

# Uitgekeerde Dividenden

Yves Verdingh

# Soorten uitgekeerde dividenden

Aangifte in de Vennootschapsbelasting : 4 soorten van dividenden

- a) Gewone dividenden (rubriek 1301)
- b) Verkrijging van eigen aandelen (rubriek 1302)
- c) Overlijden, uittreden of uitsluiting van een vennoot (rubriek 1303)
- d) Verdeling van het maatschappelijke vermogen (rubriek 1305 en 1306)

# Gewone dividenden

**Artikel 207/2, tweede lid, 3° KB/WIB 92** : onder dividenden wordt verstaan : dividenden vermeld in artikel 18 WIB.

**Artikel 18 WIB 92** : verschillende categoriën :

- a) Voordelen toegekend uit aandelen en winstbewijzen, “uit welken hoofde en op welke wijze ook”
- b) Geherkwalificeerde interesten van rentegevende voorschotten
- c) Terugbetalingen van kapitaal, niet zijnde terugbetalingen van gestort kapitaal of gelijkgestelde uitgiftepremies

# 1. Voordelen toegekend aan aandelen of winstbewijzen

# Voordelen toegekend aan aandelen

**“Voordelen toegekend uit aandelen, op welken hoofde en op welke wijze ook”**

- Een **“voordeel”** = een verarming van de vennootschap die overeenstemt met een verrijking van de verkrijger van het voordeel
- **Op welken hoofde en op welke wijze ook.** Ongeacht (**ComIB/92, nr. 18/4**):
  - Rechtstreeks of onrechtstreeks aan de aandelen of winstbewijzen toegekend
  - Benaming die de vennootschap aan de inkomsten geeft (interimdividend, tussentijds dividend, ...)
  - Wijze vaststelling: al dan niet in overeenstemming met WVV
  - Reden van het inkomen
  - Wijze toekenning: in natura of in speciën

# Voordelen toegekend aan aandelen

## Bonusaandelen :

- uitgegeven nav incorporatie van winsten in kapitaal
- géén dividend want geen verrijking van de aandeelhouders (**ComIB/92, nr. 18/21**)

## Stockdividenden :

- Aandeelhouders hebben de keuze tussen dividend in speciën of in nieuwe aandelen
- Vennootschapsrechtelijk : wordt beschouwd als inbreng door de aandeelhouders van hun recht op dividend
- Fiscaal : wél een dividend

# Voordelen toegekend aan aandelen

## Boekhoudkundige verwerking van dividenduitkeringen

Op ogenblik van de beslissing tot toekenning van een dividend

694 vergoeding kapitaal	xxx	
@ 471 dividenden over het boekjaar		xxx

Bij de toekenning of betaalbaarstelling van het dividend

471dividenden over het boekjaar	xxx	
@ 453 ingehouden voorheffingen		xxx

# Voordelen toegekend aan aandelen

## Boekhoudkundige verwerking van dividenduitkeringen

Op het ogenblik van betaling van het dividend

471	dividenden over het boekjaar	xxx	
@	550 Kredietinstellingen		xxx

Op het ogenblik van betaling van de roerende voorheffing

453	ingehouden voorheffingen	xxx	
@	550 Kredietinstellingen		xxx



# Voordelen toegekend aan aandelen

**Belastbaar bedrag = het bruto-bedrag, zijnde vóór inhouding van de roerende voorheffing**

Uitgekeerd dividend:	100
RV	<u>(30)</u>
Nettobedrag aandeelhouder	70
Gestort aan Schatkist	30

Aangifte vennootschapsbelasting (rubriek 1301) : 100

Belastbaar bedrag = bruto dividend = 100

## 2. Herkwalificatie van interesten in dividenden

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Art. 18, eerste lid, 4° WIB 92 :

Interesten van “voorschotten” worden fiscaal als uitgekeerde dividenden behandeld **wanneer en in de mate** één van volgende grenzen overschreden wordt :

- ofwel de in art. 55 WIB 92 gestelde grens (de **marktrente**);
- ofwel wanneer het **totaalbedrag** van de rentegevende voorschotten bedraagt meer dan de som van het gestorte kapitaal (bij het einde van het belastbaar tijdperk) en de belaste reserves (bij het begin van het belastbare tijdperk)

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Toepassingsgebied :

Een **voorschot** is (art. 18, achtste lid WIB 92):

- Een “vordering”;
- Verstrekt door :
  - Aandeelhouders die natuurlijke personen zijn
  - Personen die in de vennootschap een opdracht of functie als vermeld in art. 32, eerste lid, 1° WIB 92 vervullen (bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functie)
  - Hun echtgenoten of wettelijk samenwonende partner, of hun minderjarige niet-ontvoogde kinderen

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

Begrip **vordering** is ruim !

- Een geldlening;
- Een credit R/C
- ....

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Vr. & Antw., Kamer, 2015-2016 nr. 54-84, 178 :**

- Het is niet vereist dat de natuurlijke persoon de volle eigendom van de aandelen van de vennootschap bezit
- Het loutere bezit van “winstbewijzen” is niet voldoende
- Het gaat niet alleen om de “gemeenschappelijke kinderen” van de echtgenoten, maar om elk kind waarvan één van beiden ouder is

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Niet geïndiceerde geldverstrekkingen (art. 18, achtste lid WIB 92)**

- 1) Geldleningen verstrekt door binnenlandse vennootschappen
  - **Hof van Justitie, 17 januari 2008 inzake Lammers & Van Cleeff : strijdig met vrijheid van vestiging**
- 2) Geldleningen verstrekt aan erkende coöperatievennootschappen
- 3) Obligaties en andere gelijksoortige effecten

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Art. 18, eerste lid, 4° WIB 92 :

Interesten van voorschotten worden fiscaal als uitgekeerde dividenden behandeld wanneer en in de mate één van volgende grenzen overschreden wordt :

- ofwel de in art. 55 WIB 92 gestelde grens (de marktrente);
- ofwel wanneer het totaalbedrag van rentegevende voorschotten bedraagt meer dan de som van het gestorte kapitaal (bij het einde van het belastbaar tijdperk) en de belaste reserves (bij het begin van het belastbare tijdperk)



# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Art. 55, eerste lid WIB 92

Interesten van obligaties, leningen, schulden, deposito's en andere effecten ter vertegenwoordiging van leningen worden slechts als beroepskosten aangemerkt in zover ze **niet hoger zijn** dan een bedrag dat overeenstemt met :

**1° : voor interesten van niet-hypothecaire leningen zonder welbepaalde looptijd :** de door de NBB bekendgemaakte MFI rentevoet voor leningen voor een bedrag tot 1.000.000 EUR met variabel tarief en initiële rentebepaling tot een jaar verstrekt aan niet financiële ondernemingen gesloten in november van het kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarop de interesten betrekking hebben, verhoogd met 2,5%.

Voor november 2021 was dit 1,57 % => **maximaal 4,07 %**

**Circulaire 2019/C/37 van 30 april 2019** : is ook de maximaal aanvaarde rentevoet voor creditstand rekening-courant

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Art. 55, eerste lid WIB 92

Interesten van obligaties, leningen, schulden, deposito's en andere effecten ter vertegenwoordiging van leningen worden slechts als beroepskosten aangemerkt in zover ze niet hoger zijn dan een bedrag dat overeenstemt met :

**2° : voor andere dan in 1° bedoelde interesten :** de overeenkomstig de marktrente geldende rentevoet, rekening houdende met de bijzondere gegevens eigen aan de beoordeling van het aan de verrichting verbonden risico en inzonderheid de financiële toestand van de schuldenaar en de looptijd van de lening.

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Eerste grens : de marktrente (vervolg)

### Casus

Zaakvoerder overlijdt in 1999 en de zaak wordt verdergezet door de zoon. Sinds 1999 is er een creditstand R/C van ong. 2 mio EUR, dat sindsdien quasi ongewijzigd is gebleven, en waarop 8% interest aangerekend wordt.

Fiscus herkwalificeert de interest in een dividend, op basis van de volgende motieven :

- Er is géén terugbetalingstermijn overeengekomen mbt de R/C;
- De geldbeleggingen, liquide en beschikbare middelen van de vennootschap overstijgen ruimschoots het bedrag van de R/C;
- De solvabiliteit van de vennootschap is zeer goed en er is dus weinig risico dat de schulden niet kunnen terugbetaald worden

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Eerste grens : de marktrente (vervolg)**

**Casus (vervolg)**

Op basis hiervan stelt de fiscus dat er géén sprake is van het opvangen van een tijdelijk tekort of noodzaak aan kasgelden, waardoor deze R/C geen korte termijnschuld (vergelijkbaar met een kaskrediet) maar een langetermijnschuld is. De marktrentevoet is volgens de fiscus dan ook de EURIBOR rentevoet op één maand (0,1%).

