

Van Brunschot

BUNDEL

De grote lijn

Opstellen aangeboden aan

FRANK VAN BRUNSCHOT

 Kluwer

a Wolters Kluwer business

PROF. MR. J.W. BELLINGWOUT¹

Erkenning van buitenlandse fiscale status

In de telkens veranderende wereld van de fiscaliteit is het maar een enkeling gegeven een artikel te schrijven dat na krap dertig jaar nog niets aan actualiteit heeft ingeboet. Frank van Brunshot is zo'n uitverkorene. Bij het anno 2006 weer eens doornemen van zijn krachtige analyse over de fiscale kwalificatie van Franse 'transparante' vennootschappen uit 1978² wordt het alras duidelijk dat wij in dertig jaar maar weinig vorderingen hebben geboekt op dit terrein. De problematiek die Frank in zijn artikel loepzuisver presenteerde, ligt – weliswaar mooi uitgesteld – nog steeds op tafel. Bij de gezamenlijke IFA-Branch meeting in Parijs op 9 juni 2006 bleek de cirkel rond, toen tijdens een boeiende ochtendsessie uitgebreid werd ingegaan op de Franse tussenweg tussen fiscale transparantie en subjectieve belastingplicht, door de Fransen aangeduid als 'translucidité'. Voor veel van de aanwezigen een nieuw begrip, maar door Frank in zijn artikel in 1978 al helder uiteengezet.

Met veel genoegen – en in de verwachting daarmee ook Frank te coïfferen³ – richt ik mij in onderstaande bijdrage eveneens op de fiscale behandeling van buitenlandse 'transparante' rechtsvormen.⁴ Gelet op het feit dat het artikel van Frank uit 1978 slechts zes bladzijden besloeg is het een uitdaging deze beknoptheid (zo kenmerkend voor hem) te evenaren. Tevens is het een uitdaging om een andere wending te geven aan de voorliggende problematiek, in een poging de cirkel te doorbreken.

Een citaat uit het artikel van Frank omtrent de Nederlandse behandeling

1. Hoogleraar belastingrecht Vrije Universiteit en advocaat/belastingadviseur Baker & McKenzie Amsterdam N.V.
2. F.W.G.M. van Brunshot, Nederlandse fiscale aspecten van Franse 'transparante' vennootschappen, in: Fiscale Miniaturen, Deventer: FED 1978.
3. Taalgebruik, kenmerkend voor Frank van Brunshot, zie bijvoorbeeld Franks afscheidswoord bij zijn aftreden als voorzitter van de Vereniging van Belastingwetenschap op de vergadering d.d. 15 december 2005, opgenomen in: Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, no. 227, blz. 36.
4. Zie over dit zelfde onderwerp de lezenswaardige bijdrage van Gijs Fibbe en Arnoud de Graaf: A Tax Globalist, Essays in honour of Maarten J. Ellis, IBFD 2005, blz. 237-265, welke bundel is gerecenseerd door Frank van Brunshot (WFR 2005/867).

van een deelname in een Franse société civile kan goed als vertrekpunt dienen:⁵

'Welk standpunt zal de Nederlandse belastingheffer innemen?

Er zijn in beginsel twee mogelijkheden:

1. hij kwalificeert de gerechtigdheid van de Nederlandse participant in de société civile geheel naar Nederlandse fiscale maatstaven;
2. de kwalificatie van de gerechtigdheid hangt af van het in Frankrijk gekozen fiscale regime.'

In de lijn van de jurisprudentie is de 'belastingheffer' sinds 1978 voortgegaan op spoor 1.⁶ Er zijn echter goede argumenten om van koers te veranderen en te opteren voor spoor 2. Voor deze koerswijziging zie ik twee concrete aanleidingen:

1. de aanpassingen van de Europese Moeder-dochterrichtlijn;
2. de ontwikkeling van de jurisprudentie van het HvJ EG inzake het recht van vrije vestiging.

