



Herindeling van een uitkering in rekening-courant als dividenduitkering?

Dirigeant Chevronné PRO - n° 1 - 12 april 2024

Eind 2023 oordeelde het Hof van Beroep te Antwerpen dat de fiscus de vereffening van een rekening-courant (C/C) aangehouden door een natuurlijke persoon terecht had herkwalificeerd als een belastbaar dividend, op grond van fiscaal misbruik (Antwerpen, 17.10.2023).

De feiten

De feiten zijn klassiek voor iedereen die vertrouwd is met de holdingstructuren die in deze periode werden opgezet. In 2004 richtten twee natuurlijke personen een X-vennootschap op. Enkele jaren later, in 2012, richten dezelfde twee natuurlijke personen de holding SRL Y op. De aandeelhouders verkopen de aandelen van vennootschap X, die dan over aanzienlijke reserves beschikt, aan de holding SRL Y. De holding SRL Y heeft geen eigen financiële middelen om de aankoop van de aandelen te financieren, zodat de aankoopprijs verschuldigd blijft. Een uitdrukkelijke bepaling in de overeenkomst voor de overdracht van aandelen bepaalt dat de verkoopprijs zal worden betaald volgens de financiële draagkracht van de koper. In de tussentijd wordt de verkoopprijs opgenomen in de C/C van de verkoper in de holding SRL Y. De C/C wordt vervolgens

terugbetaald via een bankoverschrijving. De C/C wordt vervolgens terugbetaald via een uitkering van dividenden die de holding ontvangt van bedrijf X.

Standpunt van de belastingdienst

De belastingdienst beschouwt deze terugbetalingen van de C/C als gewone dividenden van de houdstermaatschappij SRL Y, krachtens artikel 344, §1er, van het WIB 92. Overeenkomstig artikel 171, 3°, van het WIB 92 heeft de belastingdienst deze terugbetalingen belast bij de particuliere aandeelhouders.

Volgens de belastingdienst is hier sprake van fiscaal misbruik, aangezien het enige doel en gebruik van de houdstermaatschappij SRL Y het eigen vermogen van vennootschap X in de vorm van dividenden, en om ze over te dragen snel over te maken aan de aandeelhouders zonder bronbelasting.

Fiscaal misbruik

Ter herinnering: om te spreken van fiscaal misbruik moet de fiscus

Het is aan de fiscus om de aanwezigheid van zowel een objectief als een subjectief element te bewijzen. Het objectieve element vereist dat de belastingplichtige

(1) zichzelf buiten het toepassingsgebied heeft geplaatst

van een normaal toepasselijke bepaling heeft geplaatst; of

(2) aanspraak heeft gemaakt op een belastingvoordeel waarin is voorzien door een

bepaling van CIR 92, waarvan de toekenning in strijd zou zijn met de bedoeling van de wetgever. Het subjectieve element vereist dat de belastingplichtige de wil had om zichzelf zich buiten het toepassingsgebied van de belastingwetgeving te plaatsen of binnen het toepassingsgebied van een maatregel waarvan het voordeel wat volgens de administratie hier het geval was.

Wat het objectieve element van de antimisbruikbepaling betreft, betoogt de belastingadministratie dat de verrichtingen in strijd zouden zijn met de doelstelling van artikel 18, lid 1, 1°, WIB 92. Dit artikel bepaalt dat dividenden als dividenden moeten worden beschouwd. Dit artikel bepaalt dat dividenden “alle voordelen omvatten die door een vennootschap worden toegekend aan aandelen, deelbewijzen en winstaandelen, ongeacht hun benaming, verkregen op welke grondslag en in welke vorm ook”. Uit de memorie van toelichting (doc. parl. Chambre, 49, n° 1608/1, p. 4) blijkt duidelijk dat het de bedoeling van de wetgever was om elke uitkering te belasten die leidt tot een verarming aan de kant van de vennootschap die overeenkomt met een verrijking aan de kant van de begunstigde. Het is nu duidelijk uit een aantal (liquiditeit, kapitaalvermindering, enz.) dat de administratie voorstander is van een ruime interpretatie van dit artikel.

Hof van Beroep: fiscaal misbruik

Het Hof volgde het standpunt van de fiscus met betrekking tot het objectieve element en oordeelde dat er in dit geval duidelijk sprake was van een verarming van de vennootschap, voor zover de belastingplichtige de belasting niet hoefde te betalen. van de vennootschap, voor zover de in vennootschap X opgebouwde reserves uit die vennootschap zijn verdwenen als gevolg van de uitkering van dividenden aan de houdstermaatschappij SRL Y.

