

16-211-0023

Van: "5.1.2e" <5.1.2e@belastingdienst.nl>

Datum: 30 juni 2016 13:02:42 CEST

Aan: "5.1.2e" <5.1.2e@belastingdienst.nl>

Kopie: "5.1.2e" <5.1.2e@belastingdienst.nl>, "5.1.2e" <5.1.2e@belastingdienst.nl>

Onderwerp: art. 2 lid 1 letter e Wet Vpb

Gachte collega, beste 5.1.2e

N.a.v. de vraag die jij hebt gesteld zou ik de volgende reactie willen geven.

Op de vergadering van de kennisgroep belastingplicht en kwalificatie rechtsvormen van 28 juni j.l. zijn je vragen aan de orde geweest.

Tevens zend ik je een notitie over het begrip doelvermogen i.v.m. (buitenlandse) beleggingsfondsen

Met vriendelijke groet,

5.1.2e

(Zie het bijgevoegde bestand:

(Zie het bijgevoegde bestand:

67 Awr

5.1.2e

Reactie op verzoek met vragenlijst inzake de reikwijdte van art. 2 lid 1 letter e Wet Vpb.

Art. 2 lid 1 letter e Wet Vpb.

1. Welke naar buitenlands én binnenlands recht opgerichte lichamen vallen onder de binnenlandse restcategorie van artikel 2, lid 1, letter e (andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen) (wanneer zij in Nederland gevestigd zouden zijn) en zijn hierover gegevens beschikbaar?

Antwoord:

Onder de (rest) categorie andere dan publiekrechtelijke rechtspersonen in art. 2 lid 1 letter e Wet Vpb vallen de volgende typen belastingplichtigen:

1. De rechtspersonen sui generis. Dit zijn rechtspersonen die niet als privaatrechtelijk of als publiekrechtelijk zijn aan te merken, die hier gevestigd zijn.
 - Dit zijn kerkgenootschappen of de zelfstandige onderdelen van kerkgenootschappen,
 - De EU rechtsvorm ERIC die als samenwerkingsvorm van EU - lidstaten voor onderzoek niet een privaatrechtelijk of publiekrechtelijk karakter heeft.
2. Buitenlandse rechtspersonen die hier gevestigd zijn en die niet een in aandelen verdeeld kapitaal hebben of lidmaatschapsrechten of deelgerechtigden maar gelijk gesteld kunnen worden met stichtingen en verenigingen.

Verder de naar internationaal recht bij verdrag opgerichte rechtspersonen (z.g.n. rechtspersonen sans loi) die geen publiekrechtelijk karakter hebben. Het feit dat een verdrag internationaal publiek recht is, betekent nog niet dat een bij verdrag opgericht rechtspersoon niet privaatrechtelijk of rechtspersoon sui generis kan zijn.

- Het lijkt erop dat de binnenlandse restcategorie van oudsher ook lichamen bevatte die naar Nederlands recht zijn opgericht. Inmiddels lijkt dit niet meer het geval en vallen onder de binnenlandse restcategorie dus effectief enkel nog lichamen die naar buitenlands recht zijn opgericht. Is deze observatie correct?

Antwoord;

- Dit zijn kerkgenootschappen of de zelfstandige onderdelen van kerkgenootschappen,
- De EU rechtsvorm ERIC die als samenwerkingsvorm van EU - lidstaten voor onderzoek niet een privaatrechtelijk of publiekrechtelijk karakter heeft.
- Bij verdrag opgerichte rechtspersonen.
- Zijn alle lichamen die in Nederland zijn gevestigd en in de binnenlandse restcategorie vallen aan te merken als doelvermogen?

Antwoord;

Anders dan in art. 3 Wet Vpb voor buitenlands belastingplichtigen, is er voor de binnenlandse belastingplicht geen restcategorie doelvermogen in art. 2 Wet Vpb in de wet opgenomen. Het begrip doelvermogen is ruim en in beginsel kunnen alle daartoe rechtsvormen daartoe worden gerekend.

- Indien dit niet het geval is, hoe zou een dergelijk lichaam dan kwalificeren in de zin van artikel 3?

Antwoord;

Dit doet zich niet voor.

2. Welke naar buitenlands recht opgerichte lichamen vallen onder de buitenlandse restcategorie van artikel 3, lid 1, letter c (doelvermogens)?