Ad 1. Aanpassingen Moeder-dochterrichtlijn

Op een aantal onderdelen is de Moeder-dochterrichtlijn recentelijk aangepast.⁷ Een belangrijke aanpassing betreft de uitbreiding van de kring van rechtsvormen waarop de richtlijn van toepassing is. Met ingang van 1 januari 2005⁸ is de Moeder-dochterrichtlijn van toepassing op, kort gezegd, alle rechtsvormen die in de lidstaat van vestiging zijn onderworpen aan winstbelasting.⁹ Een en ander heeft vorm gekregen in een aanpassing van

5. F.W.G.M. van Brunshot, t.a.p. blz. 22.
6. Weliswaar zat er in dit opzicht een klein vuiltje in het SNC-besluit van 18 september 1997, nr. DG097/00417, dat in de criteria ter beoordeling van de vraag of een buitenlands samenwerkingsverband 'hybride' is, als laatste vraag vermeldde: '6. is het svv zelfstandig aan winstbelasting onderworpen', welk spoor - in het licht van de jurisprudentie: terecht - is verlaten in het besluit van 18 december 2004, nr. CPP2004/2730M, maar nog steeds is opgenomen in artikel 3 lid 1, onderdeel b Besluit fiscale eenheid van 17 december 2002, Stb. 646 ('b. het lichaam in het land van oprichting als subject onderworpen is aan een belasting naar de winst') en in artikel 7ab, onderdeel b Uitvoeringsbesluit vennootschapsbelasting 1971 ('b. een dergelijke rechtspersoon in het land van oprichting als subject onderworpen is aan een belasting naar de winst').
7. Richtlijn nr. 2003/123/EG van de Raad van 22 december 2003 tot wijziging van richtlijn nr. 90/435/EEG betreffende de gemeenschappelijk fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lidstaten (PbEU 2004, L 7/41).
8. De wijzigingsrichtlijn diende op 1 januari 2005 in de nationale wetgeving van de lidstaten te zijn geïmplementeerd.
9. Aldus de memorie van toelichting (MVT) bij het oorspronkelijke wetsvoorstel ter implementatie van de wijzigingsrichtlijn, zoals ingediend bij de Raad van State (RvS). Uit de opsomming van rechtsvormen in de bijlage is dit niet zonder meer in alle gevallen op te maken.

de bijlage bij de Moeder-dochterrichtlijn. Vóór deze wijziging vielen alleen rechtsvormen onder het bereik van de richtlijn die naar Nederlandse maatstaven als non-transparant werden aangemerkt. Echter, als gevolg van de wijziging zijn nu ook rechtsvormen onder het bereik van de Moeder-dochterrichtlijn gebracht die tot nog toe op basis van de Nederlandse autonome fiscale kwalificatie, hierboven aangeduid als 'spoor 1', fiscaal transparant zijn maar die in hun land van vestiging als belastingplichtig lichaam worden aangemerkt. Een dergelijk kwalificatieverschil doet zich bijvoorbeeld voor bij de Belgische vennootschap onder firma en ... de Franse société civile.¹⁰

