

**Beantwoording vraag kennisgroep Fusies en Fiscale Eenheid**

Nummer vraag	KR-16-32-0014
Datum	9 maart 2017
	<p>Op 5 september 2016 heb jij aan de kennisgroep Fusies en Fiscale eenheden een vraag voorgelegd over de gevolgen van een onzakelijke lening voor het opgeofferde bedrag bij voeging en ontvoeging en vervolgens liquidatie van een deelneming.</p> <p>Aangezien een deel van de vragen op het werkterrein ligt van de kennisgroep Deelnemingsvrijstelling hebben wij een aantal vraagpunten met deze kennisgroep afgestemd.</p> <p><b>Feiten</b></p> <p>Hieronder volgen eerst de relevante feiten waarop wij (en de kennisgroep Deelnemingsvrijstelling) ons gebaseerd hebben:</p> <p>De heer <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> is aandeelhouder van een holding (hierna: H) en deze vormt samen met haar werkmaatschappij <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> een fiscale eenheid voor de VPB.</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- De holding heeft een lening verstrekt aan de B.V. van de broer <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> van de aandeelhouder. Deze vordering is in het boekjaar 2012 als onzakelijk bestempeld.</li><li>- Eind 2012 koopt de holding, <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> B.V. met daarin de onzakelijke lening voor € 1.</li><li>- Begin 2014 wordt <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> gevoegd in de bestaande fiscale eenheid van de holding en <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span></li><li>- Omdat het slecht gaat met <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> wil men deze B.V. in 2016 ontvoegen en vervolgens liquideren.</li><li>- De leningsvoorwaarden zijn vanaf het moment van aankoop <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> niet gewijzigd ten opzichte van moment verstreken lening.</li></ul> <p><b>Vraag</b></p> <p>Jouw (hoofd)vraag was: "Wat gebeurt er op het moment van ontvoeging van <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> met het opgeofferde bedrag?"</p> <p><b>Antwoord</b></p> <p>Bij ontvoeging vindt op grond van artikel 15aj lid 6 juncto artikel 13d lid 8 Wet Vpb de vaststelling van het opgeofferde bedrag plaats uitgaande van het zuivere fiscale vermogen. Uit een mondelinge toelichting van jou volgt dat er geen activa meer op de balans van <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> staan en er geen andere schulden meer aanwezig zijn. Tegenover de onzakelijke lening staat derhalve een even groot negatief vermogen. Stel dat de onzakelijke lening € 600.000 bedraagt, dan moet het eigen vermogen -/- € 600.000 zijn. In dit geval is er een zuiver fiscaal vermogen van -/- € 600.000. Bij ontvoeging van <span style="border: 1px solid black; padding: 0 2px;">67 Awr</span> is het opgeofferde bedrag dan ook -/- € 600.000. De kennisgroep Deelnemingsvrijstelling heeft bevestigd dat er sprake kan zijn van een negatief opgeofferd bedrag.</p>

Uit het antwoord van de kennisgroep Deelnemingsvrijstelling volgt dat bij liquidatie van <sup>67 Awr</sup> geen verhoging van het opgeofferd bedrag van H in <sup>67 Awr</sup> ter grootte van de onzakelijke lening plaatsvindt. Er moet teruggekeken worden naar de onzakelijke (aandeelhouders-)motieven die reeds bij het aangaan van de lening aanwezig waren. Deze aandeelhoudersmotieven betreffen niet de huidige aandeelhouder H, maar de broer van de heer <sup>67 Awr</sup>. Het gevolg is dat de kapitaalstorting in <sup>67 Awr</sup> nooit door H kan zijn verricht, maar door de broer van de heer <sup>67 Awr</sup> in privé. De kennisgroep Deelnemingsvrijstelling merkt op dat het systematisch logisch zou zijn als de broer van de heer <sup>67 Awr</sup> een box 2 credit zou krijgen ter grootte van het definitieve afwaarderingsverlies op de lening. Maar dit kan weer niet vóórdat er ook een uitdeling aan de heer <sup>67 Awr</sup> en een schenking door de heer <sup>67 Awr</sup> aan zijn broer is geconstateerd. Voor meer informatie hierover verwijzen wij je naar de kennisgroep Deelnemingsvrijstelling.

Voor de volledigheid merken wij nog het volgende op:

#### **Toepassing hardheidsclausule inzake 15ab lid 6 Wet Vpb**

Op het moment direct voorafgaand aan de voeging van <sup>67 Awr</sup> in de fiscale eenheid moet, op grond van artikel 15ab lid 6 Wet Vpb, de vordering van H op <sup>67 Awr</sup> bij H op de bedrijfswaarde worden gesteld. Bij <sup>67 Awr</sup> dient de schuld op dezelfde waarde gesteld te worden. Nu er sprake is van een onzakelijke lening is afwaardering van de vordering bij H niet mogelijk, maar bij <sup>67 Awr</sup> is er wel een belaste vrijval. In jouw memo d.d. 5 september 2016 schrijf je: "Op het moment van voeging kan het probleem van artikel 15ab lid 6 opgelost worden door een beroep op de hardheidsclausule." Wij benadrukken dat het al dan niet toepassen van de hardheidsclausule per casus beoordeeld wordt (door het Ministerie van Financiën). Er mag dus niet zondermeer vanuit gegaan worden dat de hardheidsclausule kan worden toegepast. Mocht het in deze casus relevant zijn, dan zal er door belanghebbende een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule ingediend moeten worden bij het ministerie.

#### **Gevolg van ontvoeging voor de waardering van de vordering en de schuld**

Voorafgaand aan de ontvoeging wordt op grond van artikel 15aj lid 2 Wet Vpb de vordering Bij H op de lagere bedrijfswaarde (ad nihil) gesteld. De corresponderende schuld wordt bij <sup>67 Awr</sup> gesteld op de nominale waarde (ad € 600.000). Dit gebeurt allemaal binnen fiscale eenheid en raakt dan ook de winst niet.