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Eerste grens : de marktrente (vervolg)**

**Casus (vervolg)**

**Rb. Antwerpen, 17 februari 2017 : geeft de fiscus gelijk**

- Ondanks de jarenlange gunstige liquiditeitspositie en de hoge interestvoet op de R/C heeft de vennootschap nooit enige terugbetaling gedaan van deze schuld, hetgeen in haar belang geweest zou zijn;
- Voor de gedane interestbetalingen zijn er dan ook andere motieven dan de financiering van de vennootschap, nl. het toekennen van een fiscaal gunstige vergoeding aan de bestuurder;
- Fiscus heeft terecht de R/C beschouwd als een belegging van privé gelden van de bestuurder;
- Fiscus heeft dus terecht de marktpaarrentetarieven toegepast op deze weinig risicovolle belegging

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Art. 18, eerste lid, 4° WIB 92 :**

Interessen van rentegevende voorschotten worden fiscaal als uitgekeerde dividenden behandeld wanneer één van volgende grenzen overschreden wordt :

- de interest bedraagt meer dan de marktrente;
- het totaal van rentegevende voorschotten bedraagt meer dan de som van het gestorte kapitaal (bij het einde van het belastbaar tijdperk) en de belaste reserves (bij het begin van het belastbare tijdperk)

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Tweede grens : som van gestort kapitaal en belaste reserves**

Gestort kapitaal :

- op **einde** belastbaar tijdperk
- => kapitaalverhoging tijdens boekjaar tellen dus mee

Belaste reserves :

- bij **begin** belastbaar tijdperk;
- Vóór aanpassingen in min of in meer;
- Negatieve bedragen worden niet van gestort kapitaal afgetrokken

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Tweede grens : som van gestort kapitaal en belaste reserves (vervolg)**

- Wordt bekeken op de “totaliteit” van de voorschotten;
- Omdeling indien verschillende verstrekkers van geldleningen;
- Bij berekening wordt uitgegaan van de toegekende interesten na aftrek bedrag dat als dividend wordt beschouwd ingevolge overschrijding marktrente



# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Tweede grens : som van gestort kapitaal en belaste reserves (vervolg)**

Opsplitsing voorschot in rentegevend deel en in renteloos deel ?

Fiscus (**ComIB/92, nr. 18/55**) : opsplitsing wordt aanvaard als :

- Onderscheiden oorsprong;
- Onderscheiden boeking

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

**Tweede grens : som van gestort kapitaal en belaste reserves (vervolg)**

Opsplitsing voorschot in rentegevend stuk en in renteloos stuk ?

**Rb Gent, 8 december 2004** : antimisbruikmaatregel toepasselijk want :

- splitsing van één **voorafbestaand** voorschot
- op zelfde datum op balans geboekt
- met betrekking tot zelfde verrichting
- beide stukken werden steeds als één en hetzelfde voorschot beschouwd

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## **Gevolgen van de herkwalificatie van interest in dividend**

- 1) Géén fiscale aftrekbaarheid
- 2) Steeds 30% RV (zonder mogelijkheid tot verlaagd tarief)

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 1

Een BVBA heeft een werkelijk gestort kapitaal van 800.000 EUR (einde belastbaar tijdperk) en 200.000 EUR belastbare reserves (begin belastbaar tijdperk)

Op 02/01/2004 krijgt de BVBA een lening van een aandeelhouder-natuurlijk persoon van 1.200.000 EUR, verstrekt tegen een rente van 10% De marktrente bedroeg op dat ogenblik 8%.

Op 31/12/2010 ontvangt de aandeelhouder 120.000 interest

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 1 (vervolg)

Overschrijding 1ste grens (marktrente) :  $1.200.000 \times (10 - 8\%) = 24.000$

Overschrijding 2de grens :

- Voorschot (lening) 1.200.000 - gestorte kapitaal 800.000 – belaste reserves 200.000 = 200.000 EUR
- Overblijvende interest na toepassing van de 1ste grens:  
 $120.000 - 24.000 = 96.000$
- 96.000 zal ten belope van 16.000 ( $200.000 \times 8\%$ ) als dividend worden geherkwalificeerd

Gevolg : herkwalificatie als dividend :  $24.000 + 16.000 = 40.000$  EUR

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 2

### Toestand van het vermogen :

Gestort kapitaal	750.000
Belaste reserves	440.000

### Toegekende leningen :

Twee aandeelhouders (A en B) kennen een geldlening toe, van respectievelijk 800.000 EUR en 600.000 EUR. De leningen zijn afzonderlijk geboekt, en de afgesproken rente bedraagt 10% interest. De marktrentevoet bedraagt 8%.

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 2 (vervolg)

Eerste grens (markttrente) :

$$A (800.000 \times (10\% - 8\%)) = 16.000$$

$$B (600.000 \times (10\% - 8\%)) = \underline{12.000}$$

28.000

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 2 (vervolg)

### Tweede grens

Kapitaal	750.000
Reserves	<u>440.000</u>
	1.190.000

Totaal rentegevende voorschotten :  $800.000 + 600.000 = 1.400.000$

=> Overschrijding tweede grens :  $1.400.000 - 1.190.000 = 210.000$

Te herkwalificeren :  $210.000 \times 8\% \text{ marktrente} = 16.800.$

Pro rata aan te rekenen over beide leningen.



# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 2 (vervolg)

Totaal betaalde interest	(A)	80.000	
	(B)	<u>60.000</u>	
		140.000	
Reeds geherkwalificeerd		<u>(28.000)</u>	eerste grens
		112.000	

### Herkwalificatie van 112.000 :

A: 16.800 x	<u>64.000</u>	(80.000 - 16.000) =	9.600
	112.000		
B: 16.800 x	<u>48.000</u>	(60.000 - 12.000) =	<u>7.200</u>
	112.00		16.800

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 2 (vervolg)

Totaal dividend:

A:	$16.000 + 9.600 =$	25.600
B:	$12.000 + 7.200 =$	<u>19.200</u>
		44.800

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 3

Gestort kapitaal: 2.000.000

Overgedragen verlies begin belastbaar tijdperk: 1.000.000

X: voorschot: 1.500.000

Y: voorschot: 1.800.000 gedurende de eerste 8 maanden van het boekjaar en  
900.000 voor de overige 4 maanden

Rente 10% en is de marktrente

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 3 (vervolg)

Enkel toepassing van de tweede grens

Eerste periode van 8 maand:

- $(1.500.000 + 1.800.000) = 3.300.000 - 2.000.000$
- $1.300.000 \times 10\% \times 8/12 = 86.667$

Waarvan :

$$A: 86.667 \times 1.500.000 / 3.300.000 = 39.394$$

$$B: 86.667 \times 1.800.000 / 3.300.000 = 47.273$$

# Herkwalificatie van interesten in dividenden

## Voorbeeld 3 (vervolg)

Laatste periode van 4 maand:

- $(1.500.000 + 900.000) = 2.400.000 - 2.000.000$
- $400.000 \times 10\% \times 4/12 = 13.333$

Waarvan :

$$A: 13.333 \times 1.500.000 / 2.400.000 = 8.333$$

$$B: 13.333 \times 900.000 / 2.400.000 = 5.000$$

Totaal interesten te herkwalficeren als dividend:  $86.667 + 13.333 = 100.000$

# 3. Terugbetalingen van kapitaal en uitgiftepremies

# Terugbetalingen van kapitaal

## Artikel 18, eerste lid, 2° WIB 92

Een uitgekeerd dividend is elke terugbetaling van kapitaal, met uitzondering van :

- het gedeelte dat een terugbetaling van gestort kapitaal is
- in uitvoering van een regelmatige beslissing van de vennootschap cfr. WVV

**Dus :** indien en in de mate dat een terugbetaling van kapitaal betrekking heeft op een terugbetaling van in kapitaal geïncorporeerde (belastbare of vrijgestelde) reserves, is er fiscaal sprake van een uitgekeerd dividend

# Terugbetalingen van kapitaal

**Art. 18, tweede lid WIB 92:** onverminderd art. 537 WIB 92 worden terugbetalingen van kapitaal geacht **verhoudingswijs** voor te komen uit :

- het totaalbedrag van het gestort kapitaal, ten belope van de verhouding tussen :
  - Enerzijds, in de teller, de som van het gestort kapitaal, de uitgiftepremies en de winstbewijzen die met gestort kapitaal worden gelijkgesteld, en,
  - Anderzijds, in de noemer, de som van de belaste reserves, de in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves en het bedrag van de teller
- Voor het saldo, de belaste reserves en de in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves

**Zie Circulaire 2018/C/103 van 2 augustus 2018**



# Terugbetalingen van kapitaal

## **Art. 18, derde lid WIB 92 :**

- Het gedeelte dat geacht wordt uit de reserves voort te komen : eerst op de in het kapitaal geïncorporeerde belaste reserves, vervolgens op de niet in het kapitaal geïncorporeerde belaste reserves en tenslotte op de in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves;
- Het gedeelte dat geacht wordt voort te komen uit een terugbetaling van kapitaal : eerst op het gestorte kapitaal, dan op de uitgiftepremies

# Terugbetalingen van kapitaal

**Art. 18, vierde lid WIB 92 :**

Bedrag van de reserves wordt bepaald op het einde van het belastbare tijdperk dat **voorafgaat** aan dat van de terugbetaling, verminderd met de tijdens het belastbare tijdperk uitgekeerde tussentijdse dividenden

# Terugbetalingen van kapitaal

**Art. 18, vijfde lid WIB 92** : om de prorata te berekenen, wordt géén rekening gehouden met :

- De negatieve belaste reserves, andere dan het overgedragen verlies;
- De vrijgestelde herwaarderingsmeerwaarde en andere niet in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves;
- De wél in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves bedoeld in art. 44, §1, 1° (herwaarderingsmeerwaarden), in de mate dat ze niet uitgekeerd kunnen worden;
- De reserves bedoeld in art. 24, eerste lid, 4° (onderschattingen activa/overschattingen passiva), 184quater (liquidatiereserve) en 541 (bijzondere liquidatiereserve);
- De wettelijke reserve ten belope van het wettelijke minimum
- Onbeschikbare reserve voor eigen aandelen;
- De louter fiscale reserves (bv. belastbare voorzieningen)