De dividenduitkeringen van vennootschap X waren aan de twee vennoten uitgekeerd zonder belast te worden, via een latere vereffening van de C/C. Dit resulteerde in een schending van het voorwerp en het doel van artikel 18, lid 1, punt 1°, van de CIR 92. Volgens het Hof zouden de dividenden belastbaar zijn geweest indien zij rechtstreeks aan de aandeelhouders waren uitgekeerd overeenkomstig artikel 18, lid 1, 1°, WIB 92. Het resultaat was de aanwezigheid van een reeks opeenvolgende rechtshandelingen, waarachter een eenheid van opzet schuilging, namelijk het vermijden van opeenvolgende dividenduitkeringen, hetgeen onmiddellijk het objectieve element van fiscaal misbruik aantoonde.

Het Hof is van oordeel dat het subjectieve element bewezen is op basis van de volgende bewezen elementen :

- de vaststelling dat de holding SRL Y niet over eigen financiële middelen beschikte om de aankoop van de aandelen te financieren, evenals de in het contract voor de verkoop van de aandelen opgenomen faciliteit volgens welke de verkoopprijs zou worden betaald naargelang de financiële draagkracht van de koper ;
- het feit dat de dividenduitkeringen werden gebruikt om de C/C's van de twee partners te vereffenen, in overeenstemming met de gedane betalingen. De C/C's werden vereffend op dezelfde datum als de dividenduitkeringen werden ontvangen, en voor vergelijkbare bedragen;
- het feit dat de holdingmaatschappij in de jaren na haar oprichting geen eigen economische activiteit heeft ontwikkeld en geen eigen inkomsten heeft gegenereerd behalve de dividenduitkeringen.

Niet-fiscale redenen?

In hoger beroep voeren de belastingbetalers als bewijs van het tegendeel aan bewijs van het tegendeel, dat de opeenvolgende

rechtshandelingen geen deel uitmaakten van een ondeelbare keten en niet kunstmatig waren, aangezien de werkelijke bedoeling van de holding was om haar kapitaal open te stellen, hetzij door bestaande aandelen terug te kopen of door het kapitaal te verhogen, hetzij door kleinere IT-bedrijven over te nemen.

Volgens het Gerecht blijkt uit de overgelegde stukken echter niet duidelijk ingediend dat de oprichting van de holding SRL Y was ingegeven door andere overwegend economische dan louter fiscale motieven. Naar het oordeel van het Hof is er geen bewijs dat de holding ooit enige vorm van economische activiteit heeft ontwikkeld. Het Hof merkt ook op dat enerzijds het kapitaal nog niet was volgestort en dat anderzijds geen stappen waren ondernomen om bestaande aandelen in te kopen of het kapitaal te verhogen; evenmin was een kleine IT-onderneming overgenomen.

Op basis van het bovenstaande concludeert het Hof dat er geen er geen geldige niet-fiscale reden was om de keuze voor de oprichting van de SRL-holding gevolgd door de verkoop van de aandelen door de twee vennoten van onderneming X aan de SRL Y-holding te rechtvaardigen. Bijgevolg is de vereffening van de C/C van de verkoper volgens het Hof terecht geherkwalificeerd als een dividenduitkering, belastbaar op grond van artikel 18, lid 1, 1°, van het WIB 92.

Commentaar

Deze uitspraak is eens te meer een waarschuwing voor belastingplichtigen die bij hun fiscale structurering te snel de weg van de minste belasting kiezen. Hoewel er verschillende tegenargumenten zijn tegen het standpunt van de fiscus, lijkt de hogere rechtbank de ruime interpretatie van het begrip “dividend” door de administratie te volgen.

Omgekeerd kan uit de door het Hof aangehaalde “negatieve elementen” ook worden afgeleid dat

de rechtspraak niet van toepassing is op gevallen waarin er gegronde economische redenen zijn om een holding op te richten. De normale bedrijfsvoering kan dus op zich nog steeds worden aangevoerd.

ADVIEZEN

- Er kan sprake zijn van fiscaal misbruik als een belastingplichtige zich opzettelijk buiten het toepassingsgebied van een bepaling van de belastingwetgeving plaatst, of een belastingvoordeel claimt en daarmee de bedoeling van de wetgever tenietdoet. De belastingplichtige kan echter het tegendeel bewijzen door voldoende niet-fiscale redenen aan te tonen.
- Het Hof bevestigde het standpunt van de belastingdienst dat er sprake is van fiscaal misbruik wanneer aandeelhouders hun vennootschap verkopen aan een holding die ze hebben opgericht, en de verkoopprijs bij de holding opnemen als een C/C-schuld, en vervolgens de dividenden van de werkmaatschappij gebruiken om de C/C aan te zuiveren, waardoor ze de roerende voorheffing vermijden die de holding zou moeten inhouden op de dividenden.
- Het Hof ziet geen bewijs voor de niet-fiscale redenen die de belastingplichtigen aanvoeren (openstellen van kapitaal, het doen van overnames, enz.), maar lijkt impliciet te erkennen dat een dergelijke transactie toch toelaatbaar kan zijn als de oprichting van de holding wordt gerechtvaardigd door gegronde economische redenen.

G. Verachtert en P. Stevens
Partner en Sansen International Tax