Ten aanzien van ontvangen dividend is de deelnemingsvrijstelling het instrument waarmee Nederland gehoor geeft aan de voorschriften van de Moeder-dochterrichtlijn. Zonder nadere regeling is de Nederlandse deelnemingsvrijstelling ten aanzien van een deelname in transparante vennootschappen echter niet van toepassing en wordt, in plaats daarvan, het winstaandeel in de buitenlandse transparante vennootschap rechtstreeks bij de Nederlandse participant belast, met inachtneming van de toepasselijke regels ter voorkoming van dubbele belasting. Vanuit het perspectief van de Moeder-dochterrichtlijn bezien is daarentegen sprake van een dividend dat wordt uitgekeerd door een kwalificerende dochtermaatschappij aan een kwalificerende Nederlandse moedermaatschappij, ten aanzien waarvan economisch dubbele belasting moet worden voorkomen conform de in de richtlijn geboden technieken (vrijstelling of verrekening). In de wijzigingsrichtlijn is het ontstaan van kwalificatieverschillen als gevolg van de uitbreiding van de kring van rechtsvormen voorzien. Technisch gezien was het denkbaar geweest dat in de gewijzigde Moeder-dochterrichtlijn het verbod zou zijn opgenomen om vennootschappen uit een lidstaat die voldoen aan de eisen van artikel 2 (derhalve: rechtsvorm uit de bijlage, onderworpen aan winstbelasting en geen verdragswoonplaats buiten de EU) in een andere lidstaat aan te merken als fiscaal transparant. Het tegendeel is echter het geval. Artikel 4 lid 1 bis van de richtlijn legt uitdrukkelijk vast dat het een lidstaat is toegestaan een dochtermaatschappij aan te merken als fiscaal transparant op basis van een 'beoordeling van de wettelijke kenmerken van die dochteronderneming, zoals die voortvloeien uit het recht dat haar oprichting heeft beheerst'. In grote lijnen komt een dergelijke beoordeling overeen met de autonome wijze waarop fiscale kwalificatie van buitenlandse rechtsvormen plaatsvindt in het Nederlandse belastingrecht.¹¹ Met andere woorden, het is Nederland toegestaan de Belgische vennootschap onder firma en de Franse société civile aan te merken als fiscaal transparant, ook al voldoen de betreffende vennootschappen aan de

10. Zie par. 2.2 van de MvT zoals ingediend bij de RvS.

11. Voor een meer uitgebreide beschouwing hieromtrent, zie mijn bijdrage 'Implementatieraadsels: de nieuwe Moeder-dochterrichtlijn' in: Schonis-bundel, Kluwer-Deventer, 2006, blz. 50-51.

criteria van (artikel 3 lid 1 °) artikel 2 van de richtlijn. Ook is het de lidstaten toegestaan de winst van de transparante 'dochter'-vennootschap, voor zover die toekomt aan de 'moeder', rechtstreeks in de belastinggrondslag van de 'moeder' te betrekken. Deze liberale hoofdregel wordt in artikel 4 lid 1 bis echter meteen gevolgd door het voorschrift dat de 'moeder' dan wel vrijstelling moet verlenen ten aanzien van dit winstaandeel of verrekening moet geven voor de bij de transparante dochter geheven winstbelasting. Tevens verbiedt artikel 4 lid 1 bis belastingheffing bij de 'moeder' over de latere dividenduitkering die zij van de transparante 'dochter' ontvangt.

Dit laatste voorschrift leidt in de Nederlandse context niet tot problemen, het eerste daarentegen wel. Het winstaandeel van de Nederlandse 'moeder' in de transparante dochter wordt doorgaans alleen vrijgesteld indien en voor zover de winst van de transparante dochter is aan te merken als vaste-inrichtingswinst van de Nederlandse 'moeder' of winst uit buitenlands onroerend goed. Er zijn echter genoeg situaties denkbaar waarin de activiteiten van de transparante 'dochter' in haar vestigingsland niet leiden tot de aanwezigheid van een (naar Nederlandse maatstaven beschouwd:) vaste inrichting van de Nederlandse moeder in dat land. En zo er al een vaste inrichting is, is daarmee nog niet gezegd dat alle winst die in het vestigingsland van de 'dochter' aan de dochter wordt toegerekend, ook naar Nederlandse maatstaven aan de vaste inrichting moet worden toegerekend. Voorts is nog denkbaar dat niet alle winst van de buitenlandse transparante 'dochter' als vi-winst wordt vrijgesteld, als gevolg van de mogelijke verschillen tussen 'bijdragewinst' en 'aftrekwinst' ter zake van de vaste inrichting.¹² Ik ga ervan uit dat het ministerie van Financiën deze problematiek heeft onderkend en dat om die reden bij de implementatie van de wijzigingsrichtlijn is gezocht naar een andere oplossing. Die oplossing is neergelegd in het voorstel van de implementatiewet zoals dit op 10 september 2004 naar de Raad van State is gezonden.

