

Anja van Velzen¹

Hindu Undivided Family (HUF)

2022-0118

De fiscaliteit is vol verrassingen. En het is dan soms ook bijzonder praktisch als een naar Nederland komende expat onder de 30% regeling valt: er kan dan gekozen worden voor partiele buitenlandse belastingplicht. De belastingplicht in box 2 (aanmerkelijk belang) en box 3 (inkomen uit sparen en beleggen) is dan beperkt tot buitenlandse belastingplicht. In box 3 hoeven dan alleen de in Nederland gelegen onroerende zaken (niet de eigen woning), rechten die betrekking hebben op onroerende zaken in Nederland en het winstrecht van een Nederlandse onderneming opgenomen te worden. Dit is anders als iemand niet (meer) onder de 30% regeling valt en volledig binnenlands belastingplichtig wordt in Nederland. Zodra sprake is van volledige binnenlandse belastingplicht is het gehele wereldinkomen in Nederland aan heffing onderworpen. En dat kan wel eens voor wat hoofdbreken zorgen.

Bij vervallen van zijn partiele buitenlandse belastingplicht vertelde een Indiase man samen met zijn twee broers een aandeel te hebben in een Hindu Undivided Family (HUF). Deze HUF was al een aantal generaties in de familie en stamde uit de tijd van zijn overgrootvader: een soort boerderij, meer koffieplantage, die via vererving inmiddels op hem en zijn twee broers was overgaan. De broers wonen alle drie buiten India en wel in het Verenigd Koninkrijk (hierna 'UK'), Nederland en Spanje. Er is in India een soort zaakvoerder die zich bezighoudt met de dagelijkse gang van zaken en beslissingen neemt ten aanzien van de bedrijfsvoering. De drie broers proberen de HUF over te laten gaan op de arbeiders en houden zich niet bezig met de dagelijkse gang van zaken van de HUF. De broers ervaren het als hun plicht, en voelen zich ook verantwoordelijk, de bijna 250 gezinnen die voor hun levensonderhoud (wonen, eten en de rest) volledig afhankelijk zijn van de HUF bij te blijven staan. Verwaarlozen van de HUF is voor de broers geen optie want dit maakt de gezinnen dakloos en werkeloos: de mensen kunnen nergens anders heen. Overgang van de HUF op de arbeiders is niet eenvoudig en het proces loopt al jaren. Ook speelt dat de broers hun kinderen, die India alleen als vakantieland kennen, na hun overlijden niet met de HUF willen belasten. Voor de in Nederland wonende broer behoort de HUF tot zijn wereldinkomen en moet de HUF verwerkt worden in de Nederlandse aangifte. De vraag die opkwam was: "Wat is een HUF en hoe moet deze in een Nederlandse aangifte inkomstenbelasting verwerkt worden?".

De HUF is geen rechtsvorm of samenwerkingsverband waarmee wij in Europa bekend zijn. Na enige beschouwingen over de kwalificatie van buitenlandse rechts-

vormen (samenwerkingsverbanden) wordt ingegaan op de HUF en hoe het aandeel in de HUF uiteindelijk in de Nederlandse aangifte (in box 3) als aandeel in een onverdeelde boedel is verwerkt.

Een HUF² is in India zelfstandig belastingplichtig,³ doet zelfstandig aangifte en lijkt het meest op een uitgebreide familieregeling, voortkomend uit het Hindoestaanse recht.⁴ Een HUF, of een gezamenlijke Hindoefamilie bestaat uit alle mannen die in rechte lijn afstammen van een gemeenschappelijke voorouder, hun vrouwen en ongetrouwde dochters en schoondochters. Een dochter blijft tot aan haar huwelijk lid van het gezin. Door haar huwelijk is ze niet langer lid van het gezin van de vader maar is ze schoondochter in het gezin van haar echtgenoot. Los van de situatie van de drie broers is de HUF ontdekt als middel voor estate planning.⁵

Hindoewetgeving en historie HUF

De Hindoewetgeving is oorspronkelijk gemaakt om aan de behoeften en het welzijn van mensen te voldoen en is geen officiële wetgeving.⁶ Belangrijke bronnen zijn Shrutī (woorden van God), Smritī (tekst), oude gebruiken, commentaren en samenvattingen. Door de eeuwen heen ontstond ongelijkheid in uitleg en ontstonden diverse stromingen. Zo kan een autoriteit in het ene deel van India geaccepteerd worden en in een ander deel van het land volledig worden afgewezen. Lokale omstandigheden en gebruiken hebben rechtsbeginselen vorm gegeven.

