

Liquidatiereserve : FIFO-methode over verschillende subrekeningen heen

Vennootschapsbelasting

Fiscale actualiteit nr. 20, pag. 1-4, 28.05.2015

Vanaf aanslagjaar 2015 kunnen kleine vennootschappen liquidatiereserves aanleggen. Het aanleggen van dergelijke reserves biedt – in hoofde van de aandeelhouder-natuurlijke persoon – niet alleen voordelen op het ogenblik van de liquidatie, maar ook tijdens de levensduur van de vennootschap. Dividenden die geput worden uit liquidatiereserves, kunnen immers tegen een gunsttarief in de roerende voorheffing worden uitgekeerd. Het concrete tarief is afhankelijk van het aantal jaren dat verstreken is sinds het aanleggen van de reserve. De aanrekening van een dividenduitkering op in het verleden aangelegde liquidatiereserves, gebeurt op basis van het FIFO-principe. Ondertussen is ook de opgave 275A gepubliceerd, het formulier voor de liquidatiereserve. Uit die opgave blijkt dat dat principe over verschillende subrekeningen heen mag worden toegepast. We stellen hieronder ook een boekhoudkundige verwerking voor.

Als liquidatiereserves worden uitgekeerd onder de vorm van gewone dividenden, is – bovenop de 10 % vennootschapsbelasting die verschuldigd is bij het aanleggen van de reserves – roerende voorheffing verschuldigd. Het concrete tarief varieert in functie van het tijdstip waarop de liquidatiereserves zijn aangelegd. Bij een uitkering binnen de sperperiode van vijf jaar, is een roerende voorheffing van 15 % verschuldigd. Nadien blijft de belastingdruk beperkt tot 5 %.

Als liquidatiereserves worden uitgekeerd onder de vorm van gewone dividenden, gebeurt de aanrekening op basis van het FIFO-principe (*first in, first out*) : uitkeringen worden aangerekend op de eerst aangelegde reserves. Dat is in het voordeel van de belastingplichtige, vermits het recht op het verlaagd tarief van 5 % daardoor optimaal wordt geopend.

Toepassing van het FIFO-principe is eenvoudig als alle liquidatiereserves op *eenzelfde* (sub)rekening worden geboekt. Als een dividenduitkering leidt tot een debitering van de betrokken rekening, mag de uitkering in eerste instantie worden aangerekend op de liquidatiereserves die het eerst op die rekening werden geboekt. Stel bijvoorbeeld dat in zowel aanslagjaar 2015 als aanslagjaar 2017 liquidatiereserves werden aangelegd op eenzelfde rekening, dan moet – bij een uitkering van de liquidatiereserves – de aantasting in eerste instantie op de reserves van aanslagjaar 2015 worden aangerekend.

Het is mogelijk dat liquidatiereserves op *verschillende* (sub)rekeningen worden geboekt. Zo heeft de minister bevestigd dat liquidatiereserves ook onder de vorm van wettelijke reserves kunnen worden aangelegd. Ook de CBN hanteerde dat uitgangspunt bij het redigeren van haar ontwerpadvies inzake de boekhoudkundige verwerking van de liquidatiereserve (zie *Fisc. Act.* 2015, 8/1 en 9/1).

Fiscale fictie

De vraag die dan rijst, is of het FIFO-principe – bij wijze van fiscale fictie – mag worden toegepast over de verschillende subrekeningen heen. Stel bijvoorbeeld dat in aanslagjaar 2015 een liquidatiereserve van € 50 000 wordt aangelegd onder de vorm van een *wettelijke reserve*, en in aanslagjaar 2017 een liquidatiereserve van € 40 000 wordt gevormd binnen de *beschikbare reserves*. Stel vervolgens dat voor aanslagjaar 2021 een dividend uitgekeerd wordt van € 30 000, boekhoudkundig geput uit de *beschikbare reserves*. Mag de aanrekening van dat dividend dan fiscaal gebeuren op de liquidatiereserves die in aj. 2015 zijn aangelegd ? Die stelling klopt enkel als het FIFO-principe over *verschillende rekeningen heen* gehanteerd mag worden.

In de nieuwe opgave 275A, die nu is gepubliceerd op de website van Financiën, wordt die stelling bevestigd. In de opgave wordt immers geen onderscheid gemaakt tussen verschillende categorieën van liquidatiereserves. Alle liquidatiereserves die een vennootschap aanlegt, moeten in eenzelfde lijn geboekt worden. En bij een vermindering van de liquidatiereserves wordt de algemene regel naar voren geschoven dat de oudste reserves het eerst moeten worden verminderd (in de opgave moet volgende informatie meegegeven worden bij uitkering van een liquidatiereserve : “Bedrag van de opnemings van de oudste liquidatiereserve (van “belastbaar tijdperk-6 en vorige belastbare tijdperken” tot “belastbaar tijdperk-1)”).

