

Box 2 of box 3? Een handreiking**Samenvatting**

Een belastingplichtige met een APV (afgezonderd particulier vermogen) waaronder een aandelenpakket in een vennootschap hangt, moet dit aandelenpakket (mits $\geq 5\%$) in box 2 aangeven. Deze zgn. fiscale transparantie van het APV geldt zowel vóór 2010 als daarna. Fiscale transparantie van een vennootschap is echter niet mogelijk, behalve in heel bijzondere gevallen ('spookvennootschappen'). Aan heffing in box 3 komen we niet toe.

Raadpleeg een specialist voor vragen over: de hoogte van de winst aanmerkelijk belang, schenk- en erfbelasting aspecten en de vestigingsplaats van het APV en/of de vennootschap

Toelichting

In de praktijk worden we veelvuldig geconfronteerd met de volgende casus:

In het verleden is door de heer en mevr. Bloem een APV (afgezonderd particulier vermogen) in het leven geroepen, bijvoorbeeld een naar het recht van Curaçao/Liechtenstein/Panama/Oostenrijk, etc. opgerichte Stichting Particulier Fonds/Stiftung of Foundation of een naar het recht van een Angelsaksisch land, bijv. Jersey/Guernsey/Isle of Man/Kaaimaneilanden etc. ingestelde Trust.

In onze casus hebben de heer en mevr. Bloem in 1992 gekozen voor de oprichting van een Stiftung naar het recht van Liechtenstein: Stiftung Blumen. De Stiftung opent een bankrekening bij een bank in Zwitserland, bank UBS. De heer en mevr. Bloem storten in 1992 bij wijze van inbreng in de Stiftung een bedrag van (omgerekend) € 1.500.000 op de bankrekening van de Stiftung. Via deze bankrekening wordt ook belegd in courante effecten (aandelen en obligaties).

Onder het APV hangt een vennootschap, doorgaans ook opgericht naar het recht van een of ander belastingparadijs: Bahama's, St. Lucia, Kaaimaneilanden, Curaçao, Panama, etc. Achter de naam van de vennootschap staan dan afkortingen die verwijzen naar de aard en inrichting van de vennootschap, bijv. Ltd (limited), Inc. (incorporation) SA (société anonyme), etc. Als regel is in dit soort structuren sprake van zogenaamde offshore vennootschappen, d.w.z. dat de vennootschappen alleen deelnemen aan het economisch verkeer buiten het land waar de vennootschap is gevestigd. De vennootschap valt in het land van vestiging dan vaak onder een speciaal fiscaal regime op grond waarvan de vennootschap in dat land bij wijze van fictie geacht wordt fiscaal daar niet te zijn gevestigd als gevolg waarvan geen belastingplicht ontstaat dan wel op een dergelijke vennootschap een speciaal fiscaal regime van toepassing is dat uiteindelijk ook leidt tot het niet verschuldigd zijn van belasting in dat land.

In onze casus heeft het bestuur van de Stiftung Blumen (maar in feite op verzoek/instructie van de heer en mevr. Bloem) in 2004 gekozen voor oprichting van een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal naar het recht van St. Lucia: Flowers Ltd. De Ltd is opgericht op 31 december 2004.

Het vermogen van de vennootschap bestaat vaak uit één of enkele bankrekening(en) met daarop tegoeden in de vorm van liquide middelen en/of effecten. Op de door de vennootschap verkregen rendementen in de vorm van rente en dividend kan een bronheffing zijn ingehouden.

Omdat de vennootschap geen belasting verschuldigd is in het land waar de vennootschap is gevestigd, kan de vennootschap deze bronheffingen niet verrekenen.