'Ingetrokken' wetsontwerp

De oplossing hield een drastische koerswijziging in voor wat betreft de wijze van fiscaal kwalificeren, kort gezegd: een wijziging van spoor 1 naar spoor 2. Ik citeer uit het oorspronkelijke wetsvoorstel:

'Aan artikel 2 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen wordt een lid toegevoegd, luidende:

7. Vennootschappen die zijn opgenomen in de bijlage bij Richtlijn 90/435/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende Lidstaten

12. Voor een meer uitgebreide beschrijving van deze problematiek, zie mijn bijdrage aan de Schonis-bundel, a.w. blz. 52-53.

(PbEG L 225), opgericht naar het recht van een andere Lidstaat en waarvan het kapitaal niet geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, kunnen bij algemene maatregel van bestuur voor de toepassing van de belastingwet worden aangemerkt als een vennootschap waarvan het kapitaal in aandelen is verdeeld.'

Voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op deze aangewezen 'kapitaalvennootschappen' werd als alternatief voor de 5%-eis, die immers is gerelateerd aan het nominaal gestorte kapitaal (waarover de transparante vennootschap doorgaans niet beschikt), aangesloten bij de gerechtigdheid tot '5 percent van het vermogen, dan wel tot 5 percent van de jaarwinst of van wat verdeeld wordt bij liquidatie'. Hetzelfde gold ten aanzien van het aanmerkelijk-belangcriterium van artikel 4.6 Wet IB 2001. Ook was een afrekeningsbepaling opgenomen die moest aangrijpen bij de sfeerovergang van transparantie op basis van het oude spoor 1, naar non-transparantie op basis van dit nieuw voorgestelde regime. De vennootschap – naar ik aanneem nog in de hoedanigheid van transparante vennootschap – werd geacht te zijn geliquideerd, het vermogen werd geacht te zijn uitgekeerd aan de deelgerechtigden en daarna als kapitaalstorting weer te zijn ingebracht in de, inmiddels: non-transparante vennootschap. De regeling voorzag wel in een doorschuiffaciliteit op verzoek, uiteraard onder door de inspecteur te stellen voorwaarden.

Bezwaren tegen het experiment

Het voorstel kwam er derhalve op neer dat die rechtsvormen uit de bijlage bij de Moeder-dochterrichtlijn die op grond van de Nederlandse autonome fiscale kwalificatie transparant zijn, bij AMvB konden worden aangemerkt als 'vennootschap waarvan het kapitaal in aandelen is verdeeld'. Zodoende kon de deelnemingsvrijstelling op het belang in dergelijke vennootschappen worden toegepast en kon worden voldaan aan de verplichting van artikel 4 lid 1 bis van de Moeder-dochterrichtlijn om – in dit geval – vrijstelling te geven. Of de afrekening-bij-sfeerovergangsbepaling – die neutraal geformuleerd was maar kennelijk alleen bedoeld was voor transparante dochters en niet voor transparante moeders – wel in overeenstemming was met de Moeder-dochterrichtlijn, valt overigens te betwijfelen.¹³ Afgezien van deze details, was deze koerswijziging een aardig experiment, dat echter te breed was voor het smalle kader van de richtlijn-implementatie. De noodzakelijk geachte doorwerking van de aanwijzing van een vennootschap als niet-transparant in box 2 van de inkomstenbelasting gaf reeds aan dat het nieuwe regime een bredere uitstraling

13. De sfeerovergang leidde technisch gezien tot een fictieve inbreng van de (eventuele) vaste inrichting in de non-transparante dochtermaatschappij, die welbeschouwd onder de EU-fusierichtlijn zou moeten vallen (artikel 10 lid 1, slot). Zie ook blz. 4 van de oorspronkelijke MvT: 'Voor bestaande gevallen betekent dit, dat de vaste inrichting geacht wordt te zijn omgezet in een deelneming.'

