
De bijzondere liquidatiereserve: let op de juiste procedure

Programmawet

Fiscale actualiteit nr. 31, pag. 1-4, 17.09.2015

De programmawet van 10 augustus 2015 (BS 18 augustus 2015) breidt het toepassingsgebied van de liquidatiereserve uit tot winsten die gekoppeld zijn aan aanslagjaar 2013 en 2014 (art. 541 WIB 92). Ook die winsten kunnen dus later belastingvrij of aan een voordeeltarief uitgekeerd worden. Vennootschappen die zo'n bijzondere liquidatiereserves willen aanleggen, moeten enkele specifieke procedurele vereisten respecteren. Nu de eerste deadline van 30 november 2015 nadert, verdienen die extra aandacht.

Per 1 oktober 2014 is het tarief van de roerende voorheffing op liquidatieboni – en parallel daarmee het tarief van de personenbelasting – verhoogd van 10 % naar 25 %. Maar de gevolgen van de tariefverhoging werden in drie etappes gemilderd. Eerst werd de mogelijkheid gecreëerd om bestaande reserves (belaste reserves zoals ten laatste op 31 maart 2013 goedgekeurd door de algemene vergadering) vast te klikken in het kapitaal tegen een kost van 10 % roerende voorheffing (art. 537 WIB 92). In een tweede fase kwam er een permanent gunstregime: winsten van aanslagjaar 2015 en volgende kunnen onder de noemer van liquidatiereserves worden geplaatst (art. 184^{quater} WIB 92), en via die weg toch nog op een fiscaal gunstige manier uit het vennootschapsvermogen geëxtraheerd (zie ook p. 7). En nu krijgen we dus de derde fase met de programmawet van 10 augustus 2015. Die breidt het regime uit tot winsten van aanslagjaar 2013 en 2014 (zie *Fisc. Act. 2015*, 17/1 en 28/13). Dat gebeurt door de introductie van de bijzondere liquidatiereserve. Die geniet hetzelfde fiscale gunststatuut als de gewone liquidatiereserve.

In tegenstelling tot de vastklikregeling (art. 537 WIB 92), blijft het toepassingsgebied van de bijzondere liquidatiereserve beperkt tot kleine vennootschappen in de zin van artikel 15 W.Venn. Die voorwaarde moet alleen vervuld zijn voor het jaar waarin de betrokken winsten zijn gerealiseerd (aanslagjaar 2013 en 2014).

Het concept van de bijzondere liquidatiereserve lijkt op het eerste gezicht eenvoudig: ook de winsten die gekoppeld zijn aan aanslagjaar 2013 en 2014, kunnen nu – tegen een fiscale kost van 10 % vennootschapsbelasting – de status van liquidatiereserve verwerven, zodat ook die winsten in aanmerking komen voor de fiscale voordelen die aan dat statuut verbonden zijn. Dat betekent concreet dat (i) liquidatieboni die geput worden uit de categorie van de (bijzondere) liquidatiereserves, niet kwalificeren als roerende inkomsten, en dus vrij van belasting blijven (art. 21 11° WIB 92) en (ii) dividenden en inkoopboni die voortkomen uit de liquidatiereserves, onderworpen zijn aan een verlaagd tarief in de roerende voorheffing of de personenbelasting van 15 % of 5 % (art. 269 § 1 8° WIB 92 en 171 3°^{septies} WIB 92).

De memorie van toelichting verduidelijkt dat de bijzondere liquidatiereserve een oplossing vormt voor die winsten die niet voor de vastklikregeling van artikel 537 WIB 92 in aanmerking kwamen, maar ook niet het statuut van *gewone* liquidatiereserves konden krijgen (*Parl. St. Kamer 2014-15*, stuk 1125/1, 92). Het gaat dus om winsten die op 31 maart 2013 nog niet goedgekeurd waren door de algemene vergadering, en stammen uit een aanslagjaar vóór aanslagjaar 2015. Voor vennootschappen die hun boekjaar per kalenderjaar voeren, impliceert de introductie van de bijzondere liquidatiereserve dat *alle* reserves – op basis van een van de drie gunstregimes – tegen een voordelig tarief het vennootschapsvermogen kunnen verlaten. Het geheel van de drie regimes biedt echter geen alomvattende oplossing voor alle vennootschappen. Voor vennootschappen met een gebroken boekjaar, met een algemene vergadering die pas na 31 maart (2013) valt, blijven de winsten van aanslagjaar 2012 immers uitgesloten van elk van de drie regimes.