In onze casus heeft de Stiftung op 31 december 2004 het gehele banktegoed (bestaande uit liquide middelen en effecten ter waarde van € 4.000.000) ingebracht in Flowers Ltd. Het vermogen van Flowers Ltd bestaat dus slechts uit één enkele bankrekening. Waarom richt de Stiftung de Ltd op? Dit is gebeurd op advies van de Zwitserse bank, bank UBS. Waarom? Omdat deze bank (net zoals alle overige in Zwitserland gevestigde banken) vanaf 1 januari 2005 bronheffing op rente moet gaan inhouden op tegoeden van natuurlijke personen die het niet op prijs stellen dat hun namen met daaraan gekoppelde bankrekening(en) worden doorgegeven door die Zwitserse banken aan de fiscale autoriteiten van het land waar deze natuurlijke personen wonen. Zwitserland heeft zich namelijk gecommitteerd aan de Europese spaarrenterichtlijn die de banken tot een en ander verplichten.

Vanwege de onzekerheid ten aanzien van het realiteitsgehalte van de Stiftung werd overgegaan tot het in het leven roepen van een (buitenlandse) vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Immers, de richtlijn is alleen van toepassing op natuurlijke personen en daarom werd geadviseerd het vermogen (het in Zwitserland aangehouden banktegoed) onder te brengen in een vennootschap en natuurlijk onder de voorwaarden dat er op het niveau van de vennootschap effectief geen belasting wordt geheven. Dan komt men al snel uit bij een vennootschap uit een of ander exotisch, fiscaal paradisijselijk oord, in casu St. Lucia.

VRAAG

Hoe vliegen we de casus aan teneinde het vermogen van de Stiftung in de jaren waarvoor dit nog mogelijk is in de belastingheffing te betrekken?

ANTWOORD

Periode gelegen vóór 2010.

De vraag die we stellen voor de periode gelegen vóór 2010 is of er door het APV kan worden heengekeken. Kan de Stiftung/Foundation/SPF of Trust als fiscaal transparant lichaam worden aangemerkt?

Het antwoord daarop is JA indien wij aan de hand van feiten en omstandigheden kunnen vaststellen dat degene(n) die achter het APV schuil gaa(t)(n) over het vermogen in het APV kunnen beschikken als ware het eigen vermogen. Of hiervan daadwerkelijk sprake is, kan bijvoorbeeld gevonden worden in door het bestuur van het APV met de achter het APV schuil gaande personen gesloten overeenkomst(en), bijvoorbeeld het Mandatsverdrag dat nagenoeg altijd aanwezig is in de situatie dat sprake is van een Liechtensteinse Stiftung, dan wel worden afgeleid uit feitelijk handelen van het bestuur van het APV, bijvoorbeeld doordat het bestuur op afroep van de achter het APV schuilgaande perso(o)n(en) overgaat tot het doen van uitkeringen. We baseren ons dan op jurisprudentie van de Hoge Raad, meer in het bijzonder op het arrest HR BNB 1986/16. In het arrest van 15 februari 2013, BNB 2013/118, komt de Hoge Raad tot de conclusie dat de betrokkenheid bij een Liechtensteinse Stiftung in box 3 moet worden aangegeven.

Keert een belastingplichtige in met betrekking tot een Stiftung dan is de transparantie (meestal) geen discussiepunt meer: de Stiftung is transparant.

Periode vanaf 2010

Vanaf 2010 behoeven wij ons met deze vraag niet meer bezig te houden omdat vanaf 2010 artikel 2.14a Wet IB 2001 geldt: toerekening van het vermogen van het APV aan de inbrenger van dat vermogen bij wijze van fictie en bij overlijden van de inbrenger aan zijn erfgenamen.

Terug naar de casus.

We hebben vastgesteld dat het APV (Stiftung/SPF/Foundation of Trust) fiscaal transparant is, hetzij op grond van BNB 1986/16 (voor de periode gelegen vóór 2010), dan wel op grond van art. 2.14a Wet IB 2001 (vanaf 2010)

Periode gelegen vóór 2010.

Tot en met 2004 wordt het gehele vermogen (het banktegoed) van de Stiftung fiscaal geheel toegerekend aan de heer en mevr. Bloem. We gaan voor het middel inkomstenbelasting maximaal 12 jaar terug (art. 16, lid 4 AWR). Het vermogen dient te worden begrepen in de heffingsgrondslag van sparen en beleggen (hoofdstuk 5 Wet IB 2001).