# Terugbetalingen van kapitaal

## Voorbeeld

	Inbreng buiten kapitaal	20.000
	Statutair onbeschikbare reserve	2.000
	Beschikbare reserve	78.000
	Beschikbare reserve (art. 184quater)	300.000
	Belastingvrije reserve	<u>20.000</u>
		420.000

⇒ Terugbetaling van kapitaal van 4.000 EUR

# Terugbetalingen van kapitaal

## Voorbeeld (vervolg)

Aanrekening op gestort kapitaal :  $20.000 / (20.000 + 2.000 + 78.000^*) = 20\%$

⇒ Terugbetaling van gestort kapitaal met  $4.000 \times 20\% = \mathbf{800}$

Aanrekening op reserves :  $(2.000 + 78.000) / (20.000 + 2.000 + 78.000) = 80\%$

=> Uitkering van beschikbare reserves van  $4.000 \times 80\% = \mathbf{3.200}$

# Terugbetalingen van kapitaal

## Voorbeeld (vervolg)

### Gevolg :

- boekhoudkundige kapitaalvermindering van 4.000, terwijl
- fiscale kapitaalvermindering van 800 en uitkering van reserves van 3.200.

⇒ RV op 3.200, géén VenB want het zijn reeds belaste reserves

⇒ de kunst is dan van reconciliatie te doen tussen boekhoudkundige en fiscale situatie !

# Terugbetalingen van kapitaal

## Voorbeeld (vervolg)

### Reconciliatie boekhoudkundig eigen vermogen vs fiscaal eigen vermogen

	Boekhoudkundig		Fiscaal	
	Vóór	Na	Vóór	Na
Kapitaal	20.000	16.000	20.000	19.200
Wettelijke reserve	2.000	2.000	2.000	2.000
Beschikbare reserve	80.000	80.000	80.000	76.800
Vrijgestelde reserve	<u>18.000</u>	<u>18.000</u>	<u>18.000</u>	<u>18.000</u>
Totaal	120.000	116.000	120.000	116.000

# Terugbetalingen van kapitaal

## Art. 18, zevende lid WIB 92 : uitzondering

- wanneer de beslissing van de vennootschap een vermindering van het eigen vermogen voorziet;
- en leidt tot een uitgekeerd dividend dat minstens datgene is waartoe de fiscale prorata zou leiden;
- en als dusdanig wordt geboekt;
- dan wordt het bedrag van de dividenden bepaald op basis van deze beslissing van de vennootschap

=> Indien boekhoudkundige verwerking overeenstemt met fiscale prorata : géén reconciliatieproblemen !



# Terugbetalingen van kapitaal

## Art. 18, zevende lid WIB 92 (vervolg)

Als men dus :

- kapitaalvermindering doet van 800 en een uitkering van beschikbare reserves van 3.200 (tussentijds dividend), en
- men toont aan dat dit conform de prorata regel is van art. 18 WIB 92,

dan zal de kapitaalvermindering niet op haar beurt weer geprorateerd worden over de reserves

**CBN-advies nr. 2019/13 van 16 oktober 2019** : In dezelfde akte én met verwijzing naar de fiscale wet en de fiscale circulaire.

## 4. Verkrijging van eigen aandelen

# Verkrijging van eigen aandelen

## **Art. 186, lid 1 WIB 92**

In geval van verkrijging van eigen aandelen, wordt als een uitgekeerd dividend beschouwd, het positieve verschil tussen :

- de verkrijgingsprijs, en
- het gedeelte van het gerevalueerde gestorte kapitaal dat die verkregen aandelen vertegenwoordigen (« verkrijgingsbonus »)

# Verkrijging van eigen aandelen

## Voorbeeld

Inkoop van 80 eigen aandelen aan een inkoopprijs van 150 EUR/aandeel.  
Gestort kapitaal per aandeel : 50 EUR.

Uitgekeerd dividend =  $(150 - 50) \times 80$  aandelen = 8.000 EUR

# Verkrijging van eigen aandelen

## Art. 186, lid 2 WIB 92

Wanneer verkrijging echter plaatsvindt overeenkomstig bepalingen van de vennootschappenwet : enkel sprake van een uitgekeerd dividend **indien en in de mate dat** :

- de eigen aandelen vernietigd worden
- een waardevermindering op de eigen aandelen geboekt wordt
- een minderwaarde gerealiseerd wordt op de op eigen aandelen

⇒ « Vermogensverlies » op de ingekochte aandelen

# Verkrijging van eigen aandelen

## Voorbeeld

Inkoop in 2017 van 80 eigen aandelen aan een inkoopprijs 150 EUR/aandeel. Werkelijk gestort kapitaal per aandeel : 50 EUR. De aandelen worden geboekt aan 12.000 EUR.

In 2017 wordt er fiscaal géén dividend uitgekeerd want er is geen afboeking gebeurd op de eigen aandelen.

In 2022 wordt op de eigen aandelen een waardevermindering geboekt van 3.000 EUR.

⇒ Uitgekeerd Dividend van 3.000 EUR in 2022

⇒ Waardevermindering is wél aftrekbaar (administratieve toegeving : wordt immers fiscaal gecompenseerd door uitgekeerd dividend)

# Verkrijging van eigen aandelen

**Art. 186, lid 6 WIB 92 :**

- Wanneer eigen aandelen worden ingekocht die méér dan 20% van het kapitaal vertegenwoordigen : deze worden geacht onmiddellijk te zijn vernietigd

=> dus onmiddellijk een uitgekeerd dividend;

- Vennootschap mag de aandelen aanduiden die geacht worden te zijn vernietigd. Zoniet wordt de vermindering proportioneel toegepast

# Verkrijging van eigen aandelen

## Voorbeeld

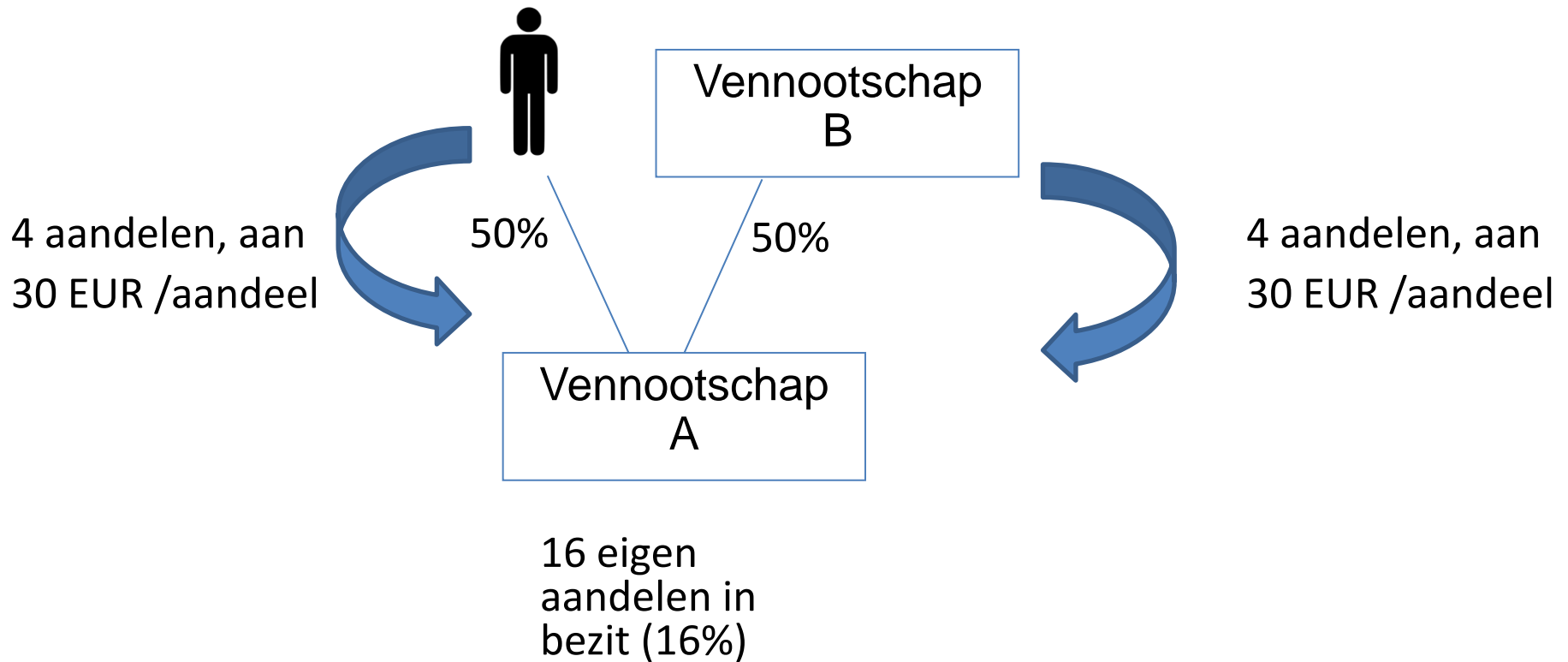
Vennootschap A heeft een kapitaal van 1.000 EUR, vertegenwoordigd door 100 aandelen met een waarde aan gestort kapitaal van 10 EUR per aandeel. De helft van de aandelen zijn in handen van een vennootschap B, de andere helft in handen van een privé-persoon. De vennootschap heeft reeds 16 ingekochte eigen aandelen, en ze wil er nu van elk van beide aandeelhouders 4 inkopen (totaal van 8), aan een prijs van 30 EUR per aandeel.