had dan toepassing van de Moeder-dochterrichtlijn alleen. De Raad van State was niet gecharmeerd van het feit dat participanten/natuurlijke personen, als gevolg van de aanwijzing van een buitenlandse rechtsvorm als vennootschap met in aandelen verdeeld kapitaal, met hun participatie van box 1 (ondernemer) naar box 2 (aandeelhouder) of zelfs box 3 (idem) zouden verschuiven. Dat achtte de Raad een regimewijziging die de implementatie van de wijzigingsrichtlijn ver te buiten ging.¹⁴ De Raad wees daarbij op het feit dat deze regimewijziging nog nadeliger zou uitpakken in geval van verliezen van de transparante vennootschap: die zouden voortaan, zonder enige toelichting daaromtrent in de MvT, niet meer rechtsreeks aftrekbaar zijn voor de participant. Ten slotte wees de Raad erop dat de wijzigingsrichtlijn in artikel 4 lid 1 bis niet dwingt tot een dergelijke koerswijziging, maar uitdrukkelijk instandhouding van kwalificatieverschillen toelaat. Zoals hierboven reeds aangegeven is dit een terecht punt. Maar toch: het siert de wetsontwerper dat hij het moeras dat artikel 4 lid 1 bis nu openstelt (door zowel fiscale kwalificatieverschillen te aanvaarden als voorkoming van economisch dubbele belasting voor te schrijven) trachtte te omzeilen met een tamelijk eenvoudige oplossing van het kwalificatieprobleem, waarmee recht zou worden gedaan aan het doel van de Moeder-dochterrichtlijn: het voorkomen van economisch dubbele belasting. In de huidige situatie, waarin niets is geregeld ten aanzien van deze problematiek, is dit doel niet gewaarborgd en rest wellicht als enige alternatief de invoering van een verrekeningsmogelijkheid ten aanzien van de winstbelasting die door de transparante dochtervennootschap in haar vestigingsland is betaald in al die gevallen waarin deze winst niet als vrij te stellen vi-winst van de Nederlandse 'moeder' kan worden aangemerkt. Kortom, de aanvankelijk voorgestelde regeling was een interessant experiment, maar wellicht niet op het juiste moment en niet in de juiste context. Dit wil echter niet zeggen dat het verleggen van de koers naar spoor 2, in een bredere, meer doordachte opzet, niet alsnog moet worden overwogen. De Europeesrechtelijke ontwikkelingen, ook buiten de Moeder-dochterrichtlijn, zouden al die lidstaten die koersen op spoor 1, wel eens kunnen dwingen tot het verzetten van de wissel.

Ad 2. Ontwikkelingen inzake artikel 43 EG-Verdrag

Erkenning van buitenlandse rechtspersoonlijkheid

In het vennootschapsrecht speelt een vergelijkbare problematiek ten aanzien van de erkenning van buitenlandse rechtspersoonlijkheid. Landen hanteren hun eigen criteria waaraan een naar vreemd recht opgerichte rechtsvorm moet voldoen wil sprake zijn van rechtspersoonlijkheid. Uit artikel 293 EG-Verdrag, dat een aansporing bevat aan de lidstaten om met elkaar in onderhandeling te treden omtrent de ondelinge erkenning van elkaars vennootschapsvormen, is wel afgeleid dat de lidstaten in beginsel