Hoe zit het in het voorbeeld met de jaren 2005 tot en met 2009?

Ook in deze jaren is de Stiftung fiscaal transparant. Maar, het vermogen van de Stiftung bestaat nu niet meer uit een banktegoed, maar uit een 100% aandelenbelang in Flowers Ltd.

Dat betekent dat de aandelen in deze Ltd aan de heer en mevr. Bloem worden toegerekend.

Dit betekent ook dat de aandelen in Flowers Ltd niet in box 3 kunnen worden begrepen maar het regime van het aanmerkelijk belang deelachtig worden: box 2 (overigens is een belang van 5% al voldoende om voor dit regime te kwalificeren). Op de aandelen die we aan de heer en mevr. Bloem toerekenen zijn dus de regels van het aanmerkelijkbelangregime van toepassing.

Dat betekent dat de jaarlijkse bankopnames die de heer en mevr. Bloem hebben gedaan als dividend bij hen in aanmerking genomen moet worden en dat stortingen ook nader fiscaal geduid moeten worden (informele kapitaalstorting? lening u/g?).

Bij sommige adviseurs en bij sommige medewerkers van de belastingdienst roept dit vragen op als:

Zijn er op de regel dat het aanmerkelijkbelangregime van toepassing is uitzonderingen mogelijk?

Kan de vennootschap zoals in casu Flowers Ltd ook als fiscaal transparant worden aangemerkt naar de heer en mevr. Bloem toe, zodat de bankrekening van de Ltd in box 3 valt?

Het antwoord op deze vragen luidt (ondubbelzinnig) NEE!

Toch een paar opmerkingen in dit verband.

1. Het zou in uitzonderlijke situaties zo kunnen zijn dat er door de Stiftung is gekozen voor het oprichten van een vennootschap die volgens ons zogenaamde kwalificatiebeleid niet op één lijn te stellen is met een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal, zoals onze besloten en naamloze vennootschappen dat zijn, met als gevolg dat een dergelijke vennootschap als een transparant lichaam dient te worden aangemerkt. We zijn dit nog niet tegen gekomen. Wij kennen hiervoor een speciaal toetsingskader, opgenomen in onderdeel 3 van het besluit van de staatssecretaris van 11 december 2009, CPP 2009/519M.

Het is aan te raden om in dit soort gevallen contact op te nemen met secretaris van de kennisgroep die onder andere gaat over de kwalificatie van onduidelijke buitenlandse rechtsvormen, 10.2.e

2. Als de rechtsvorm overeenkomt met onze besloten of naamloze vennootschap (en dat zijn ze nagenoeg altijd) is er sprake van een rechtspersoon die we niet fiscaal transparant kunnen maken. De enige rechtspersoon die we wel fiscaal transparant mogen en in bepaalde gevallen moeten behandelen, is de stichting en de vereniging, de buitenlandse Stiftung, Anstalt, Curaçaose Stichting Particulier Fonds, Foundation of Trust.

3. Onder (zeer bijzondere) feiten en omstandigheden is het in uitzonderlijke gevallen mogelijk om de bankrekening van de vennootschap, in casu onze Flowers Ltd, toch toe te rekenen aan de heer en mevr. Bloem, namelijk in de situatie dat Flowers Ltd de op haar naam staande bankrekening niet bij bank UBS aanhoudt voor zichzelf maar voor een ander. Tot die ander zou ook de heer en mevr. Bloem kunnen behoren.

Bij Flowers Ltd is dan ten aanzien van de bankrekening sprake van een nominee accountholdership. Is hier van gemakkelijk sprake? Nee.