Wanneer vennootschap A de reeds ingekochte aandelen behoudt, worden 4 ingekochte aandelen geacht te zijn vernietigd, vanaf de verwerving. Er zal dus onmiddellijk sprake zijn van een uitgekeerd dividend van  $4 \times 20 = 80$  EUR, in principe te onderwerpen aan 30% RV.



# Verkrijging van eigen aandelen

## Casus



Gestort kapitaal per aandeel A : 10 EUR

# Verkrijging van eigen aandelen

## Voorbeeld (vervolg)

### Twée mogelijkheden :

a) Er wordt géén aanrekening vermeld in de inkoopakte

⇒ per verkopende aandeelhouder worden 2 aandelen geacht te zijn vernietigd, en zal elk van beide dus geacht worden van een dividend van 40 te hebben ontvangen.

⇒ de aandeelhouders/privé-personen zullen de (bevrijdende) RV ondergaan, de aandeelhouders/vennootschappen zullen ook de RV ondergaan maar kunnen deze verrekenen

b) De ingekochte aandelen worden volledig aangerekend aan de aandeelhouder/vennootschap

=> Aan te bevelen scenario: dan wordt de inkoopbonus immers volledig toegerekend aan de verkopende vennootschap/aandeelhouder, maar deze kan de RV verrekenen... (als er al geen vrijstelling is)

# Verkrijging van eigen aandelen

**Wat als de vennootschap de “teveel” ingekochte aandelen later vervreemdt ?**

- Fiscaal werden deze aandelen immers geacht van te zijn vernietigd..

**Nieuw artikel 186, lid 7 WIB 92** : fictie heeft géén invloed op vrijstellingsvoorwaarden van verwezenlijkte meerwaarden op aandelen (art. 192, §1 WIB 92) :

- Houdperiode van 1 jaar wordt niet geacht te zijn onderbroken;
- Deelneming wordt niet geacht te zijn verminderd door de fictie van de vernietiging

## 5. Gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen

# Gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen

**CBN-advies 2022/02 – Uittreding en uitsluiting lastens het vennootschapsvermogen bij BV en CV - Scheidingsaandeel - 19 januari 2022**

Art. 5:154 WVV : de besloten vennootschap (BV) kan in haar statuten een uittredings- en uitsluitingsmogelijkheid ten laste van het vennootschapsvermogen uitwerken, naar analogie met wat geldt voor de coöperatieve vennootschap (CV) (art. 6:120 WVV)

Een belangrijk verschilpunt ten opzichte van de CV is dat dit voor een BV slechts mogelijk is indien de statuten een uittreding of uitsluiting lastens het vennootschapsvermogen expliciet voorzien, terwijl dit voor de CV altijd mogelijk is, zelfs als de statuten dit zouden verbieden.

# Gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen

**CBN-advies 2022/02 – Uittreding en uitsluiting lastens het vennootschapsvermogen bij BV en CV - Scheidingsaandeel - 19 januari 2022**

Bij de uittreding of de uitsluiting bepaalt het **bestuursorgaan** op welke bestanddelen van het eigen vermogen de benodigde bedragen voor de uitbetaling van het **scheidingsaandeel** boekhoudkundig zullen worden aangerekend.

# Gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen

**CBN-advies 2022/02 – Uittreding en uitsluiting lastens het vennootschapsvermogen bij BV en CV - Scheidingsaandeel - 19 januari 2022**

Boekhoudkundige verwerking in hoofde van de uitkerende vennootschap

In de mate de terugbetaling van het scheidingsbestanddeel wordt aangerekend op de **inbreng buiten kapitaal**, vindt de volgende boeking plaats **op het ogenblik van de uittreding of uitsluiting** :

11 Inbreng buiten kapitaal	XXX	
aan 48 Diverse schulden		XXX

# Gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen

**CBN-advies 2022/02 – Uittreding en uitsluiting lastens het vennootschapsvermogen bij BV en CV - Scheidingsaandeel - 19 januari 2022**

In de mate de terugbetaling van het scheidingsbestanddeel wordt aangerekend op de **reserves**, wordt dit geboekt bij de **resultaatverwerking**.

Op het ogenblik van de beslissing tot uittreding of uitsluiting en, in voorkomend geval, de onttrekking aan de reserves, vinden de volgende boekingen plaats:

133 Beschikbare reserves	XXX	
aan 792 Onttrekking aan de reserves	XXX	
697 Andere rechthebbenden	XXX	
aan 48 Diverse schulden		XXX



# Gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen

## Artikel 187 WIB 92

Wanneer het maatschappelijke vermogen van een vennootschap gedeeltelijk wordt verdeeld ten gevolge van overlijden, uittreden of uitsluiten van een vennoot, wordt als **uitgekeerd dividend** aanzien, het positieve verschil tussen:

- de uitkeringen of toekenningen in geld, in effecten of in enige andere vorm aan de belanghebbende of zijn rechthebbenden, en
- zijn aandeel in de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal

# Gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijke vermogen

## Voorbeeld

Een coöperatieve vennootschap met 5 vennoten kent aan een uitgetreden vennoot 1.000.000 EUR toe, bestaande uit :

- |   |         |
|---|---------|
| - Zijn aandeel in het gestorte kapitaal | 200.000 |
| - Zijn deel in de vrijgestelde reserves | 300.000 |
| - Zijn deel in de belaste reserves      | 500.000 |

Uitgekeerd dividend : 1.000.000 (uitkering) – 200.000 (gestort kapitaal) = 800.000 EUR.

## 6. Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

## **Artikel 208 WIB 92**

“Vennootschappen in vereffening blijven aan de vennootschapsbelasting onderworpen volgens de bepalingen van de artikelen 183 tot 207”

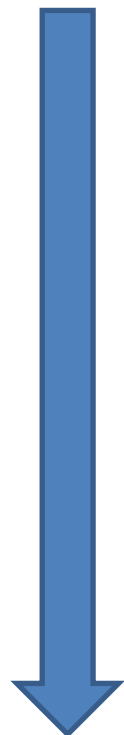
⇒ gewone regels van de vennootschapsbelasting blijven van toepassing

## **Artikel 209, lid 1 WIB 92**

in geval van verdeling van het maatschappelijke vermogen, wordt als uitgekeerd dividend aanzien, het positieve verschil tussen de uitkeringen en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal (“liquidatiebonus”)

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

**Artikel 209, lid 2 WIB 92** : volgorde van de uitkeringen



Uitkering	VenB	RV
Gestort kapitaal (ev. Gerevalueerd)	Neen	Neen
Liquidatiereserves	Neen	Neen
Belaste reserves	Neen	Ja
Verwezenlijkte/vastgestelde meerwaarde	Ja (tenzij neutralisatie door kosten/fiscale aftrekken)	Ja
Vrijgestelde reserves	Ja (tenzij neutralisatie door kosten/fiscale aftrekken)	Ja

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

**Werkwijze : ComIB/92, nr. 208/28**

De vereffenaar van de vennootschap daarentegen moet berekenen welk gedeelte van het nog beschikbare vermogen effectief onder de aandeelhouders of vennoten kan worden verdeeld en welk gedeelte ervan als belasting moet worden afgedragen.

=> Vereffenaar is verantwoordelijk/aansprakelijk voor de betaling van de fiscale schulden van de vennootschap

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

**Werkwijze : ComIB/92, nr. 208/28**

In de praktijk - en inzonderheid bij de eindverdeling - kan hij dit doel bereiken door :

- 1) het nog beschikbare vermogen (verdeelbaar + nog te betalen Ven.B) na aftrek van de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal dat voorheen nog niet in mindering werd gebracht, voorlopig aan te merken als een uitgekeerd dividend;
- 2) de belastbare grondslag vast te stellen;
- 3) de belasting te berekenen die op die grondslag is verschuldigd;
- 4) het vermogen te splitsen in het effectief verdeelbare bedrag en in de nog verschuldigde belasting.

