangsmaatregel een beroep heeft gedaan op de voormelde versoepeling.

Neem bv. een vennootschap die haar boekhouding per kalenderjaar voert, en die de voormelde versoepeling toepast. Dit betekent dat de 'formalisering' van de inbreng en de kapitaalverhoging nog mag gebeuren tot uiterlijk 31 maart 2014. Maar de toekenning of betaalbaarstelling van het dividend, en de wederzijdse verbintenis enerzijds tot inbreng, en anderzijds tot kapitaalverhoging, moeten in dit voorbeeld hoe dan ook plaatsgevonden hebben uiterlijk op 31 december 2013, dus tijdens het belastbaar tijdperk 2013. Dit zal in het voorbeeld verbonden zijn met het aanslagjaar 2014.

Hoe wordt de belastbare grondslag van de afzonderlijke aanslag berekend ?

37. De afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op het positieve verschil tussen de volgende twee termen :

1^{ste} term : het product

- van het positief boekhoudkundig resultaat van het belastbaar tijdperk waarin de verrichting (het uitkeren van het dividend in het kader van de overgangsmaatregel) heeft plaatsgevonden, (of anders gezegd, het bedrag dat is opgenomen onder de boekhoudkundige post 'Te bestemmen winst' van het betreffende boekjaar) 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 positieve boekhoudkundige resultaten van die belastbare tijdperken;

2^{de} term : de dividenden die effectief zijn verleend of toegekend als winst van het belastbaar tijdperk waarin de voormelde verrichting heeft plaatsgevonden.

Wat deze tweede term betreft, wordt enkel rekening gehouden met de dividenden die voor het betrokken belastbaar tijdperk toegekend worden, met uitsluiting van alle dividenden die door de overgangsmaatregel aan 10 % RV onderworpen zijn. Worden hier eveneens bedoeld, de dividenden die afkomstig zijn van een opneming van belaste reserves, voor zover ten aanzien van die opneming geen toepassing wordt gemaakt van de overgangsmaatregel (bv. dividenden die niet onmiddellijk opgenomen worden in het kapitaal van de vennootschap en dus niet de verlaagde voorheffing van 10 % ondergaan).

Hoe hoog is de afzonderlijke aanslag ?

38. De afzonderlijke aanslag is gelijk aan 15 % van de belastbare grondslag.

Wie is schuldenaar van de aanslag ?

39. De aanslag wordt gevestigd in hoofde van de uitkerende vennootschap. De aanslag wordt in hoofde van die vennootschap beschouwd als een verworpen uitgave. Hij is dus niet als beroepskost aftrekbaar. Deze kost wordt geboekt op een 67-rekening (zie randnummer 16 van het CBN-advies 2013/17).

Overgangsmaatregel en verlaagd tarief in de Ven.B

40. Het normaal tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt op dit ogenblik 33,99 % (aanvullende crisisbijdrage inbegrepen). Onder bepaalde voorwaarden geldt in afwijking hiervan een 'verlaagd opklimmend tarief' (art. 215, WIB 92). Eén van die voorwaarden luidt, dat de "dividenuitkering niet hoger mag zijn dan 13 % van het gestorte kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk".

41. Vennootschappen die aan de overgangsmaatregel van art. 537, WIB 92, deelnemen, zullen normaal gezien niet aan deze laatste voorwaarde voldoen. Het dividend dat in het kader van deze overgangsmaatregel wordt uitgekeerd, zal normaal gezien immers altijd hoger zijn dan 13 % van het gestorte kapitaal bij het begin van het belastbare tijdperk.

42. De wetgever heeft evenwel gemeend dat vennootschappen die aan deze overgangsmaatregel deelnemen, niet om die reden uitgesloten moeten worden van het verlaagd opklimmend tarief van de vennootschapsbelasting. De wet bepaalt daarom dat de dividenden die in het kader van de overgangsmaatregel uitgekeerd worden onder de voorwaarden die gelden voor de toepassing van de verlaagde aanslagvoet van 10 % RV, niet meegeteld moeten worden om de voormelde grens van 13 % te berekenen.

Met andere woorden, een vennootschap die aan alle gestelde voorwaarden voor de toepassing van het verlaagd opklimmend tarief van de vennootschapsbelasting voldoet, behoudt haar recht op dit verlaagd opklimmend tarief, ook als zij gebruik maakt van de hier bedoelde overgangsmaatregel en de dividenden die zij in het kader van deze overgangsmaatregel uitkeert met toepassing van 10 % RV, voor een overschrijding zouden zorgen van de grens van 13 %.

Overgangsmaatregel en daaropvolgende kapitaalvermindering

43. In de overgangsmaatregel is vereist dat de inbreng in het kapitaal gedurende een bepaalde termijn behouden blijft. Deze termijn bedraagt in de regel 8 jaar. Voor KMO-vennootschappen wordt deze termijn gehalveerd en bedraagt hij dus slechts 4 jaar.

Wie is KMO ?

44. Om te bepalen of een vennootschap als een KMO-vennootschap kan worden beschouwd, moet men kijken naar art. 15 van het Wetboek van vennootschappen. De vennootschap moet aan al de daar vermelde criteria voldoen. Dit betekent onder meer, dat ten name van een vennootschap die vennootschapsrechtelijk tot een groep behoort, de criteria inzake omzet, balanstotaal en personeel, op geconsolideerde wijze moeten worden toegepast.