Antwoord:

Het begrip doelvermogen ziet op vermogens die voor het recht in zekere mate als een eenheid worden gezien, maar die geen rechtspersoon te zijn. Gedacht moet dan worden aan bepaalde trustvormen en aan bijzondere rechtsfiguren als b.v. de nicht rechtsfähige Stiftungen und Vereine. Het begrip doelvermogen is in beginsel nog ruimer en daartoe kunnen ook beleggingsfondsen, inzamelingen, nalatenschappen en huwelijksgemeenschappen, worden gerekend. Echter, indien er een bepaalde specifieke regeling voor de betreffende rechtsfiguur in het fiscale recht is, dan gaat deze regeling voor en komt het doelvermogen niet meer aan de orde. Het is immers een restcategorie.

Zo kent het fonds voor gemene regeling een afzonderlijke regeling. Een dergelijk in Nederland gevestigd beleggingsfonds wordt op grond van art. 2 lid 3 Wet Vpb beoordeeld. De belastingheffing van echtelieden en erfgenamen en beleggers in besloten beleggingsfondsen vindt plaats op het niveau van de gerechtigden. Dan wordt niet de huwelijksgemeenschap of de nalatenschap of beleggingsvermogen als doelvermogen in de heffing betrokken, maar de achterliggende personen.

- Vallen alle doelvermogens indien zij in Nederland gevestigd zouden zijn onder de binnenlandse restcategorie?
-

Antwoord.

Niet alle rechtsfiguren die als doelvermogen kwalificeren vallen onder de restcategorie van art. 2 lid 1 letter e Wet Vpb. Gedacht moet dan worden aan bepaalde trustvormen en aan bijzondere rechtsfiguren als b.v. nicht rechtsfähige Stiftungen und Vereine. Zij vallen niet onder de werking van de restcategorie. Een binnenlandse trust met belaste inkomsten in Nederland valt niet onder de restcategorie van art. 2 lid 1 letter e Wet Vpb. De trust is immers geen rechtspersoon. Al sinds lange tijd wordt het ontbreken van het doelvermogen in de opsomming van art. 2 Wet Vpb als een lacune aangemerkt. Of dit in de praktijk ook tot wezenlijke heffingstekorten heeft geleid, is mij niet bekend. Dit kan mede afhankelijk zijn van het type trust dat aan de orde is.

- Indien dit niet het geval is, hoe zou een dergelijk lichaam dan kwalificeren in de zin van artikel 2?

Antwoord;

Als een onderneming in Nederland door een trust wordt gedreven, dan zal nagegaan moeten worden of de belastingplicht niet feitelijk op het niveau van de beneficiaries moet worden vastgesteld. Betreft het b.v. een charity trust die binnenlands inkomen geniet, dan zal deze niet onder de restcategorie zijn aan te brengen. Een unit trust zou mogelijk wel als (open) fonds voor gemene rekening aangemerkt kunnen worden, indien aan de voorwaarden van art. 2 lid 3 Wet Vpb is voldaan. .

3. Hoe wordt de vestigingsplaats van een naar buitenlands recht opgericht doelvermogen getoetst, gelet op het feit dat de Nederlandse wet dergelijke lichamen niet kent.

Antwoord: De vraag waar een trust is gevestigd, is nog maar weinig aan de orde geweest, in dit verband zou b.v. aan de plaats van vestiging van de trustee gedacht kunnen worden. . Tot voor kort was de trustee altijd in een Anglo Saksisch land gevestigd. Het lijkt nu echter ook voor te komen dat de trustee in Nederland is gevestigd.

Doelvermogen en belastingplicht voor de Vpb.

Buitenlandse beleggingsfondsen.

Begrippen fonds en doelvermogen.

Onder het Besluit Vennootschapsbelasting werd in art. 3 het begrip fondsen (beheren) gebruikt. Daarbij werd volgens het commentaar in de vakstudie op het Besluit kennelijk vermogen bedoeld dat zich in de dode hand bevond. Verwezen werd naar de Duitse tekst waar de omschrijving "nicht rechtsfähige Stiftungen und andere Zweckvermögen" werd gebruikt..