Opgave 275A | 1/1

Benaming : Ondernemingsnummer :	Federale Overheidsdienst FRANCIEN Algemene administratie van de FISCALITEIT Inkomstenbelastingen	AANSLAGJAAR 2015 (Boekjaar van tot)
--	---	--

Liquidatiereserve

	Codes	Belastbaar tijdperk 0 (1)	Belastbaar tijdperk 1	Belastbaar tijdperk 2	Belastbaar tijdperk 3	Belastbaar tijdperk 4	Belastbaar tijdperk 5	Belastbaar tijdperk 6 en vorige belastbare tijdperken
Overgedragen saldi van de vorige opgave, te verschrijven met één belastbaar tijdperk (a)	(2) (3)							
Aan de liquidatiereserve toegewezen bedrag (b)								
Bedrag van de opnemings van de oudste liquidatiereserve (van "belastbaar tijdperk-6 en vorige belastbare tijdperken" tot "belastbaar tijdperk-1") (c)								
Aan de roerende voorheffing te onderwerpen bedrag (d)	(4)							
Over te dragen saldi (e = (a c) b) – (c)								

VOOR ECHT VERKLAARD, (datum)
 (handtekening)

Discrepantie boekhoudkundig vs. fiscaal

Daaruit volgt dat een uitkering van reserves die men aanrekent op liquidatiereserves, bij wijze van fiscale fictie telkens wordt toegerekend op de eerst aangelegde reserves. Als de uitkering fiscaal en boekhoudkundig op een verschillende manier wordt aangerekend op het passief, ontstaat een discrepantie tussen de boekhoudkundige en fiscale realiteit. Boekhoudkundig wordt het dividend geput uit de ene reserve, maar fiscaal wordt het aangerekend op een andere reserve. De vraag is of, en (desgevallend) op welke manier, dat boekhoudkundig verwerkt moet worden.

We hernemen bovenvermeld voorbeeld. De balans van vennootschap X ziet er – vereenvoudigd – als volgt uit :

ACTIVA		PASSIVA	
Vorraden	120 000	Kapitaal	100 000
Liquide middelen	70 000	Wettelijke reserves (<i>liquidatiereserves aj. '15</i>)	50 000
		Beschikbare reserves (<i>liquidatiereserves aj. '17</i>)	40.000
Totaal	190 000	Totaal	190 000

In mei 2021 wordt – naar aanleiding van de goedkeuring van de jaarrekening van boekjaar 2020 (aanslagjaar 2021) – een dividend uitgekeerd van € 30 000. Dat dividend wordt geput uit de liquidatiereserves. Boekhoudkundig verminderen de *beschikbare* reserves. Fiscaal gebeurt de aanrekening echter, zoals gezegd, op de liquidatiereserves die deel uitmaken van de *wettelijke reserves* (aangelegd in aj. 2015).

De opgave 275A zal er voor de vennootschap als volgt uitzien voor aj. 2021 :

	Code	BT 0	BT -1	BT -2	BT -3	BT -4	BT -5	BT -6 enz.
Overgedragen saldi						40 000		50 000
Aan de liquidatiereserve toe te voegen								
Opname oudste reserve (van BT – 6 enz. tot BT – 1)								30 000
Aan de RV onderworpen								
Over te dragen saldi						40 000		20 000

De correcte boekhoudkundige weerspiegeling van die fiscale toestand ziet er als volgt uit :

ACTIVA		PASSIVA	
Vorraden	120 000	Kapitaal	100 000
Liquide middelen	70 000	Wettelijke reserves <i>liquidatiereserves aj. '15</i> <i>liquidatiereserves aj. '17</i>	20 000 30 000
		Beschikbare reserves <i>liquidatiereserves aj. '17</i>	10 000
Totaal	160 000	Totaal	160 000

Boekhoudkundig worden de liquidatiereserves die in aanslagjaar 2015 zijn aangelegd onder de vorm van wettelijke reserves, ten belope van € 30 000 als het ware omgewisseld tegen liquidatiereserves die in aanslagjaar 2017 zijn geboekt onder de beschikbare reserves. Zo kan een dividenduitkering die geput is uit de gewone beschikbare reserves, toch geput worden uit de eerst aangelegde liquidatiereserves.

Uit het CBN-advies inzake de liquidatiereserves blijkt niet of het daadwerkelijk noodzakelijk is om de boekhouding aan te passen, om het boekhoudkundige beeld te aligneren aan de fiscale realiteit. Om verwarringen en fouten te vermijden, is het ongetwijfeld aangewezen om daar wel voor te opteren, en de nodige boekhoudkundige correcties door te voeren in zo'n situatie. Merk op dat we daarbij uitgaan van de veronderstelling dat de boekhoudkundige verrichtingen geen aanleiding geven tot een aantasting van de onaantastbaarheidsvoorwaarde.

Anne Mieke Vandekerkhove
tax manager Deloitte Fiduciaire, praktijkassistent KU Leuven

mnma12628778