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

## Voorbeeld

Materieel vast actief	20.000,00	Gestort kapitaal	30.000,00
Liquide middelen	<u>110.000,00</u>	Liquidatiereserves	60.000,00
		Belastingvrije reserves	<u>40.000,00</u>
Totaal	130.000,00	Totaal	130.000,00

## Hypothesen :

- Marktwaaarde activa : 100.000
- géén fiscale aftrekken, géén voorafbetalingen gedaan
- Kapitaal is VVPRbis kapitaal



# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

## Voorbeeld

### Balans na tengeldemaking activa :

Materieel vast actief	0,00	Gestort kapitaal	30.000,00
		Liquidatiereserves	60.000,00
		Belastingvrije reserves	40.000,00
Liquide middelen	<u>210.000,00</u>	Liquidatiewinst	<u>80.000,00</u>
Totaal	210.000,00	Totaal	210.000,00

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

## Aanrekening van de uitkeringen :

Beschikbaar voor uitkering	210.000,00
minus gestort Kapitaal	<u>- 30.000,00</u>
voorlopig dividend vóór raming VenB (25%)	180.000,00

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

Aangifte Vennootschapsbelasting jaar N (vóór raming VenB)

		Begintoestand	Eindtoestand
Liquidatiereserve	1012	60.000,00	0,00
Overgedragen winst/verlies	1008 PN	<u>0,00</u>	<u>0,00</u>
Belastbare reserves	1040 PN	60.000,00	0,00
Belastbare gereserveerde winst	1080		-60.000,00
Vrijgestelde gereserveerde winst	1140	40.000,00	0,00
Niet-aftrekbare belastingen	1201		0,00
Gehele verdeling vermogen (liquidatiebonus)	1304		<u>180.000,00</u>
Resultaat vh belastbaar tijdperk	1410		120.000,00

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

## Raming vennootschapsbelasting

Belastbare grondslag	120.000,00
Tarief VenB (25%)	30.000,00
Vermeerdering onvoldoende VA (6,75%)	<u>2.025,00</u>
Totaal	32.025,00

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

## Berekening liquidatiebonus

Beschikbaar voor uitkering (210.000 – 32.025)	177.975,00
Gestort kapitaal	<u>30.000,00</u>
Liquidatiebonus	147.975,00

## Roerende voorheffing op liquidatiebonus

Totale liquidatiebonus	147.975,00
Waarvan liquidatiereserves	<u>- 60.000,00</u>
Te onderwerpen aan 30% RV	87.975,00

=> Verschuldigde RV :  $30\% (*) \times 87.975,00 =$  26.392,50

(\*) VVPRbis is enkel voor gewone dividenden, niet voor de liquidatiebonus !

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

Aangifte Vennootschapsbelasting jaar N (na raming VenB)

		Begintoestand	Eindtoestand
Liquidatiereserves	1012	60.000,00	0,00
Belastbare gereserveerde winst	1080		-60.000,00
Vrijgestelde gereserveerde winst	1140	40.000,00	0,00
Niet-aftrekbare belastingen	1201		32.025,00
Liquidatiebonus uit liquidatiereserves	1305		60.000,00
Liquidatiebonus uit andere reserves	1306		<u>87.975,00</u>
Resultaat vh blb tijdperk	1410		120.000,00
Fiscale aftrekken			0,00
Belastbaar	1460		120.000,00

# Gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen

## Conclusie voorbeeld

Van de 210.000 EUR liquide middelen : gaat er ...

- 32.025,00 EUR naar de fiscus (VenB)
- 26.392,50 EUR naar de fiscus (RV)
- 151.582,50 EUR naar de aandeelhouder

# Roerende voorheffing op uitgekeerde dividenden



# Roerende Voorheffing op uitgekeerde dividenden

## **Artikel 249, 1° lid WIB 92:**

De belasting wordt geheven bij wijze van voorheffingen, volgens het onderscheid en op de wijze hierna aangegeven, in zover zij betrekking heeft op inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen, op inkomsten van roerende goederen en kapitalen, op beroepsinkomsten of op diverse inkomsten

# Roerende Voorheffing op uitgekeerde dividenden

## Bepalingen inzake roerende voorheffing :

- Artt. 261-263 WIB 92: schuldenaar van de roerende voorheffing
- Artt. 264-266 WIB 92: vrijstellingen en verzaking van roerende voorheffing
- Art. 267 WIB 92 : opeisbaarheid van de roerende voorheffing
- Art. 268-269 WIB 92 : bedrag van de roerende voorheffing

# Roerende Voorheffing op uitgekeerde dividenden

## **Schuldenaar van de RV (art. 261-263 WIB 92)**

Artikel 261,1° WIB 92 : de roerende voorheffing is verschuldigd

door (...) binnenlandse vennootschappen (...) die inkomsten van roerende goederen en kapitalen verschuldigd zijn.

- ⇒ de roerende voorheffing is steeds verschuldigd door de schuldenaar van die inkomsten
- ⇒ is van dwingende aard.

# Roerende Voorheffing op uitgekeerde dividenden

## Artikel 267 WIB 92 : opeisbaarheid

- Toekenning of betaalbaarstelling brengt opeisbaarheid van de RV met zich mee - ongeacht moment van inning
- Als “toekenning” wordt beschouwd, de datum vanaf welke de verkrijger werkelijk over de inkomsten kan beschikken (zie **ComIB/92, nr. 261/30**)
  - Vb. inschrijving van een inkomen op een ten bate van de verkrijger geopende rekening, zelfs als de rekening onbeschikbaar is mits de onbeschikbaarheid het gevolg is van een overeenkomst met de verkrijger (art. 267, lid 1 en 2 WIB 1992)
  - Vb. de AV van een NV stelt zelf niet de datum vast waarop de dividenden betaalbaar worden gesteld en laat de beslissing over aan de Raad van Bestuur: RV is verschuldigd vanaf deze datum

# Roerende Voorheffing op uitgekeerde dividenden

**Artikel 269, eerste lid, 2° WIB 92** : tarief van de RV op dividenden bedraagt 30%.

Van toepassing op :

- Gewone dividenden
- Inkoopboni
- In dividenden geherkwalificeerde interesten rentegevende voorschotten
- Liquidatieboni

# Roerende Voorheffing op uitgekeerde dividenden

**Artikel 269, derde lid WIB 92 : verminderingen van roerende voorheffing :**

- Kapitaalverminderingen aangerekend op voorheen vastgeklikte reserves
- Verlaagde RV op bepaalde dividenden van “kleine vennootschappen” (“VVPRbis)
- Uitkering van liquidatiereserve (“VVPRter”)
- Dividenden van vastgoedbeleggingsvennootschappen
- Verminderings van RV door dubbelbelastingverdragen
- Volledige vrijstellingen van RV

# Vastklikken van belaste reserves

# Vastklikken van belaste reserves

**Liquidatieboni verleend of toegekend vanaf 1 oktober 2014 : RV verhoogd van 10% naar 25% (en per 1 januari 2017 : 30%)**

**Mogelijkheid tot “vastklikken” van de RV van 10%**

- Belaste reserves
- zoals ten laatste op 31/3/2013 goedgekeurd door AV
- konden fiscaal gestort kapitaal worden
- door deze in 2013 of 2014 uit te keren
- aan 10% RV
- op voorwaarde en in de mate dat het nettobedrag “onmiddellijk” in kapitaal wordt opgenomen
- en dit tijdens het laatste belastbare tijdperk dat afsluit vóór 1 oktober 2014 (i.e. belastbaar tijdperk 2013 indien boekhouding per kalenderjaar)



# Vastklikken van belaste reserves

## Sperperiode

- Ingebracht kapitaal moet gedurende een bepaalde periode behouden blijven (“de sperperiode”)
- Zo niet wordt kapitaalvermindering beschouwd als “een dividend”, en wordt een bijkomende roerende voorheffing verschillend
- Latere kapitaalverminderingen worden prioritair aangerekend op het kapitaal dat werd ingebracht in het kader van deze “vastklik”-operatie (art. 537, vijfde lid WIB 92) !

# Vastklikken van belaste reserves

Kapitaalvermindering	Grote vennootschap	Kleine vennootschap
1° jaar vanaf de inbreng	17%	17%
2° jaar vanaf de inbreng	17%	17%
3° jaar vanaf de inbreng	17%	10%
4° jaar vanaf de inbreng	17%	5%
5° jaar vanaf de inbreng	10%	0%
6° jaar vanaf de inbreng	10%	0%
7° jaar vanaf de inbreng	5%	0%
8° jaar vanaf de inbreng	5%	0%
9° jaar vanaf de inbreng	0%	0%

# Vastklikken van belaste reserves

## Sperperiode

- De wachttermijnen zijn kalenderjaren : van dag tot dag te berekenen !
- Voor dag van kapitaalvermindering : dag van de notariële akte, dus :
  - Ongeacht publicatiedatum in Belgisch Staatsblad
  - Ongeacht datum dat kapitaalvermindering daadwerkelijk doorgevoerd wordt (na verstrijken van 2 maand na publicatie beslissing)
- Bv kapitaalverhoging op 20/12/2013 => sperperiode loopt van 21/12/2013 tot 21/12/2017 (“kleine vennootschap”) of tot 21/12/2021 (grote vennootschap)

# Vastklikken van belaste reserves

## Sperperiode

- Of vennootschap “klein” is of niet : voor boekjaar van kapitaalverhoging, latere boekjaren zijn niet relevant
- Wat in geval van wijziging aandeelhouderschap ? Stel toch een “vroegtijdige” kapitaalvermindering maar intussen is aandeelhouder een vennootschap geworden die méér dan 10% deelneming heeft.. Art. 106 KB/WIB 92 : vrijstelling van RV in dat geval

# VVPRbis

**Artikel 269, §2 WIB 92 : verlaagde RV voor dividenden van KMO's (art. 269, §2 WIB92) ("VVPR bis")**

- 1) Enkel voor “kleine vennootschappen” in de zin van art. 1:24, §§1-6 WVV
  - Voor aanslagjaar verbonden aan *belastbaar tijdperk van inbreng*
  - Dus of vennootschap “klein” is of niet in latere jaren is niet relevant
- 2) Enkel met betrekking tot dividenden uit nieuwe aandelen uitgegeven naar aanleiding van een inbreng *in geld* vanaf 1 juli 2013

# VVPRbis

## 3) Tarief :

- 30% voor dividenden verleend of toegekend uit **winstverdeling** voor het boekjaar van inbreng en het daaropvolgende boekjaar
  - 20% voor dividenden verleend of toegekend uit winstverdeling van het tweede boekjaar volgend op dat van de verrichte inbreng bij de oprichting van de vennootschap of bij een kapitaalverhoging
  - 15 % voor dividenden verleend of toegekend uit winstverdeling van het derde en volgende boekjaar volgend op dat van de verrichte inbreng bij de oprichting van de vennootschap of bij een kapitaalverhoging
- ⇒ Enkel voor “gewone” dividenden, dus niet voor liquidatie-of inkoopboni (deze steeds 30% RV)

# VVPRbis

## Verlaagde RV voor dividenden van KMO's (art. 269, §2 WIB92)

### 3) Tarief (vervolg)

Dus slechts 15 % RV voor dividenden verleend of toegekend “uit **winstverdeling** van het derde en volgende boekjaar volgend op dat van de verrichte inbreng bij de oprichting van de vennootschap of bij een kapitaalverhoging”

⇒ dus voor gewone dividenden toegekend nav de jaarvergadering die plaatsvindt in het **vierde jaar** na dat van de inbreng !