Wat is de sanctie ?

45. Als de vennootschap de voormelde termijn niet respecteert, zal de kapitaalvermindering worden beschouwd als een dividend. Concreet wil dit zeggen, dat de kapitaalvermindering in hoofde van de aandeelhouder niet belastingvrij kan geschieden. Bovenop de reeds betaalde belasting (van 10 %) zal een bijkomende belasting (RV en/of personenbelasting) verschuldigd zijn van, al naargelang het geval, 15 %, 10 % of 5 %. Met name,

- 15 % bij een kapitaalvermindering tijdens de eerste vier jaar volgend op de inbreng (bij KMO-vennootschappen : tijdens de eerste twee jaar);
- 10 % bij een kapitaalvermindering tijdens het vijfde en zesde jaar volgend op de inbreng (bij KMO-vennootschappen : tijdens het derde jaar);
- 5 % bij een kapitaalvermindering tijdens het zevende en achtste jaar volgend op de inbreng (bij KMO-vennootschappen : tijdens het vierde jaar).

De termijn wordt gerekend vanaf de formalisering van de inbreng, ook in het geval dat van de voormelde versoepeling gebruik is gemaakt.

Zal een latere kapitaalvermindering die bij voorrang wordt aangerekend op het deel van het kapitaal dat werd ingebracht in het kader van de overgangsmaatregel niet als 'misbruik' worden aangemerkt ?

46. Neen. De wetgever heeft uitdrukkelijk zelf in de overgangsmaatregel voorzien, en uitdrukkelijk ook in een sanctie voor vennootschappen die de termijn van behoud in het kapitaal niet respecteren (zie hoger, randnummer 45). In die omstandigheden mag men ervan uitgaan dat een prioritaire aanrekening van een kapitaalvermindering op het deel

van het kapitaal dat werd ingebracht in het kader van de overgangsmaatregel niet als een misbruik kan worden aangemerkt. De wet zegt trouwens zelf, dat een “latere kapitaalvermindering” geacht wordt “eerst uit de volgens dit regime ingebrachte kapitalen voort te komen”.

Overgangsmaatregel en daaropvolgende liquidatie

Wat gebeurt er als een vennootschap tijdens de ‘sperperiode’ ontbonden wordt ?

47. Stel dat een vennootschap aan de overgangsmaatregel deelneemt. Zij moet de in het kapitaal ingebrachte dividenden dan gedurende een bepaalde termijn (van al naargelang het geval 8 of 4 jaar) in het kapitaal behouden (zie hoger). Wat gebeurt er dan als de vennootschap na 30 september 2014, maar binnen de voormelde periode beslist in vereffening te gaan. Is de voormelde sanctie dan ook van toepassing ?
48. Dat zal niet het geval zijn, onder voorbehoud van de toepassing van de algemene anti-misbruikbepaling van art. 344, § 1, WIB 92. Van misbruik zal evenwel geen sprake zijn, bv., als de liquidatie het gevolg is van het overlijden of een zware ziekte van de zaakvoerder. Of nog, als de liquidatie plaatsvindt bij het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd, terwijl een liquidatie onredelijk zou geweest zijn op het ogenblik dat men aan de overgangsmaatregel deelnam, en men de liquidatie daarom heeft uitgesteld tot aan het bereiken van de pensioengerechtigde leeftijd.

Overgangsmaatregel : varia

Kunnen ook buitenlandse vennootschappen aan de overgangsmaatregel deelnemen ?

49. Hoewel de wettekst eerder geschreven lijkt vanuit het oogpunt van binnenlandse vennootschappen, verzet hij er zich in principe niet tegen dat ook buitenlandse vennootschappen aan de overgangsmaatregel deelnemen. Een rijksinwoner die in het kader daarvan een dividend ontvangt van een buitenlandse vennootschap, zal middels nakoming van alle voorwaarden, waaronder onder meer de vereisten van inbreng en kapitaalverhoging, ook recht hebben op de toepassing van de verlaagde aanslagvoet van 10 %, respectievelijk RV en personenbelasting. Het zal dan aan de belastingplichtige zijn om aan te tonen dat aan alle voorwaarden voor de toepassing van de verlaagde aanslagvoet voldaan is (mondelijke vraag nr. 20973 van de heer L. VAN BIESEN).

Heeft de overgangsmaatregel invloed op de vrijstelling die in het kader van de tax-shelter voor de filmindustrie van toepassing kan zijn ?

50. In het stelsel van de tax-shelter wordt de vrijstelling per belastbaar tijdperk “beperkt tot 50 %, met een maximum van 750.000 EUR, van de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk [...]” (art. 194ter, § 3, 1^e lid, WIB 92). Als de dividenduitkering in het kader van de besproken overgangsmaatregel aangerekend wordt op de “belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk” (zie randnummer 17), dan valt het niet uit te sluiten dat de vrijstelling inzake de tax-shelter beperkt wordt. Als er daarentegen geen aanrekening is op de “belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk”, is er geen invloed op de vrijstelling die in het kader van de tax-shelter genoten kan worden. Dat er in voorkomend geval geen aanrekening is op de “belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk” zal moeten blijken uit de boekingen ter zake. Daarvoor wordt verwezen naar het CBN-advies 2013/17; (zie randnummer 7).