Als hiervan sprake is, zijn er in het kader van deze relatie tussen de vennootschap en degene ten behoeve van wie de vennootschap de bankrekening aanhoudt (in ons voorbeeld de heer en mevr. Bloem) zaken afgesproken en vastgelegd, bijvoorbeeld in een nominee-agreement. Ook zal de directie van de vennootschap elke aansprakelijkheid willen uitsluiten met betrekking tot het wel en wee van de bankrekening. De directie wenst niet aansprakelijk gesteld te worden voor (het laten) plunderen van de bankrekening of het slecht of te risicovol beleggen door de heer en mevr. Bloem.

Uit stukken en bescheiden zal dus moeten worden vastgesteld of de vennootschap een realiteit was of alleen maar een schijnhandeling ('façade' of rookgordijn) was. Of krachtiger geformuleerd: was sprake van een spookvennootschap? De bewijslast rust op de belastingplichtige en zijn adviseur om aannemelijk te maken dat de vennootschap een spookvennootschap is. Dat lijkt niet eenvoudig. Rechters zullen niet snel meegaan in een betoog van een adviseur dat de eerder opgetuigde structuur eigenlijk fake is. Vergeet niet dat de oprichting van de vennootschap ook wel degelijk nut had: het voorkomen dat Zwitserland zou overgaan tot het inhouden van een bronheffing.

Volgens sommige adviseurs is het wel gemakkelijk om aannemelijk te maken dat de heer en mevr. Bloem de feitelijke houders zijn van de op naam van Flowers Ltd gestelde bankrekening. Zij komen met zogenaamde UBO-verklaringen (verklaring omtrent Identity of the Beneficial Owner; verklaring omtrent Ultimate Beneficial Owner) op de proppen en lezen daarin dat de genoemde UBO('s) rechtstreeks belanghebbenden zijn, eigenaar zijn van het vermogen van de vennootschap. Dat is evenwel niet het geval. Deze visie is pertinent onjuist. De enkele UBO-verklaring zegt nog niets. Deze UBO-verklaring bevestigt slechts hetgeen door de Beistatuten en het Mandatsverdrag reeds tot uitdrukking is gebracht.

UBO-verklaringen dienen altijd te worden opgemaakt bij het oprichten van een stichting/SPF/Stiftung/Foundation of Trust en bij het openen van een bankrekening door een Stichting/SPF/Stiftung/Foundation, Trust of vennootschap en wel op grond van WWFT-wetgeving of wetgeving die daar heel annex aan is en die wereldwijd is ingevoerd in het kader van de bestrijding van witwassen en financieren van terrorisme.

In dit verband is het navolgende van belang.

In het kader van de oprichting van de Stiftung in onze casus zijn o.a. de volgende documenten voorhanden: Statuten, Beistatuten en Mandatsvertrag. De Stiftung wordt bestuurd door een formele bestuurder, XYZ Establishment te Vaduz.

Door de heer en mevrouw Bloem zijn in 1992 middelen ingebracht in de Stiftung. In dat verband is er door de Stiftung in 1992 een bankrekening geopend bij bank UBS.

Eind 2004 werd door Stiftung Blumen Flowers Limited opgericht, een naar het recht van St. Lucia opgerichte vennootschap met een in (toonder)aandelen verdeeld kapitaal. De toonderaandelen worden gehouden door Stiftung Blumen. De Ltd is statutair gevestigd op St. Lucia. Het formele bestuur wordt gevormd door XYZ Establishment te Vaduz, een trustkantoor. XYZ Establishment heeft een zogenaamde power of attorney (volmacht) verleend aan vermogensbeheerder ABC voor het beheer van de door de Ltd aangehouden banktegoeden. Reden voor oprichting van Flowers Ltd was het voorkomen dat Zwitserland op de opbrengsten van de bankrekening een bronheffing zou gaan inhouden per 2005.

Met betrekking tot de bankrekening van Flowers Ltd zijn (alleen) tekeningsbevoegd medewerkers van XYZ Establishment.

Niet is geschil is dat de heer en mevr. Bloem steeds de volledige beschikkingsmacht over het vermogen dat is ondergebracht in Stiftung Blumen hebben behouden.