Er gelden enkele afwijkende procedureregels voor het aanleggen van *bijzondere* liquidatiereserves. Hieronder brengen we die bijzondere regels in kaart.

Afzonderlijke aanslag van 10 %

De afzonderlijke heffing van 10 % die verschuldigd is bij het aanleggen van een *gewone* liquidatiereserve, wordt samen met de vennootschapsbelasting ingekohierd. Maar datzelfde principe geldt niet voor de *bijzondere* liquidatiereserve. De bijkomende belasting die daaruit voortvloeit, moet spontaan betaald worden op een rekening van de administratie die belast is met de inning en de invordering. Op het betaalformulier moet de vennootschap o.m. expliciet de verwijzing naar de overgangsbepaling artikel 541 WIB 92 opnemen.

De belasting die op die manier betaald wordt, is definitief verworven door de Staat. Als de algemene vergadering het aanleggen van de bijzondere liquidatiereserve niet zou goedkeuren, kan de heffing niet terugbetaald, noch verrekend worden. Als er onzekerheid bestaat over de goedkeuring achteraf, kan – vóór de betaling – een bijzondere algemene vergadering bijeengeroepen worden waarbij het aanleggen van een bijzondere liquidatiereserve geagendeerd wordt.

De wetgever heeft voor de betaling van de anticipatieve heffing van 10 % strikte termijnen ingesteld. Vennootschappen die hun winst van aanslagjaar 2013 (geheel of gedeeltelijk) onder de noemer van bijzondere liquidatiereserves willen plaatsen, moeten uiterlijk op 30 november 2015 een belasting gelijk aan 10 % van die liquidatiereserve overmaken op rekening van de bevoegde administratie. Voor de winst van aanslagjaar 2014 geldt 30 november 2016 als uiterste betaaldatum.

Uit de memorie van toelichting blijkt duidelijk dat de bedoeling van de wetgever erin bestaat dat vennootschappen *in twee fases* bijzondere liquidatiereserves aanleggen (*Parl. St. Kamer 2014-15, stuk 1125/1, 94*). De wetgever rekent met andere woorden op een inkomstenstroom in 2015 voor de bijzondere liquidatiereserve die is gekoppeld aan aanslagjaar 2013, en opnieuw een inkomstenstroom in 2016 voor de bijzondere liquidatiereserve die is gekoppeld aan aanslagjaar 2014. Maar in de wet zelf wordt zo'n gefaseerde aanpak nergens opgelegd. Er wordt immers slechts verduidelijkt welke uiterlijke betaaldatum gerespecteerd moet worden. Uit de letterlijke wettekst kan dan ook niet afgeleid worden dat het verboden is de heffingen voor het aanleggen van bijzondere liquidatiereserves voor aanslagjaar 2013 en 2014, *samen* te betalen op uiterlijk 30 november 2015, en de bijzondere liquidatiereserve voor beide boekjaren dus *gelijktijdig* aan te leggen.

Het 'vervroegd' aanleggen van een bijzondere liquidatiereserve die is gekoppeld aan aanslagjaar 2014, kan o.m. een opportuniteit vormen voor vennootschappen die op korte termijn vereffend zullen worden.

Bijzondere aangifte

Als een vennootschap een bijzondere liquidatiereserve aanlegt, moet zij – uiterlijk op de datum waarop zij de afzonderlijke aanslag spontaan betaalt – een bijzondere aangifte indienen bij de bevoegde dienst van de administratie die belast is met de inning en de invordering. De vorm en inhoud van die bijzondere aangifte zal later nog bij KB geformaliseerd worden. Een kopie van die bijzondere aangifte zal ook bijgevoegd moeten worden bij de aangifte in de vennootschapsbelasting.

