

# Accountancy & fiscaliteit

Nieuwsbrief over fiscaliteit, accountancy en vennootschapsrecht

## LIQUIDATIERESERVES

### De uitkering van liquidatiereserves als liquidatievoorschot - vrijgesteld van roerende voorheffing ... of toch niet?

Jan Sandra & Louis Kemseke, Imposto

In principe zijn dividenden onderworpen aan het standaardtarief in de roerende voorheffing van 30 %. 'In principe', want heel wat kmo-vennootschappen maken vandaag de dag dankbaar gebruik van het fiscaalvriendelijke regime van de liquidatiereserves. Bij de aanleg van de liquidatiereserves betaalt een vennootschap een afzonderlijke heffing van 10 %. Indien de uitgekeerde liquidatiereserves vervolgens minstens 5 jaar in de vennootschap behouden blijven, bedraagt de verschuldigde roerende voorheffing nog slechts 5 %.

Wanneer de uitkering gebeurt bij de vereffening van de vennootschap is er zelf geen roerende voorheffing of personenbelasting verschuldigd en geldt er bovendien ook geen wachttermijn. Lang was onduidelijk of die vrijstelling ook geldt voor voorschotten die uit de liquidatiereserves worden geput na de ontbinding van de vennootschap, maar nog vóór de eigenlijke sluiting van de vereffening. Inmiddels bevestigde de rulingsdienst dat dit 'in principe' wel degelijk het geval is ...

#### Het tarief van de roerende voorheffing bij uitkering van liquidatiereserves

De Programmawet van 19 december 2014 introduceerde het stelsel van de 'liquidatiereserve'. Dat stelsel laat kleine vennootschappen in de zin van artikel 1:24, §1-6 WVV toe om de winst van het boekjaar (geheel of gedeeltelijk) te reserveren op een afzonderlijke liquidatiereserve-rekening, mits betaling van een anticipatieve

heffing van 10 %.

De aanleg van een liquidatiereserve biedt in de eerste plaats als voordeel dat dividenden die voortkomen uit liquidatiereserves een verlaagde roerende voorheffing genieten. In de mate dat uitgekeerde dividenden voortkomen uit een aantasting van de liquidatiereserves is het tarief van de roerende voorheffing als volgt:

- 20 % indien het aangetaste gedeelte minder dan vijf jaar behouden is gebleven op een afzonderlijke rekening van het passief,
- 5 % indien het aangetaste gedeelte ten minste vijf jaar behouden is gebleven op een afzonderlijke rekening van het passief.

Een liquidatiereserve die wordt uitgekeerd bij de vereffening van de vennootschap is bovendien vrijgesteld van roerende voorheffing zonder dat een wachttermijn in acht moet worden genomen.

### voorschotten op liquidatie-uitkeringen ...

In de praktijk komt het evenwel voor dat een vennootschap na de beslissing tot ontbinding nog een tijd actief blijft, zij het in vereffeningmodus. De verdeling van het nettoactief gebeurt dan stapsgewijs, zodat er in de loop van de vereffening al één of meer voorschotten op het nettoactief worden toegekend.

Het was lange tijd niet duidelijk of de vrijstelling van de roerende voorheffing ook geldt voor voorschotten die uit de liquidatiereserves worden geput tijdens de vereffening van de vennootschap, te weten na de ontbinding maar voorafgaand aan de sluiting van de vereffening.

### ... in principe ook vrijgesteld van roerende voorheffing

In 2008 heeft de rulingdienst reeds toegelicht dat elke verdeling (als voorschot of als eindverdeling) kan worden aangemerkt als een dividend in de zin van artikel 209 WIB'92.

In een recente ruling bouwt de rulingdienst hier nu op verder in het kader van het antwoord op de vraag of de uitkering van een liquidatievoorschot aanleiding geeft tot een heffing van de roerende voorheffing overeenkomstig artikel 269, §1, 8° WIB'92. De rulingdienst verduidelijkt namelijk dat ook de uitkering van een liquidatiereserve in het kader van een vereffening van een ontbonden vennootschap dient te worden behandeld als een verrichting zoals bedoeld in artikel 209 WIB'92. Uit het feit dat artikel 269, §1, 8° WIB'92 enkel voorziet in een heffing voor 'dividenden, andere dan bedoeld in artikel 209' WIB'92 leidt de rulingdienst vervolgens af dat de uitkering van een liquidatiereserve niet onderworpen is aan de roerende voorheffing in de zin van artikel 269, §1, 8° WIB'92, ook al gebeurt de uitkering gespreid (door middel van voorschotten).

De rulingdienst bevestigt met andere woorden dat de uitkering van liquidatievoorschotten in principe geen aanleiding geeft tot de heffing van roerende voorheffing, in de mate dat het liquidatievoorschot wordt aangerekend op de liquidatiereserves. Niet onbelangrijk hierbij is dat liquidatie-uitkeringen in eerste instantie worden aangerekend op het fiscaal gestorte kapitaal, vervolgens op de liquidatiereserves, in een volgende stap op de belaste reserves en de tijdens de liquidatie gerealiseerde meerwaarden en tenslotte op de vrijgestelde reserves.

### ... maar mogelijk toepassing van de algemene antimisbruikbepaling

Een eventuele kwalificatie als fiscaal misbruik in de zin van artikel 344, §1 WIB'92 kan echter alsnog roet in het eten gooien. Deze problematiek stelt zich voornamelijk wanneer de vennootschap in vereffening wordt gesteld, er vervolgens een belangrijk liquidatievoorschot wordt uitgekeerd maar de werkzaamheden na de invereffeningstelling nog min of meer worden verdergezet.

Als belastingplichtige komt het erop aan te bewijzen dat de keuze voor de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen door andere motieven verantwoord is dan het ontwijken van belastingen. Het zal telkens van de concrete situatie afhangen of een ontbinding met uitgestelde vereffening en een tussentijdse uitkering van één of meerdere liquidatievoorschotten uit liquidatiereserves, beantwoordt aan economische of financiële noden en niet louter belastingontwijking tot doel heeft, lees: het genieten van de vrijstelling van roerende voorheffing op liquidatie-uitkeringen. In de voornoemde ruling heeft de belastingplichtige in elk geval met succes aangetoond dat de uitkering van de aanwezige (overtollige) liquiditeiten vóór de sluiting van de vereffening kon worden verantwoord door andere dan fiscale motieven.