In . § 6 van de Leidraad werd het volgende opgemerkt inzake buitenlandse fondsen (beheren); "bij twijfel of een afzonderlijk beheerd vermogen in fiscaal opzicht aan niemand anders dan aan een dergelijk fonds kan worden toegerekend, dient gelet te worden op de gebruikelijke toepassing van het Nederlands belastingrecht".

De herkomst van de begrippen fonds en doelvermogen geeft aan dat oorspronkelijk aan vermogensafzonderingen is gedacht die binnen het geldende kader niet aan natuurlijke- of rechtspersonen toegerekend zou kunnen worden. Als voorbeelden worden meestal de niet perfecte stichting of bepaalde trustvermogens (irrevocable discretionary-trust) genoemd. Beleggingsfondsen (zonder rechtspersoonlijkheid) kennen per definitie participanten en daarmee zou een toerekening van vermogen in beginsel altijd mogelijk moeten zijn. Daarom bestond er in deze sfeer geen behoefte aan een afzonderlijke rechtsfiguur die een toerekening mogelijk zou moeten maken.

In het kader van de leidraad AWR is het doelvermogen omschreven als een afgezonderd vermogen bijeen gebracht voor een bepaald doel zonder dat voor het beheer daarvan een statuut of reglement is vastgesteld. Ook hier wordt het doelvermogen in verband gebracht met niet-rechtspersoonlijkheid bezittende stichtingen en vergelijkbare rechtsfiguren.

Ook waar het begrip doelvermogen in andere wetgeving wordt gebruikt, is de betekenis daarvan beperkt.

Uit art. 51, lid 3 WvS volgt dat onder het begrip doelvermogen niet een rechtspersoon is, een vennootschap een maatschap.

Beleggingsfondsen en de Vpb.

Zowel het begrip doelvermogen als het begrip fonds werd oorspronkelijk niet aan beleggingsfondsen verbonden. Hierbij moet direct worden opgemerkt dat in het Besluit zowel voor binnenlands- als voor buitenlands belastingplichtige lichamen geen bijzondere regeling voor beleggingsfondsen was opgenomen.

Vormen van collectief belegging hebben eerst in de jaren zestig een grote vlucht genomen. Toen het economische belang bij de belegging en het civielrechtelijk eigendom werd gesplitst ontstonden praktische beleggingsvormen, met fiscale voordelen. Eerst met de Wet Vpb hebben de beleggingsfondsen hun intrede in de Wet Vpb gedaan. In het kader van de formulering van de belastingplicht van (open) fondsen voor gemene rekening is opgemerkt dat voor het begrip fonds is gekozen omdat dit aansluit bij het spraakgebruik en het begrip doelvermogen geen vaste omlijnung bezit. Het begrip fonds wordt als een species van het begrip doelvermogen gezien. Hiermee zou een koppeling aan de AWR tot stand zijn gebracht. De AWR kent het begrip doelvermogen. Het fonds voor gemene rekening wordt zo onder de werking van de AWR gebracht.

Kwalificatie van een buitenlands beleggingsfonds.

In art 3 Wet Vpb is het buitenlandse beleggingsfonds niet afzonderlijk als belastingplichtig subject genoemd. Buitenlandse open fondsen voor gemene rekening zullen veelal als maatschap op aandelen aangemerkt kunnen worden. Anders dan voor binnenlandse fondsen voor gemene rekening is de vraag of ze als maatschap op aandelen kwalificeren hier wel van belang. Voor binnenlandse fondsen voor gemene rekening is een afzonderlijk bepaling in art. 2 Wet Vpb opgenomen en daarmee is het binnenlands fonds aan deze discussie onttrokken. Voor een buitenlands fonds ontbreekt in art. 3 Wet Vpb een dergelijke bepaling. Een fonds dat als maatschap op aandelen kwalificeert, kan als een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal worden aangemerkt. Deze rechtsvorm is wel met name in art. 3 Wet Vpb genoemd.

Echter, niet alle beleggingsfondsen zijn civielrechtelijk als maatschap aan te merken. Kenmerk van een maatschap is de gerichtheid op de onderlinge samenwerking (*affectio societatis*). De voorwaarden van veel beleggingsfondsen houden in dat afstand wordt gedaan van het beheer van het belegde vermogen. De zeggenschap over het te voeren beleid ligt bij de beheerders het fonds zelf. De belegger heeft alleen een vermogensrechtelijke betrekking m.b.t. het belegde vermogen.