Winst na belasting

De winst die een vennootschap naar een bijzondere liquidatiereserve kan overbrengen, blijft – net als bij de gewone liquidatiereserve – beperkt tot "winst na belasting". Zoals verduidelijkt in de memorie van toelichting, gaat het om de 'Te bestemmen winst' van het boekjaar, zoals terug te vinden onder code 9905 van de jaarrekening (*Parl. St. Kamer 2014-15, stuk 1125/1, 96*).

In tegenstelling tot de gewone liquidatiereserve, drukt de belasting die voortvloeit uit het aanleggen van de *bijzondere* liquidatiereserve, niet op de winst na belasting van het aanslagjaar waarvoor de liquidatiereserve is aangelegd (d.w.z. aj. 2013 of 2014). De te bestemmen winst van aanslagjaar 2013 en 2014 kan – mits de overige voorwaarden daartoe voldaan zijn – dan ook *integraal* toegevoegd worden aan de bijzondere liquidatiereserves. Uiteraard zal de bijkomende belasting wel de te bestemmen winst – en dus het mogelijke bedrag dat voor dat aanslagjaar toegevoegd kan worden aan de gewone liquidatiereserve – drukken voor het jaar waarin de betaling plaatsvindt (2015 of 2016).

De wet stipuleert expliciet dat de omvang van de bijzondere liquidatiereserves niet enkel gelimiteerd wordt tot het niveau van de te bestemmen winst van aanslagjaren 2013 en 2014, maar bovendien ook geplafonneerd wordt tot het bedrag van die winsten dat nog steeds terug te vinden is in de reserves van de vennootschap bij het begin van het boekjaar waarin de bijzondere aanslag wordt betaald.

Bij die regel kunnen o.i. echter enkele kanttekeningen geplaatst worden. Zo kunnen we stellen dat het, om daadwerkelijk een bijzondere liquidatiereserve aan te leggen, niet volstaat dat er bij het begin van het belastbare tijdperk een bedrag gelijk aan de winst aanwezig is. Want als die reserves ondertussen (na het begin van het belastbare tijdperk) zijn uitgekeerd onder de vorm van een tussentijds dividend, zal het aanleggen van de bijzondere liquidatiereserve praktisch onmogelijk zijn.

Verder wordt in artikel 541 WIB 92 slechts de voorwaarde opgelegd dat een bedrag gelijk aan de aan te leggen bijzondere liquidatiereserves nog deel moet uitmaken van “de reserves” bij het begin van het belastbare tijdperk. Er wordt geenszins vereist dat dat bedrag deel moet uitmaken van de *belaste* reserves. De minister van Financiën heeft al eens expliciet gezegd dat het van ondergeschikt belang is op welke subrekening van het passief de liquidatiereserves worden geboekt (zie *Fisc. Act. 2015*, 8/1). Hij heeft verduidelijkt dat liquidatiereserves boekhoudkundig onder de categorie van de wettelijke reserves kunnen worden gebracht. Hij heeft echter geen expliciet standpunt ingenomen over de vraag of ook *belastingvrije* reserves de kwalificatie van liquidatiereserves kunnen dragen. Gezien de formulering van artikel 541 WIB 92, lijkt dat tot de mogelijkheden te behoren.

Ten slotte moet onder de notie ‘reserves’ o.i. begrepen worden: het saldo van de positieve reserves (wettelijke reserves, beschikbare reserves, belastingvrije reserves, overdragen winsten ...) en de overgedragen verliezen. Als de vennootschap overgedragen verliezen met zich meedraagt die de positieve reserves overstijgen, zal de vennootschap dus geen bijzondere liquidatiereserves kunnen aanleggen. Het bestaan van dergelijke verliezen kan – afhankelijk van de verhouding ten opzichte van de positieve reserves – het aanleggen van bijzondere liquidatiereserves verhinderen. Dat is een belangrijk verschil met de regeling inzake het aanleggen van gewone liquidatiereserves, waar het bestaan van overgedragen verliezen geen belemmering vormt.