14. TK, 2004-2005, 30.031, nr.4 (Advies Raad van State en Nader rapport), blz. 2.

op dit punt soeverein zijn. Immers, op dit terrein heeft nog geen harmonisatie op Europees niveau plaatsgevonden. Bij gebreke van harmonisatie bestaan in de EU grofweg twee stelsels voor de erkenning van buitenlandse rechtspersonen: het incorporatiestelsel en het werkelijke-zetelstelsel. Op grond van het incorporatiestelsel – zoals bijvoorbeeld Nederland dat hanteert – wordt de rechtspersoonlijkheid van een vreemdrechtelijke rechtsvorm erkend indien die rechtsvorm naar zijn oprichtingsrecht beoordeeld rechtspersoonlijkheid geniet. Daarentegen wordt op grond van het werkelijke-zetelstelsel de rechtspersoonlijkheid van een naar vreemd recht opgerichte rechtsvorm erkend, aan de hand van het recht van het land van de werkelijke zetel. In sommige werkelijke-zetellanden, zoals Duitsland, leidt dit ertoe dat een buitenlandse rechtsvorm met een binnenlandse (Duitse) werkelijke zetel ('tatsächlicher Verwaltungssitz', enigszins vergelijkbaar met ons fiscale woonplaatsbegrip 'feitelijke leiding') niet wordt erkend als rechtspersoon, omdat rechtsvormen met een binnenlandse werkelijke zetel slechts rechtspersoonlijkheid kunnen verwerven door middel van een (her)oprichting naar Duits recht. De gevolgen van niet-erkenning van rechtspersoonlijkheid zijn ingrijpend. Al eerder werd in de literatuur verondersteld dat het Duitse werkelijke-zetelstelsel in strijd is met het vrije vestigingsrecht van artikel 43 EG-Verdrag. Immers, Duitsland weigert een buitenlandse rechtsvorm te erkennen zodra het hoofdkantoor op Duitse bodem wordt gevestigd. Het behoeft geen betoog dat deze niet-erkenning een belemmering vormt voor de buitenlandse vennootschap op zich met haar hoofdkantoor in Duitsland te vestigen.

Überseering BV en Inspire Art Ltd

In het arrest inzake de Nederlandse vennootschap *Überseering BV*¹⁵ deed zich zo'n geval voor, waarin een naar Nederlands recht opgerichte BV, na een aandeelhouders- en bestuurswisseling vanuit Duitsland werd bestuurd. De BV wilde in verband met een zakelijk geschil in Duitsland procederen, maar de tegenpartij stelde dat de BV niet als rechtspersoon in Duitsland werd erkend en dus niet bevoegd was om in rechte op te treden. Het HvJ EG oordeelde dat deze niet-erkenning op grond van het Duitse werkelijke-zetelstelsel in strijd is met artikel 43 EG-Verdrag. In de overwegingen van het Hof was een belangrijke rol weggelegd voor het feit dat *Überseering BV* als gevolg van het Nederlandse incorporatiestelsel in Nederland onverminderd aan het Nederlandse vennootschapsrecht was onderworpen en daaraan in Nederland de status van rechtspersoon ontleende. In de hoedanigheid van gastland diende Duitsland deze Nederlandse rechtspersoonlijkheid te aanvaarden: voorwaar een aardverschuiving voor het Duitse werkelijke-zetelstelsel! Kort daarna wees het HvJ EG arrest inzake *Inspire Art Ltd*, een naar Engels recht opgerichte brievenbusvennootschap die haar werkzaamheid uitsluitend in Nederland verrichtte en uit dien hoofde in Nederland was onderworpen aan de Wet op de formeel bui-

15. HvJ EG 5 november 2002, C-208/00.

tenlandse vennootschappen (hierna: WFBV).¹⁶ Nederland erkende weliswaar de rechtspersoonlijkheid van deze Engelse limited, maar onderwierp de vennootschap aan enkele Nederlandse vennootschapsrechtelijke voorschriften (o.a. inzake het vereiste minimumkapitaal), hetgeen in feite neerkwam op een gedeeltelijke toepassing, door Nederland, van het werkelijke-zetelstelsel. Het Hof oordeelde ook hier dat toepassing van het Nederlandse vennootschapsrecht (o.a.) in strijd is met het recht op vrije vestiging. Nederland was dus niet bevoegd om voorschriften die het ook aan zijn eigen NV's en BV's oplegt (zoals de eis met betrekking tot het minimumkapitaal, en de daarbij behorende sanctie van bestuurdersaansprakelijkheid), op dezelfde voet toe te passen op een vennootschap die is opgericht naar het recht van een andere lidstaat en die gebruik maakt van haar recht op vrije vestiging. Naar aanleiding van dit arrest is de WFBV grotendeels buiten werking gesteld voor vennootschappen afkomstig uit een land dat deel uitmaakt van de EU of de EER.¹⁷