# VVPRbis

## 3) Tarief (vervolg)

### Voorbeeld

Kapitaalverhoging via inbreng in geld in kleine vennootschap in 2022, boekhouding per kalenderjaar en haar jaarlijkse AV in mei.

- ⇒ Gewone dividenden toegekend uit winstverdeling van boekjaren 2022 en 2023, beslist door de AV van resp. mei 2023 en mei 2024 : 30% RV;
- ⇒ Dividenden toegekend uit de winstverdeling van boekjaar 2024 en beslist door AV van mei 2025 : 20% RV;
- ⇒ Dividenden toegekend uit de **winstverdeling van boekjaar 2025** en beslist door de AV van mei 2026 : 15% RV



# VVPRbis

## **Verlaagde RV voor dividenden van KMO's (art. 269, §2 WIB92)**

### 3) Tarief (vervolg)

### **Voorbeeld (vervolg)**

**Kamer, 2016-2017, Integraal Verslag, CRIV 54 COM 659, 10.05.2017, blz. 15**

- Bij winstverdeling boekjaar 2025 kan ook geput worden uit voorheen gereserveerde winsten
- Verlaagde RV is dus niet beperkt tot de winsten van het boekjaar 2025 zelve

# VVPRbis

**Circulaire 2021/C/36 over de verlaagde aanslagvoet van de RV op dividenden van 'VVPR-bis' aandelen in geval van interimdividend of tussentijds dividend, 24 april 2021**

De verlaagde aanslagvoet inzake RV van 15 % is slechts van toepassing is op dividenden die verleend of toegekend zijn uit de winstverdeling van het derde boekjaar en volgende na dat van de inbreng van nieuw kapitaal waaruit de dividenden voortkomen.

⇒ **De wettelijke bepalingen schrijven niet voor op welke wijze de winstverdeling moet gebeuren, “al dan niet door de algemene vergadering”**

# VVPRbis

**Circulaire 2021/C/36 over de verlaagde aanslagvoet van de RV op dividenden van 'VVPR-bis' aandelen in geval van interimdividend of tussentijds dividend, 24 april 2021**

De uitkering van een **interimdividend** mag alleen gebeuren op de winst van het **lopende** boekjaar, in voorkomend geval verminderd met het overgedragen verlies of vermeerderd met de overgedragen winst, zonder onttrekking aan de bestaande reserves en rekening houdend met de reserves die volgens een wettelijke of statutaire bepaling moeten worden gevormd.

⇒ Aangezien dit interimdividend een voorschot is op de dividenduitkering per einde boekjaar, wordt deze in de **winstverdeling van het lopende boekjaar** opgenomen.

# VVPRbis

**Circulaire 2021/C/36 over de verlaagde aanslagvoet van de RV op dividenden van 'VVPR-bis' aandelen in geval van interimdividend of tussentijds dividend, 24 april 2021**

Bij een **tussentijds dividend** beslist de algemene vergadering om aan de aandeelhouders een dividend uit te keren dat aan de beschikbare reserves en de overgedragen winst, zoals die blijken uit de **laatste goedgekeurde jaarrekening**, is onttrokken. Er is géén onttrekking uit de winst van het lopende boekjaar.

Het tussentijdse dividend wordt wél in de **winstverdeling van het lopende boekjaar** opgenomen.

# VVPRbis

## Conclusie

**Een interimdividend en een tussentijds dividend hebben een verschillende oorsprong maar ze worden beide in de winstverdeling van het lopende boekjaar opgenomen**

# VVPRbis

## Voorbeeld

Kapitaalverhoging via inbreng in geld in kleine vennootschap in 2022, boekhouding per kalenderjaar en haar jaarlijkse AV in mei.

## **Uitkering van een interimdividend op 30.11.2025**

De uitkering van het interimdividend gebeurt uit de winst van het lopende boekjaar, dus het boekjaar 2025. Dit interimdividend is een voorschot op het deel van de winst van het boekjaar dat door de algemene vergadering zal worden toegewezen aan de vergoeding van het kapitaal en maakt dus deel uit van de **winstverdeling van het boekjaar 2025**.

Het interimdividend zal aldus aan de aanslagvoet van de **RV van 15 %** onderworpen worden, want het is toegekend uit de winstuitkering van het derde boekjaar (2025) na het boekjaar van de inbreng (2022).

# VVPRbis

## Voorbeeld (vervolg)

Kapitaalverhoging via inbreng in geld in kleine vennootschap in 2022, boekhouding per kalenderjaar en haar jaarlijkse AV in mei.

### **Uitkering van een tussentijds dividend op 30.11.2025**

Het tussentijds dividend is onttrokken aan de beschikbare reserves zoals die blijken uit het laatste afgesloten boekjaar, dus hier het boekjaar dat is afgesloten op 31.12.2024. Dit tussentijds dividend zal deel uitmaken van de **winstverdeling van het boekjaar 2025** als vergoeding van het kapitaal door middel van een onttrekking uit de reserves.

Het wordt onderworpen aan de aanslagvoet van de **RV van 15 %** want het wordt toegekend uit de winstverdeling van 2025, zijnde het derde boekjaar na dat van de inbreng (2022).

# VVPRbis

## Verlaagde RV voor dividenden van KMO's (art. 269, §2 WIB92)

- 4) Aandelen moeten **op naam** zijn (dus niet gedematerialiseerd)
- 5) Aan de VVPRbis-aandelen mag **geen voorkeursrecht** verbonden zijn ten aanzien van de deelname in het kapitaal of in de winst of ten aanzien van de verdeling van het maatschappelijk vermogen
- 6) Gelden mochten niet afkomstig zijn uit “vastklik”-operatie



# VVPRbis

7) De **onderschreven sommen** bij de uitgifte van de aandelen moeten **volledig volstort** zijn (art. 269, §2, lid 11 WIB 92)

⇒ Het initieel onderschreven kapitaal bij de uitgifte van de VVPRbis aandelen (bv. 18.550 EUR voor een BV) moet ooit volledig volstort geweest zijn

# VVPRbis

## Art. 269, §2, twaalfde lid WIB 92 : overgangsregeling

Voor de vennootschappen die tussen 1 mei 2019 en 15 december 2021 beslist hebben over te gaan tot een **vrijstelling van volstorting van de onderschreven aandelen**, waardoor aan de voorwaarde vermeld in het elfde lid in principe nooit meer zou kunnen worden voldaan, en die **vóór 31 december 2022 een kapitaalverhoging in geld doorvoeren**, waardoor het bedrag van het gestorte kapitaal in geldmiddelen opnieuw op dezelfde hoogte wordt gebracht van het initieel onderschreven bedrag vóór de vrijstelling tot volstorting, kunnen de dividenden met betrekking tot zowel de aandelen uitgegeven bij de oprichting na 1 juli 2013 als de aandelen uitgegeven bij de kapitaalverhoging in aanmerking komen voor het verlaagde tarief, op voorwaarde dat aan de andere voorwaarden is voldaan. In voorkomend geval is kapitaalverhoging mogelijk zonder de uitgifte van nieuwe aandelen (

# VVPRbis

8) Aandeelhouders moeten vanaf de kapitaalsinbreng **ononderbroken volle eigenaar** blijven van de aandelen

Bedoeling wetgever : voordeel van de verlaagde RV te beperken tot de aandeelhouders die initieel hebben deelgenomen aan de kapitaalverhoging.

Uitzondering inzake voorwaarde van “onderbroken houdperiode” :

- overdracht, in rechte lijn of tussen echtgenoten, van de aandelen tgv erfopvolging of schenking (opgelet : volle eigendom !)

Uitzondering inzake voorwaarde van “volle eigendom” :

- Overdracht van de aandelen, in rechte lijn of tussen echtgenoten tgv. wettelijke erfopvolging (of gelijkaardig) of een ascendentenverdeling (“ouderlijke boedelverdeling”) die geen afbreuk doet aan het vruchtgebruik van de langstlevende echtgenoot

# VVPRbis

9) In geval van een kapitaalvermindering : latere inbrengen in geld tellen maar mee als VVPRbis kapitaal in de mate dat ze **méér** bedragen dan de kapitaalvermindering

## Voorbeeld

Kapitaalvermindering in 2020 met 15.000 EUR

⇒ Latere inbrengen in geld geven slechts recht op VVPRbis aandelen voor het bedrag dat méér bedraagt dan 15.000 EUR.