Fiscaal is dit ook een juist standpunt. Op grond van hoe alles met betrekking tot Stiftung Blumen geregeld is, hebben de heer en/of mevr. Bloem ook de feitelijke beschikkingsmacht behouden over het in de Stiftung ingebracht vermogen.

Ik wijs in dit verband naar de Beistatuten en het Mandatsvertrag. Het bestuur van de Stiftung mag slechts handelen op instructie van de heer en/of mevr. Bloem. De volledige zeggenschap ten aanzien van het vermogen is bij de heer en/of mevr. Bloem gebleven. Op grond van o.a. het arrest van HR BNB 1986/16 dient in een dergelijke situatie de Stiftung als fiscaal transparant te worden aangemerkt.

De UBO verklaring betreft de natuurlijk persoon die economisch gerechtigd is tot (de opbrengsten van) het vermogen van een rechtspersoon, bijvoorbeeld een Limited of Stichting/SPF/Stiftung/Foundation of Trust. Het is de natuurlijk persoon die het in de rechtspersoon uiteindelijk voor het zeggen heeft, bijvoorbeeld op grond van het in een Mandatsvertrag en/of in de Beistatuten van een Stiftung bepaalde dan wel, als het een Limited betreft, op grond van aandeelhoudersbelang. Zo wordt ingevolge onze WWFT-wetgeving iedere aandeelhouder met een aandelenbelang van 25% of meer ook als UBO aangemerkt. In Liechtenstein en Zwitserland zal ook iets dergelijks gelden. Ook bij een in Nederland gevestigde besloten vennootschap waarvan de aandelen door X worden gehouden en die een bankrekening wenst te openen bij een bank in Nederland, zal er een UBO-verklaring door de bank worden opgesteld waarin X als UBO zal worden aangemerkt omdat hij 25% of meer van de aandelen houdt in de vennootschap. Maar daarmee wordt X nog geen 'eigenaar' van de bankrekening. De bankrekening is van de vennootschap en wordt door de vennootschap voor zichzelf gehouden, tenzij het tegendeel blijkt. Van transparantie van de vennootschap is geen sprake.

In de rechtspraak zijn geen gevallen bekend waarin de rechter een vennootschap fiscaal transparant heeft verklaard. Let wel, een persoonlijke houdstermaatschappij van de enig aandeelhouder is ook niet transparant, ook al kan deze enig aandeelhouder op ieder gewenst moment geld uit deze vennootschap halen!

Wat betekent het met betrekking tot het begrip UBO opgemerkte voor onze casus van de heer en mevr/Bloem?

Met betrekking tot hetgeen door de Stiftung wordt gehouden bestaat geen discussie: met of zonder UBO-verklaring, de in het kader van de oprichting van de Stiftung opgemaakte stukken leiden ertoe dat de Stiftung als fiscaal transparant lichaam dient te worden aangemerkt op grond van jurisprudentie van de HR, meer in het bijzonder op grond van o.a. BNB 1986/16 waar het betreft de periode tot 2010 en op grond van art. 2.14a Wet IB 2001 voor de periode erna.

Hoe ligt dit nu ten aanzien van (de aandelen) Flowers Limited?

Een Limited is een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal. Voor een dergelijk lichaam bestaat geen wet of jurisprudentie op grond waarvan deze (onder omstandigheden) fiscaal transparant gemaakt kan worden. Het is dus als het ware een gegeven dat in het kader van de fiscaliteit een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal niet transparant kan zijn. Dat hoeft ook niet om twee redenen:

1. Een dergelijke vennootschap is zelfstandig belastingplichtig; de vennootschap wordt doorgaans zelfstandig betrokken in een heffing naar de winst.
2. De vennootschap kent één of meer aandeelhouders aan wie het vermogen van de vennootschap uiteindelijk kan worden toegerekend, zij het dat het vermogen van de vennootschap is belichaamd in de waardering van de aandelen.