Kwalificatie buitenlandse beleggingsfondsen; vervolg.

Volgens het algemene (civiele) recht is een dergelijke overeenkomst dan als een participatie overeenkomst aan te merken (*Asser/Maeijer; bijzondere overeenkomsten, blz 45 e.v.*). In dit verband kan ook jurisprudentie worden genoemd (25 maart 1977, NJ 1977, 448).

Echter het onderscheid participatie-overeenkomst en maatschap is niet altijd duidelijk aan te brengen (*Cohen Henriquez; WPNR 15 mei 1971, NR. 5130*). Soms wordt al vrij snel wordt in het civiele recht de onderlinge samenwerking aangenomen, b.v. in het aanvaarden van de participatievoorwaarden, zodat in veel gevallen (wellicht de meeste) een beleggingsfonds toch als maatschap kan worden aangemerkt (*H.R. 10 januari 1968/ NJ. 1968, 134*). Echter in beginsel blijft de vraag aanwezig of een (buitenlands) beleggingsfonds een maatschap is. (*Verburg; Vennootschapsbelasting, blz, 101*). Bij de parlementaire behandeling van art. 32 WBR is wel heel gemakkelijk gesteld dat een beleggingsfonds altijd een maatschap vormt (*Zitting 1969-1970-10560*).

Arrest Amro-fund BNB 1990/5; voortzetting van BNB 1988/92.

Voor de kapitaalsbelasting is onder het begrip "lichamen" tevens het begrip doelvermogen opgenomen. Een

belasting die het bijeenbrengen van kapitaal wil treffen, zal het begrip doelvermogen niet gebruiken als daarmee geen beleggingsfondsen worden bereikt die uiteraard gerechtigden tot het belegd kapitaal kennen. Daarom was het niet verrassend dat de Hoge Raad in BNB 1990/5 het begrip doelvermogen voor de kapitaalsbelasting ook buiten de stichting-achtige rechtsfiguren heeft toegepast. Anders zou de aanwezigheid van het doelvermogen in de WBR vanaf het allereerste begin zinledig zijn geweest. Als het bijeenbrengen van kapitaal niet aan de eerder in art. 32 WBR genoemde lichamen kan worden toegerekend, dan vervult het doelvermogen de functie van een restcategorie. Dit betekent dat wanneer een beleggingsfonds niet als vereniging, andere rechtspersoon of vennootschap (maatschap) kan worden aangemerkt, heffing van kapitaalsbelasting als doelvermogen alsnog mogelijk is (of was).

Conclusie.

Voor de buitenlandse belastingplicht ex art. 3 Wet Vpb kan hieruit de conclusie worden getrokken dat ook een afgescheiden vermogen met deelgerechtigden als doelvermogen kan worden aangemerkt. Als een beleggingsfonds niet als vennootschap (maatschap) kan worden aangemerkt, dan zal het beleggingsfonds als doelvermogen in de heffing worden betrokken.

Het karakter van het doelvermogen als restcategorie betekent dat alleen beleggingsfondsen die voldoen aan de definitie van art. 2 lid 2 Wet Vpb als doelvermogen aangemerkt zullen worden. Strikt genomen zou een besloten beleggingsfonds ook als doelvermogen aangemerkt kunnen worden. Het karakter van het doelvermogen als restcategorie verhindert echter dat het doelvermogen deze uitbreiding aan zelfstandig belastingplichtige beleggingsfondsen zou kunnen bewerkstelligen.

Voor binnenlandse fondsen geldt de definitie van art. 2, lid 2 Wet Vpb als *lex specialis* en zal niet de vraag of een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal aanwezig is aan de orde komen.

Het ligt voor de hand dat hetzelfde criterium voor binnenlandse- en buitenlandse beleggingsfondsen wordt gehanteerd. Dan is de aanwezigheid van een maatschap geen belangrijke overweging. Als het element van gezamenlijke belegging reeds vanaf het begin statutair ontbreekt, dan zal er geen fonds voor gemene rekening aanwezig zijn, ook los van de vraag of het een maatschaps- of een participatie-overeenkomst betreft.