10) Zelfde regeling wanneer een kapitaalverhoging gefinancierd wordt met sommen afkomstig van een kapitaalvermindering of een uitkering van liquidatiereserves aan 5% van een verbonden vennootschap

# VVPRbis

11) kapitaalverminderingen worden prioritair aangerekend op VVPRbis-kapitaal (art 269, §2, lid 10 WIB 92)

## Voorbeeld

Kleine vennootschap, opgericht vóór 1 juli 2013 met “gewoon” kapitaal 50.000. Bijkomende inbreng van 30.000 EUR in 2015, creatie van VVPRbis kapitaal

⇒ Totaal kapitaal van 80.000 EUR,

⇒ Toekomstig dividenden : 5/8<sup>ste</sup> aan 30% RV, 3/8<sup>ste</sup> aan 15% RV

Na 10 jaar : kapitaalvermindering van 40.000 => eerst aangerekend op VVPRbis kapitaal. Overblijvend bestaat nu volledig uit gewoon kapitaal ! **Alle** toekomstige dividenden : 30% RV

# VVPRbis

## Verlaagde RV voor dividenden van KMO's (vervolg)

12) Art. 344, §1 WIB 92 toepasselijk in geval van “fiscaal misbruik”

Wat zou bv een misbruik kunnen zijn ? “Quasi-inbreng”

Stap 1 : actief wordt verkocht aan de (kleine) vennootschap

Stap 2 : verkoper krijgt geld uit de verkoop

Stap 3 : geld wordt ingebracht

Rechtspraak :

- **Pro fiscus : Gent, 24 juni 2008 en 6 januari 2009** (inbreng van geld ging de verkoop van activa vooraf !)
- **Contra fiscus : Rb. Brugge, 9 september 2008**

# VVPRbis

12) Art. 344, §1 WIB 92 toepasselijk in geval van “fiscaal misbruik” (vervolg)

Wat zou bv een misbruik kunnen zijn ? (vervolg)

## **Integraal verslag, Kamercommissie Financiën, 29 april 2015:**

- Omzetting van een schuldvordering is géén inbreng in geld en dus géén VVPR aandelen
- Is opmerkelijk: werd vroeger wél aanvaard als een inbreng in geld! Zie **ComIB/92, 261/103**
- Oplossing? Eerst schuldvordering terugbetalen en dan vervolgens het geld inbrengen ? Misbruik (art. 344, §1 WIB 92)?

# Liquidatiereserve

**Art. 269, §1, 8° WIB 92** : roerende voorheffing op dividenden die voortkomen uit een liquidatiereserve bedraagt het tarief van de roerende voorheffing :

- 20% indien het aangetaste gedeelte minder dan vijf jaren, te rekenen van de laatste dag van het betreffende belastbare tijdperk, behouden is gebleven op een afzonderlijke rekening van het passief, en de liquidatiereserve werd aangelegd ten vroegste vanaf aanslagjaar 2018;
- 17% indien het aangetaste gedeelte minder dan vijf jaren, te rekenen van de laatste dag van het betreffende belastbare tijdperk, behouden is gebleven op een afzonderlijke rekening van het passief en de liquidatiereserve werd aangelegd ten vroegste vóór aanslagjaar 2018;
- 5% indien het aangetaste gedeelte ten minste vijf jaren, te rekenen van de laatste dag van het betreffende belastbare tijdperk, behouden is gebleven op een afzonderlijke rekening van het passief;
- 0% indien aantasting ten gevolge van de vereffening van de vennootschap (geen wachttermijn)



# Liquidatiereserve

## Termijn

**Art. 269, §1, 8° WIB 92** : termijn begint te lopen “vanaf de laatste dag van het betreffende belastbare tijdperk”

- ⇒ **Parl. St. Kamer, 2014 – 2015, 54-0672/1, 17** : is de afsluitdatum van het belastbare tijdperk waarin de liquidatiereserve werd aangelegd : zijnde “het boekjaar waarvoor het bedrag van de te bestemmen winst wordt verduidelijkt in de rubriek “resultaatverwerking”
- ⇒ van dag tot dag te berekenen
- ⇒ Wanneer een gedeelte van de liquidatiereserve wordt aangetast, worden de oudst gevormde reserves eerst aangetast (art. 184quater, laatste lid WIB 92). Dit is dus een “**FIFO**” (**First In, First Out**) principe, in het voordeel van de vennootschap

# Liquidatiereserve

## Voorbeeld

De algemene vergadering van een kleine vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) keurde in mei 2018 de overboeking van de te bestemmen winst van boekjaar 2017 naar een liquidatiereserve goed.

- ⇒ Deze liquidatiereserve wordt dus geacht te zijn aangelegd per 31/12/17.
- ⇒ Kan dus ten vroegste worden uitgekeerd aan 5% RV vanaf 1 januari 2023;
- ⇒ indien de algemene vergadering van mei 2022 beslist van deze liquidatiereserve als een dividend uit te keren : 20% RV want géén volle 5 jaren verstreken vanaf afsluitdatum boekjaar 2017.

# Liquidatiereserve

## Casus

Vennootschap een liquidatiereserve aangelegd heeft voor een bj. dat afsloot op 31.03.2017, en heeft het boekjaar dat begon op 01.04.2019 verlengd heeft tot 31.12.2020.

Vraag : eindigt de termijn van dan vijf **kalenderjaren** na 31.03.2017, dus op 31.03.2022, of vijf **boekjaren** na 31.03.2017 en dus pas op 31.12.2022?

**Voorafg. Besl. nr. 2021.0429, 13 juli 2021**

- De termijn wordt gerekend wordt in **kalenderjaren**, van dag tot dag, ook als na de aanleg van de liquidatiereserve de balansdatum gewijzigd wordt
- de liquidatiereserve mag met 5% RV uitgekeerd worden **na 31 maart 2022**, middels een **tussentijds dividend**

# VVPRbis vs Liquidatiereserve

VVPRbis	Liquidatiereserve
Kleine vennootschap (op moment van inbreng van geld)	Kleine vennootschap (op moment van aanleg liquidatiereserve)
Inbreng van geld	Overboeking van de winst na belasting van het boekjaar
Ononderbroken volle eigenaar blijven van de VVPR-aandelen	Géén voorwaarde inzake aandeelhouderschap
Enkel RV bij uitkering van dividend	10% afzonderlijke aanslag bij aanleg liquidatiereserve, RV bij uitkering als dividend
Verlaagde RV op dividenden uit <u>winstverdeling</u> van een bepaald boekjaar, ongeacht oorsprong van de reserves	Verlaagde RV enkel op de liquidatiereserve van een bepaald boekjaar

# VVPRbis

2018	2019	2020	2021	2022
------	------	------	------	------

↑  
Inbreng van  
geld

AV mei 2022

↓  
15% RV op winstverdeling boekjaar 2021

# Liquidatiereserve

2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
------	------	------	------	------	------	------

↑  
Aanleg liquidatie  
reserve: 10% afz heffing

↓  
Vanaf 1/1/2024: 5% RV  
igv uitkering liquidatiereserve boekjaar  
2018 (13,64% totale belastingdruk)

# Vergelijkende tabel

	Gewone aandelen	VVPRbis aandelen	Liq reserve na 5 jaar	Liq reserve bij vereffening
Uitkeerbaar	110	110	110	110
Aanslag liq reserve (10%)	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>10</u>	<u>10</u>
Verschil	110	110	100	100
RV	<u>33</u>	<u>16,5</u>	<u>5</u>	<u>0</u>
Netto	77	93,5	95	100
Belastingdruk	30%	15%	13,64%	9,09%

# Vergelijkende tabel

	Gewone aandelen	VVPRbis aandelen	Liq reserve > 5 jaar	Liq reserve vereffening
Res. voor belasting	100	100	100	100
VenB (25%)	<u>25</u>	<u>25</u>	<u>25</u>	<u>25</u>
Uitkeerbaar	75	75	75	75
Aanslag liq reserve (10%)	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>6,82</u>	<u>6,82</u>
Verschil	75	75	68,18	68,18
RV	<u>22,5</u>	<u>11,25</u>	<u>3,41</u>	<u>0</u>
Netto	52,5	63,75	64,77	68,18
Totale belastingdruk	47,5%	36,25%	35,23%	31,82%

# Roerende voorheffing

**Artikel 269, §1, 3° WIB 92** : 15% roerende voorheffing op dividenden uitgekeerd door :

- vastgoed-BEVAK's of bepaalde geregementeerde vastgoedvennootschappen in zoverre zij investeren in onroerende goederen die in een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte zijn gelegen en waarvan minstens 60% uitsluitend of hoofdzakelijk voor aan gezondheidszorg aangepaste zorgeenheden aangewend worden of bestemd zijn;
- wanneer het vastgoed niet uitsluitend of hoofdzakelijk voor aan gezondheidszorg aangepaste zorgeenheden aangewend wordt of bestemd is, of slechts gedurende een gedeelte van het belastbare tijdperk, wordt enkel de verhouding van de tijd en de oppervlakte die werkelijk besteed wordt aan woonzorg of gezondheidszorg in aanmerking genomen voor de vaststelling van het percentage van de roerende voorheffing (artikel 269, §1, 3°, tweede lid WIB 92).