De koers van het HvJ EG

Met de beide hierboven aangehaalde arresten lijkt het Hof erop aan te koersen dat het buitenlandse vennootschapsrecht moet worden gevolgd; niet alleen voor het belangrijke rechtsgevolg van de toekenning van rechtspersoonlijkheid (Überseering BV), maar ook in meer algemene zin dat voor wat betreft het niet mogen stellen van nadere eisen aan de rechtsvorm wil hij mogen deelnemen aan het binnenlandse rechtsverkeer, ongeacht de vraag of diezelfde eisen ook aan vergelijkbare binnenlandse rechtsvormen worden gesteld (Inspire Art Ltd). Het liberale Nederlandse incorporatiestelsel sluit aan op deze koers, even afgezien van het kortstondige 'vuiltje' met de WFBV. Op grond van het Nederlandse incorporatiestelsel wordt bijvoorbeeld een Franse société civile in Nederland als rechtspersoon erkend, omdat het Franse oprichtingsrecht aan deze rechtsvorm de status van 'rechtspersoon' toekent. De Franse société civile kan dus als zelfstandig rechtssubject deelnemen aan het Nederlandse rechtsverkeer. Daarbij is niet van belang dat een vergelijkbare rechtsvorm in Nederland (de burgerlijke maatschap) géén rechtspersoonlijkheid geniet.¹⁸

Erkenning van rechtspersoonlijkheid en fiscale kwalificatie

Het bovenstaande roept de vraag op naar de gelijkenis tussen de vennootschapsrechtelijke en de fiscale erkenning van buitenlandse rechtsvormen. Waar het in het rechtspersonenrecht gaat om de erkenning van buitenlandse rechtspersoonlijkheid, als voorwaarde om zelfstandig te mogen deelnemen aan het Nederlandse rechtsverkeer, gaat het in de fiscaliteit om

16. HvJ EG 30 januari 2003, C-167/01 (Inspire Art Ltd).

17. Wet van 28 april 2005 tot wijziging van de Wet op de formeel buitenlandse vennootschappen, Stb. 2005/230.

18. Hetgeen het geval is zolang het wetsvoorstel inzake Titel 7.13 BW nog niet in werking is getreden.

de erkenning als belastingssubject, om als zelfstandig belastingplichtige te worden behandeld. Niet-erkenning van buitenlandse rechtspersoonlijkheid leidt civielrechtelijk tot toerekening van vermogen, contractuele relaties en externe aansprakelijkheden aan de achterliggende personen (aandeelhouders, vennoten). Niet-erkenning van een buitenlandse rechtsvorm als belastingssubject leidt tot een fiscale toerekening van vermogen en inkomen aan de achterliggende personen. Niet-erkenning van buitenlandse rechtspersoonlijkheid leidt tot het doorgrijpen naar de achterliggende personen als rechtssubject; fiscale transparantie leidt tot het doorgrijpen naar de achterliggende personen als belastingssubject. Op de keper beschouwd zijn de verschillen tussen niet-erkenning van rechtspersoonlijkheid in het civiele recht en fiscale transparantie gering.