Zo is het ook met Flowers Ltd gesteld. De (toonder)aandelen van de Ltd worden gehouden door Stiftung Blumen en omdat Stiftung Blumen fiscaal als transparant lichaam dient te worden aangemerkt op grond van het eerder in dit verband opgemerkte, worden de toonderaandelen toegerekend aan de heer en mevr. Bloem. De UBO-verklaringen die opgemaakt zijn in het kader van het bestaan van Flowers Ltd zeggen dus alleen iets over de (uiteindelijke) zeggenschap in deze vennootschap, zeggen alleen iets over wie (uiteindelijk) zal zijn gerechtigd in (de opbrengsten van) het vermogen van de Limited, door de jaren heen (dividenden) en bij liquidatie van de limited (liquidatieuitkering).

Op grond van bovenstaande kan het door Flowers Ltd gehouden vermogen in beginsel niet in box 3 worden toegerekend aan de UBO's, in casu de heer en mevr. Bloem.

Wat betekent een en ander voor de discussie over de box waarin (het vermogen van) Flowers Ltd dient te worden ondergebracht?

Het antwoord kan alleen maar luiden dat met betrekking tot Flowers Ltd bij de heer en mevr. Bloem sprake is van een aanmerkelijk belang, hetgeen ons voert naar box 2 van hoofdstuk 4 van de Wet IB 2001.

Verkrijgingsprijs aanmerkelijk belang

Overigens, als we hebben vastgesteld dat er sprake is van een box-2 situatie moeten we vervolgens gaan vaststellen wat als verkrijgingsprijs van de aandelen van de vennootschap geldt.

We komen dan bij de vraag wat de titel van inbreng geweest is van hetgeen in de vennootschap is ingebracht. Aandelenkapitaal? Informeel kapitaal? Lening u/g? (dit laatste zou als consequentie hebben dat er sprake is van TBS-lening die dan in box 1 valt)

Als hierover discussie ontstaat, raad ik je aan een specialist aanmerkelijk belang te raadplegen. Het gaat deze notitie te buiten om hier thans dieper op in te gaan.

Situatie dat er geen APV is maar alleen een vennootschap

Het met betrekking tot de vennootschap, meer in het bijzonder Flowers Ltd opgemerkte over toepassing van box 2, geldt algemeen. D.w.z. dus ook als er geen APV is dat de aandelen in een dergelijke vennootschap houdt maar de aandelen in de vennootschap rechtstreeks worden gehouden door de heer en mevr. Bloem in onze casus. Als regel blijft dan gelden dat zij, de heer en mevr. Bloem, onder het aanmerkelijkbelangregime vallen.

Gevolgen schenk- en erfbelasting

Structuren met APV's (en vennootschappen) leiden ook regelmatig tot gevolgen voor de schenk- en erfbelasting. Schenkt het APV aan een kind van de oprichter dan behandelen we dat als een schenking van de oprichter aan zijn kinderen. Overlijdt de oprichter van de structuur dan behoren de aandelen in de vennootschap tot zijn nalatenschap: daarover is in de meeste gevallen erfbelasting verschuldigd.

De Succesiewet 1956 heeft ongekend lange termijn om een aangifte uit te reiken en (navorderings)aanslagen op te leggen. Volgens artikel 66 Successiewet beginnen de termijnen voor de schenkbelasting pas te lopen vanaf het moment dat de schenker of de begiftigde is overleden. Voor de erfbelasting wordt het moment van overlijden van de erflater gehanteerd. Heeft dit overlijden nog geen 12 jaar geleden plaatsgevonden dan kunnen we nog navorderen over het buitenlandse vermogen en onder de omstandigheden die in onze casus meestal spelen (vermogen dat wordt aangehouden in het buitenland) kunnen we voor de erfbelasting zelfs onbeperkt terug gaan in de tijd door de bijzondere wetgeving die is neergelegd in art. 66, lid 3 SW. De zogenaamde 12-jaarstermijn wordt dan in beginsel onbeperkt opgerekt!