# Vrijstellingen/verminderingen

## Vrijstelling 1 : artikel 106, §6 KB/WIB 92 :

- Dividendbetaling aan Belgische moeder vennootschap
- Aandelenbezit van minstens **10%** van het kapitaal
- Die gedurende minimum **1 jaar** ononderbroken wordt of werd behouden
  - De houdperiode dient dus nog niet te zijn voldaan op moment van dividenduitkering. Een “verbintenis” dient in dat geval te worden aangegaan door de aandeelhoudster-vennootschap (art. 117, §5, tweede lid KB/WIB 92)

# Vrijstellingen/verminderingen

## Vrijstelling 1 (vervolg)

Gevolgen zolang de verbintenis nog niet is nagekomen?

- ⇒ De roerende voorheffing **ten voorlopige titel** inhouden, zonder doorstorting naar het bevoegde ontvangkantoor (artikel 117, §15 KB/WIB 92)

Wat indien deze verbintenis niet wordt nagekomen?

- ⇒ Roerende voorheffing wordt verschuldigd, eventueel verhoogd met nalatigheidsinteressen ten belope van 4%/jaar (artikel 117, §15 KB/WIB 92)

# Vrijstellingen/verminderingen

## Vrijstelling 2

### Artikel 106, §5 KB/WIB 92 :

- Dividendbetaling aan **Europese** moeder vennootschap
- Aandelenbezit van minstens **10%** van het kapitaal
- Die gedurende minimum 1 jaar ononderbroken wordt of werd behouden

# Vrijstellingen/verminderingen

## Vrijstelling 2 (vervolg)

### Voorwaarden voor EU moedervennootschap

- rechtsvorm per lidstaat erkend
- fiscale woonplaats in EU lidstaat
- aan vennootschapsbelasting onderworpen of een gelijksoortige belasting als vennootschapsbelasting en niet een stelsel dat afwijkt van het gemeen recht

# Vrijstellingen/verminderingen

## Vrijstelling 3

### Artikel 106, §5 KB/WIB 92 :

- Dividendbetaling aan moederverenootschap in een **land met DBV met België**
- Aandelenbezit van minstens 10% van het kapitaal
- Die gedurende minimum 1 jaar ononderbroken wordt of werd behouden

# Vrijstellingen/verminderingen

## Vrijstelling 3 (vervolg)

### Voorwaarde inzake dubbelbelastingverdrag

- voorzien in paragraaf “uitwisseling van inlichtingen” tussen de fiscale administraties van de betreffende overeenkomstsluitende staten.
- Bij afwezigheid bovenvermelde paragraaf: tarief conform DBV van toepassing

# Roerende voorheffing

## Vrijstelling 4 : “Tate & Lyle”

**Artikel 264/1, §1 WIB 92** : vrijstelling van de roerende voorheffing op dividenden betaald aan een :

- vennootschap uit de EER of een land met DBV met België dat voorziet in de uitwisseling van informatie;
- Onderworpen aan de vennootschapsbelasting of een gelijksoortige belasting zonder een van het gemeen recht afwijkende regeling
- die een deelneming heeft van minder dan 10% in het kapitaal van de uitkerende vennootschap maar waarvan de aanschaffingswaarde minstens gelijk is aan 2,5 mio EUR, en
- deze deelneming gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom behouden
- In de mate dat de roerende voorheffing niet kan worden verrekend noch terugbetaald in hoofde van de verkrijgende vennootschap

# Roerende voorheffing

## Vrijstelling 4 : “Tate & Lyle”

### Artikel 264/1, §2 WIB 92

Formaliteiten : Belgische uitkerende vennootschap moet in het bezit worden gesteld van een attest dat bevestigt :

- dat de verkrijgende vennootschap een rechtsvorm heeft bedoeld in de Moeder-Dochter Richtlijn (of een gelijksoortige rechtsvorm);
- dat de verkrijgende vennootschap onderworpen is aan de VenB of aan een gelijksoortige belasting;
- Dat de deelneming minder is dan 10% maar met aanschaffingswaarde van de deelneming minstens 2,5 mio EUR;
- Dat de dividenden betrekking hebben op aandelen die gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom worden of werden behouden
- In welke mate de verkrijgende vennootschap de roerende voorheffing kan verrekenen of terugbetaald krijgen



# Vrijstellingen/verminderingen

## Vrijstelling 5 (of vermindering)

- Dividenduitkeringen tussen vennootschappen van verschillende overeenkomstsluitende landen, zowel EU/EU als EU/niet-EU
- Basis DBV: artikel 10 OESO-modelverdrag
- Dubbelbelastingverdragen: afhankelijk van het land van de genieter: 0, 5, 10, 15, 20 of 25% Belgische bronheffing. Met andere woorden het kan variëren van vrijstelling tot slechts een vermindering

# Vrijstellingen/verminderingen

## Formaliteiten

Formulier 273A: wordt ondertekend door schuldenaar van de RV

+

Moeder/dochterattest op basis van artikel 117, §4 KB/WIB 92 (dividenduitkering tussen Belgische dochter en EU-moeder (artikel 106 §5 KB/WIB 92))

of

Moeder/dochterattest op basis van artikel 117, §5 KB/WIB (dividenduitkering tussen Belgische dochter en Belgische moeder) (artikel 106, §6 KB/WIB 92)

# Vrijstellingen/verminderingen

## Formaliteiten

Of

- Moeder/dochterattest op basis van bilaterale overeenkomst EU - Zwitserland
- Binnen 15 dagen na datum van toekenning of betaalbaarstelling van het dividend (dag van toekenning of betaalbaarstelling wordt niet meegerekend) indienen bij het bevoegde ontvangkantoor

# Vrijstellingen/verminderingen

## **Verminderen op basis van dubbelbelastingverdragen (DBV) :**

Kijk tarief en voorwaarden na van het toepasselijke verdrag

## **Formaliteiten**

Verminderingsformulier op basis van DBV: 276 Div.Aut.

- wordt verstuurd naar de autoriteiten van de overeenkomstsluitende staat waarvan de genieter inwoner is
- wordt ondertekend door de schuldenaar van de RV en de genieter van het dividend

# Vrijstellingen/verminderingen

## Sancties

## Nalatigheidsinteressen

- Bij schenden van betalingstermijn van 15 dagen na toekenning of betaalbaarstelling
- berekend per kalendermaand, te rekenen vanaf de eerste dag van maand volgend op de vervaldag tot op de laatste dag van de maand waarin de betaling plaatsgrijpt

Tarief	Wat ?
30%	Standaard tarief
20%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- VVPRbis dividenden uit winstverdeling van tweede boekjaar na boekjaar van inbreng van geld in kleine vennootschap</li> <li>- Liquidatiereserves, aangelegd vanaf aanslagjaar 2018 en uitkering binnen eerste 5 jaren</li> </ul>
17%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Liquidatiereserves, aangelegd vóór aanslagjaar 2018 en uitkering binnen eerste 5 jaren</li> </ul>
15%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- VVPRbis dividenden uit winstverdeling van derde boekjaar en volgende na boekjaar van inbreng van geld in kleine vennootschap</li> </ul>
10%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vastgeklikte reserves, jaren 5 en 6 (grote venn)</li> </ul>
5%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Vastgeklikte reserves, jaren 7 en 8 (grote venn)</li> <li>- Liquidatiereserves, uitkering na 5 jaren</li> </ul>
0%	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Moedervenootschap uit land met verdrag, <math>\geq 10\%</math> deelneming, 1 jaar ononderbroken volle eigendom</li> <li>- Uitkeringen liquidatiereserves bij vereffening</li> <li>- Moedervenootschap uit land met verdrag, <math>&lt; 10\%</math> doch aanschaffingswaarde <math>\geq 2,5</math> mio EUR</li> </ul>

# Vrijstellingen/verminderingen

## Uitgekeerde dividenden

	Codes	Belastbaar tijdperk
Gewone dividenden	1301	..... ..... ..... ....., . .
Verkrijging van eigen aandelen	1302	..... ..... ..... ....., . .
Overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot	1303	..... ..... ..... ....., . .
Gedeelte van de verdeling van maatschappelijk vermogen dat voortkomt van een vermindering van de liquidatiereserve en van een vermindering van de bijzondere liquidatiereserve	1305	..... ..... ..... ....., . .
Verdeling van maatschappelijk vermogen na aftrek van het gedeelte dat voortkomt van een vermindering van de liquidatiereserve en van een vermindering van de bijzondere liquidatiereserve	1306	..... ..... ..... ....., . .
<b>Uitgekeerde dividenden</b>	<b>1320</b>	..... ..... ..... ....., . .
De vennootschap is op de hoogte van haar verplichting om een aangifte in de roerende voorheffing (aangifteformulier 273 A) in te dienen wanneer ten minste één van de rubrieken 'Gewone dividenden' (regel 1301), 'Verkrijging van eigen aandelen' (regel 1302), 'Overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot' (regel 1303) of 'Verdeling van maatschappelijk vermogen na aftrek van het gedeelte dat voortkomt van een vermindering van de liquidatiereserve en van een vermindering van de bijzondere liquidatiereserve' (regel 1306) is ingevuld, zelfs wanneer geen roerende voorheffing is verschuldigd	1322	..... ..... ..... ....., . .