Fiscale kwalificatie en artikel 43 EG-Verdrag

Zou nu ook met een beroep op het vrije-vestigingsrecht kunnen worden afgedwongen dat Nederland de fiscale status van een buitenlandse rechtsvorm in zijn oprichtingsland erkent? Met andere woorden, moet de Franse société civile – die in Frankrijk heeft geopteerd voor zelfstandige onderworpenheid aan de belastingheffing – ook in Nederland als niet-transparant, zelfstandig belastingssubject worden behandeld? In het licht van de hierboven aangehaalde jurisprudentie neig ik naar een bevestigende beantwoording van deze vraag. Stel – ik volg nog steeds de lijn van de door Frank geschetste casus – een Franse société de construction-vente ontwikkelt vanuit een hier te lande gevestigd filiaal in Nederland onroerend goed, hetgeen als zodanig in Nederland als een vaste inrichting wordt aangemerkt. Nederland beschouwt de Franse société als een transparant samenwerkingsverband¹⁹ en betreft rechtstreeks de achterliggende personen – stel: allen inwoner van Frankrijk – in de belastingheffing. Indien natuurlijke personen deelnemen in de Franse société de construction-vente, worden zij voor het progressieve inkomstenbelastingtarief van box 1 (max. 52%) in de Nederlandse heffing betrokken. Zou het Franse samenwerkingsverband als belastingssubject zijn aangemerkt in Nederland, dan zou de winst van het filiaal slechts belast zijn met 29,6% vennootschapsbelasting. Nog afgezien van dit tariefnadeel betekent persoonlijke belastingheffing voor de vennoten ook persoonlijke aansprakelijkheid voor de – in hun ogen – Nederlandse belastingschulden van de Franse société de construction-vente. Daarnaast treedt een behoorlijke administratieve lastenverzwaring op indien als gevolg van de fiscale transparantie wellicht honderden vaste-inrichtingsaangiften moeten worden ingediend in Nederland, terwijl in geval van non-transparantie met één aangifte op naam van de société construction-vente zou kunnen worden volstaan. Dit bijeengenomen lijkt mij meer dan voldoende om te stellen dat de Franse société de construction-vente wordt belemmerd in de uitoefening van haar

19. Zie de bijlage bij het kwalificatie besluit van 18 december 2004, nr. CPP2004/2730M.

recht op vrije vestiging. Het argument dat de Nederlandse fiscale kwalificatieregels voor binnen- en buitenlandse samenwerkingsverbanden gelijk uitpakken, derhalve maatregelen zonder onderscheid zijn, snijdt m.i. geen hout. Ook het Duitse werkelijke-zetelstelsel, veroordeeld in het Überseering-arrest, maakte geen onderscheid tussen binnen- en buitenlandse rechtsvormen, maar verlangde in alle gevallen oprichting naar Duits recht voor de toekenning van rechtspersoonlijkheid. Voorts zie ik niet zo snel een grond die deze belemmering kan rechtvaardigen. Voor het behoud van de samenhang van het Nederlandse belastingstelsel is het immers niet noodzakelijk dat buitenlandse samenwerkingsverbanden in Nederland op dezelfde voet worden behandeld als Nederlandse samenwerkingsverbanden. Het is toch ook geen probleem dat de Franse société civile een rechtspersoon is, terwijl de Nederlandse maatschap dat niet is? Dit vloeit immers voort uit de keuze voor de buitenlandse rechtsvorm? Op dezelfde voet schuilt m.i. geen probleem in het verschil in fiscale status tussen de Franse vennootschapsvorm en haar Nederlandse evenknie. Ik zou geneigd zijn deze consequentie als een dispariteit te zien – in termen van A-G Geelhoed een 'quasi beperking'²⁰ – die voortvloeit uit het feit dat ten aanzien van de afbakening van de kring van belastingsubjecten voor de winstbelastingregimes van de lidstaten nog geen harmonisatie heeft plaatsgevonden. Dat dit gebrek aan harmonisatie wel een vrijbrief vormt voor lidstaten om soeverein te bepalen welke (interne) rechtsvormen belastingsubject zijn en welke niet, maar geen vrijbrief vormt om buitenlandse rechtsvormen hun buitenlandse fiscale status te ontzeggen, moge op grond van het voorgaande duidelijk zijn.²¹

20. Conclusie van A-G Geelhoed, 23 februari 2006, ZaakC-374/04, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (Pirelli, Essilor and Sony), Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation (BMW) v. Commissioners of Inland Revenue*, paragraaf 36-54.

21. Voor de connaisseurs meende ik goed te doen aan een cryptisch en abrupt, maar toch doordacht einde, geheel in de stijl van Frank.