Als zich een schenking of overlijden heeft voorgedaan, raad ik je aan een collega van één van drie specialistenteams Schenk- en Erfbelasting te raadplegen. Het gaat deze notitie te buiten om hier thans dieper op in te gaan.

Gevolgen vestigingsplaats APV en/of vennootschap

Mocht op basis van de feiten en omstandigheden aannemelijk zijn dat het APV en/of de vennootschap in Nederland feitelijk zijn gevestigd dan heeft dat hoogstwaarschijnlijk ook gevolgen voor de vennootschapsbelasting, de inkomstenbelasting en de schenk- en erfbelasting. Een APV en/of een vennootschap zit in Nederland als de feitelijke leidingshandelingen geografisch gezien vanuit Nederland worden verricht, bijvoorbeeld door de oprichter in samenspraak met zijn (belasting)adviseur en accountant.

Ik raad je aan om dan een specialist vennootschapsbelasting te raadplegen. Het gaat deze notitie te buiten om hier thans dieper op in te gaan.

Slotopmerking.

Uitkomen bij het aanmerkelijkbelangregime is een gevolg van een juiste uitvoering van de Wet IB 2001. Dat toepassing van dit regime er soms toe leidt dat het in belastingopbrengst achter blijft in vergelijking met box 3 moge zo zijn, dat neemt niet weg dat een juiste toepassing van de wet prevaleert. Adviseurs dringen vaak aan in situaties die hier omgekeerd aan zijn (box 3 is dan veel goedkoper dan box 2) om maar met box 3 akkoord te gaan op gronden als boven vermeld, met name die betreffende de UBO-verklaring. Dit moeten we niet doen.

Bij het consequent juist toepassen van de wet maakt het niet uit of de rekenkundige uitkomst van onze exercitie leidt tot een min of tot een plus. Wij moeten de wet uitvoeren.

Tilburg, 27 februari 2015,

de projectleider APV,

10, 2, e, Wob

Praktijkhandreiking Afgezonderd particulier vermogen (maart 2019)

“6.5. Inkeren en ontmantelen APV-structuur: box 2 of box 3?”

Bij de Belastingdienst zijn inmiddels vele belastingplichtigen ingekeerd met een APV-structuur die er in de grondvorm als volgt uit ziet. In het verleden heeft de eigenaar van veelal buitenlands vermogen (spaar- en effectenrekeningen) een APV-structuur ingesteld. Er is bijvoorbeeld een Liechtensteinse Stiftung ingesteld en onder deze Stiftung hangt een 100% deelneming in een Limited, 'Ltd' (bijvoorbeeld opgericht naar het recht van Bermuda of de Kaaimaneilanden). Deze Ltd bezit het genoemde buitenlandse vermogen. Betrokkenen bij dit soort structuren melden zich en erkennen dat geen sprake is van een discretionair APV. Hoofregel bij de fiscale behandeling van de inkeer is dat door het APV heen wordt gekeken en dat de inbrenger wordt aangemerkt als enig aandeelhouder van de Ltd. Eventuele uitkeringen, forfaitaire voordelen (artikel 4.13, lid 1, letter a jo. 4.14) en (fictieve) vervreemdingen met betrekking tot de aandelen in de Ltd worden aangemerkt als inkomen uit aanmerkelijk in de zin van artikel 4.12 Wet IB 2001. In uitzonderingssituaties kan de belastingplichtige aannemelijk maken dat sprake is van een box 3-situatie. Uit de feiten en omstandigheden moet dan naar voren komen dat de inbrenger slechts de juridische eigendom van vermogen heeft ingebracht in de Ltd maar zelf nog steeds beschikt over de economische eigendom van de bezittingen van de Ltd. Zie de zaak in de uitspraak van Hof Den Haag 28 juni 2017, ECLI:NL:GHDHA:2017:1965. In andere zin: Rechtbank Zeeland-West-Brabant 4 februari 2019, nrs. BRE 16/2345 t/m 16/2348 (*nog niet gepubliceerd*).”