Vereiste inzake neerlegging jaarrekeningen

Verder moet ook rekening gehouden worden met het feit dat een vennootschap slechts liquidatiereserves kan aanleggen als de nodige formaliteiten vervuld zijn voor haar jaarrekeningen m.b.t. de aanslagjaren 2013 en 2014. Doorheen de voorbereidende werkzaamheden, is de verwoording van die formaliteit herhaaldelijk gewijzigd, om een oplossing te bieden voor verschillende problemen die voortvloeiden uit de eerste versie van artikel 541 WIB 92. Daarin werd o.m. vereist dat de jaarrekening voor aanslagjaar 2013 én 2014 binnen een strikt tijds kader moest zijn neergelegd, ook als de bijzondere liquidatiereserve slechts betrekking had op aanslagjaar 2013. Na herhaaldelijke bijstellingen, werd uiteindelijk volgend concept aanvaard:

Een vennootschap kan slechts een bijzondere liquidatiereserve aanleggen voor aanslagjaar 2013 op voorwaarde dat de jaarrekening met betrekking tot dat aanslagjaar ten laatste op 31 maart 2015 (i) is neergelegd, (ii) ofwel is goedgekeurd door de algemene vergadering, en samen met de aangifte in de vennootschapsbelasting is ingediend. Door die formulering komen ook vennootschappen die geen jaarrekening hoeven neer te leggen (VOF, Comm.V. en CVOA, zie art. 97 W.Venn.), in aanmerking voor de bijzondere liquidatiereserve.

Voor aanslagjaar 2014 kan een vennootschap een bijzondere liquidatiereserve aanleggen op voorwaarde dat de jaarrekening met betrekking tot dat aanslagjaar is neergelegd, ofwel is goedgekeurd door de algemene vergadering, en samen met de aangifte vennootschapsbelasting is ingediend (i) ten laatste op 31 maart 2015 dan wel – voor vennootschappen die hun boekhouding afsluiten tussen 1 september 2014 en 30 december 2014 – (ii) ten laatste zeven maanden na de afsluiting van het boekjaar. Die laatste versoepeling zorgt ervoor dat ook vennootschappen die hun boekhouding afsluiten tussen 1 september 2014 en 30 december 2014, over de mogelijkheid beschikken om bijzondere liquidatiereserves aan te leggen voor aanslagjaar 2014. Zij hoeven geen rekening houden met de strikte deadline van 31 maart 2015. Het volstaat dat zij de nodige formaliteiten vervullen binnen de wettelijk voorgeschreven termijn van zeven maanden (art. 98 W.Venn.).

Algemeen

In de wet wordt gestipuleerd dat de aanleg van de reserves moet gebeuren met inachtneming van de wettelijke en

statutaire verplichtingen. Maar als de reserves hun boekhoudkundige kwalificatie behouden, lijkt het weinig waarschijnlijk dat de bijkomende *fiscale* kwalificatie die wordt toegekend aan die reserves, zal indruisen tegen de wettelijke en statutaire verplichtingen.

Ten slotte kan opgemerkt worden dat bijzondere liquidatiereserves geacht worden te bestaan vanaf de afsluiting van het belastbaar tijdperk waarin zij zijn aangelegd en op een afzonderlijke rekening van het passief geboekt. De sperperiode van vijf jaar – waarin uitkering van de reserves aan 5 % nog niet mogelijk is – begint dan ook vanaf die datum te lopen.

Samengevat kan het tijds kader voor de bijzondere liquidatiereserve dan ook als volgt in kaart gebracht worden:

	Aanslagjaar 2013	Aanslagjaar 2014
Deadline betaling afzonderlijke aanslag 10 %	30 november 2015	30 november 2016
Deadline overmaken bijzondere aangifte	Tijdstip betaling aanslag	Tijdstip betaling aanslag
Deadline boeking op afzonderlijke rekening passief	Datum afsluiting boekjaar waarin aanslag wordt betaald	Datum afsluiting boekjaar waarin aanslag wordt betaald
Start sperperiode van 5 jaar	Datum afsluiting boekjaar waarin aanslag wordt betaald	Datum afsluiting boekjaar waarin aanslag wordt betaald

Anne Mieke Vandekerkhove
tax manager Deloitte Fiduciaire, praktijkassistent KULeuven

mnma12651186