Historisch gezien kent India generaties lang een traditie van de Joint Hindu Family (onverdeelde familie): een uitgebreide familieregeling die voorkomt op het gehele Indiase continent en uit vele generaties bestaat. Deze

generaties wonen in hetzelfde huis en zijn verbonden door de gemeenschappelijke relatie. Een gezamenlijk gezin bestaat uit een man en een vrouw, hun zonen, hun ongetrouwde dochters en de vrouwen en kinderen van hun zonen. Dit patroon herhaalt zich en mensen kunnen overlijden zonder dat dit gevolgen heeft voor het wettelijke bestaan van de familie. Aan het hoofd van de familie staat de *Karta*, meestal een oudere man die namens het gehele gezin beslissingen neemt over economische en sociale zaken. De andere leden van de familie zijn *coparceners*. De vrouw van de *Karta* oefent in beginsel de controle uit over het huishouden en over minder belangrijke religieuze praktijken en ze heeft vaak een grote invloed in huishoudelijke aangelegenheden. Het gezinsinkomen vloeit in een gemeenschappelijke pot waaruit aan de behoeften van alle leden wordt voldaan - deze worden gereguleerd door de gezinshoofden. Door verstedelijking en economische ontwikkelingen zijn deze traditionele gezamenlijke gezinnen in kleinere verbanden gesplitst. Een HUF houdt verband met de Hindu Marriage Act en er zijn diverse aspecten van de Hindoewetgeving van belang voor de beoordeling van het inkomen van de HUF, bijvoorbeeld de Hindu Succession Act 1956. Ook is er relevante jurisprudentie. Zo is ooit bepaald dat een gezamenlijke en onverdeelde familie synoniem zijn en is ook bepaald dat een vrouw *Karta* kan zijn.

Buitenlandse rechtsvormen

De Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (AWR) geeft regels die gelden bij de heffing van rijksbelastingen (artikel 1 lid 1 AWR). Dit zijn de belastingen die in Nederland van rijkswege door de rijksbelastingdienst worden geheven (artikel 1 lid 2 AWR).

Uit de Wet inkomstenbelasting 2001 (IB 2001) volgt dat inkomstenbelasting wordt geheven van natuurlijke personen (artikel 1.1 IB 2001). De Wet op de Vennootschapsbelasting 1969 (VPB 1969) geeft aan dat van 'lichamen' onder de naam vennootschapsbelasting een directe belasting geheven wordt (artikel 1 VPB 1969). Uit de wet volgt niet wat een 'lichaam' is. In de artikelen 2 en 3 VB 1969 worden de rechtsvormen die vennootschapsbelastingplichtig zijn opgesomd.

Een groot deel van de lichamen hebben een bepaalde mate van zelfstandigheid ten opzichte van de oprichters, aandeelhouders en andere betrokkenen. Uit artikel 2 AWR volgt dat verenigingen en andere rechtspersonen, maatschappen, vennootschappen, ondernemingen van publiekrechtelijke rechtspersonen en doelvermogen 'lichaam' zijn (artikel 2 lid 1 letter b AWR). Ook NV-s, BV-s, stichtingen en buitenlandse rechtspersonen vallen onder deze definitie. Een buitenlandse rechtspersoon is niet altijd volledig rechtsbevoegd in Nederland. Of ten aanzien van een buitenlandse rechtspersoon

sprake is van volledige Nederlandse rechtsbevoegdheid, moet beoordeeld worden naar het recht waaronder de rechtspersoon is opgericht en worden gerelateerd aan alle relevante feiten en omstandigheden.⁷

Transparantie ja/nee

Voor buitenlandse rechtsvormen en samenwerkingsverbanden (hierna samen genoemd: "buitenlands lichaam") die een onderneming drijven of beleggen gelden richtlijnen⁸ met behulp waarvan vastgesteld wordt of het buitenlandse lichaam wel of niet transparant is. Is een lichaam transparant, dan wordt niet het lichaam zelf maar de achterliggende personen in de heffing betrokken. Als buitenlands lichaam kwalificeert een naar buitenlands recht opgericht of aangaan samenwerkingsverband, dat vergelijkbaar is met een lichaam als genoemd in artikel 2 lid 1 letter b AWR, maar niet een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met een vereniging of stichting, fonds voor gemene rekening, trust of ander doelvermogen. In de praktijk gaat het dan om niet-transparante lichamen, vergelijkbaar met de vennootschappen genoemd in artikel 2 lid 1 letter a Wet VPB 1969. Om vast te stellen of een samenwerkingsverband wel of niet transparant is moeten een aantal vragen beantwoord worden:

1. Kan het samenwerkingsverband de juridische eigendom hebben van de vermogensbestanddelen waarmee het de activiteiten uitoefent?
2. Zijn alle participanten beperkt aansprakelijk voor de schulden en de andere verplichtingen van het samenwerkingsverband? Er is sprake van beperkte aansprakelijkheid van een participant als de aansprakelijkheid zich niet verder uitstrekt dan tot het ingelegde vermogen dan wel de volstortingsverplichting. Bij een onbeperkte aansprakelijkheid is de aansprakelijkheid niet gemaximeerd tot een vast bedrag.
3. Heeft het samenwerkingsverband een in aandelen verdeeld kapitaal in civielrechtelijke zin, dan wel kan het kapitaal in maatschappelijke zin gelijkgesteld worden met een in aandelen verdeeld kapitaal? Als het vennootschappelijke kapitaal is verdeeld in gelijke of evenredige gedeelten die recht geven op een evenredig deel van de winst en liquidatie-uitkering en evenredige zeggenschap, zal het kapitaal in maatschappelijke zin gelijkgesteld worden met een in aandelen verdeeld kapitaal.
4. Kan er, buiten het geval van vererving of legaat, toetreding of vervanging van participanten plaatsvinden zonder dat toestemming nodig is van alle participanten?

Als drie van deze vier vragen met 'ja' beantwoord worden, is sprake van een niet-transparante vennootschap en is sprake van een kapitaalvennootschap.

Personenvennootschappen zijn, anders dan kapitaalvennootschappen, gericht op de persoonlijke samenwerking van participanten met een verplichte inbreng. De samenwerkingsovereenkomst kan naar wens van de participanten ingevuld worden en alle participanten, maar tenminste één van hen, zijn onbeperkt aansprakelijk.

Als geen sprake is van een kapitaalvennootschap dan is in beginsel sprake van een personenvennootschap. Er moet dan beoordeeld worden of sprake is van een samenwerkingsverband dat overeenkomt met een Nederlandse (open) commanditaire vennootschap (CV) dan wel of de personenvennootschap als kapitaalvennootschap deelneemt aan het economische verkeer. Als het antwoord op deze twee vragen 'nee' is, dan is sprake van een transparant lichaam.

Op de site van de Belastingdienst⁹ is een lijst opgenomen van beoordeelde buitenlandse samenwerkingsverbanden en buitenlandse rechtsvormen. Uit de lijst volgt tot welke conclusie de antwoorden op de te stellen vragen hebben geleid dan wel of het beoordeelde samenwerkingsverband of de beoordeelde rechtsvorm vergelijkbaar is met een Nederlandse commanditaire vennootschap. De lijst is indicatief van aard en de HUF wordt niet genoemd.

Verkrijgingsprijs aanmerkelijk belang (AB) bij ontstaan binnenlandse belastingplicht

In geval van het hebben van een aandeel in een buitenlandse vennootschap biedt, als sprake is van een AB, artikel 4.25 Wet IB 2001 soelaas in die zin dat bij aankomst in Nederland hier naar gekeken moet worden. De verkrijgingsprijs van de aandelen, en daarmee van het AB, wordt dan gesteld op de waarde die op het tijdstip van aankomst in Nederland aan de aandelen of winstbewijzen toegerekend kan worden. Het is altijd verstandig bij het worden van binnenlands belastingplichtige, te kijken naar het al dan niet hebben van een AB en, indien daarvan sprake is, de verkrijgingsprijs van dit AB vast te stellen en ervoor te zorgen alle relevante informatie daarvoor in het dossier te hebben.

Voorbeeld

Angel, een Spaanse man, kwam in augustus 2012 in Nederland wonen en per dat moment werd zijn volledige wereldinkomen in Nederland belast. Nederland en Spanje hebben een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting (Verdrag) afgesloten. Angel had een AB in een Spaanse vennootschap (historische verkrijgingsprijs € 47.788). Hij vervreemde zijn AB in 2016 voor € 194.784: winst uit AB € 145.966, volledig in Nederland belast op grond van artikel 14 lid 4 Verdrag.

Uitgaande van de immigratiedatum is eerst aan de belastingdienst aangegeven dat met inachtneming van artikel 4.25 Wet inkomstenbelasting 2001 de verkrijgingsprijs van Angels AB vastgesteld moet worden op de waarde die op het moment van aankomst in Nederland in het economische verkeer aan de aandelen moet worden toegekend. Op basis van de Spaanse jaarrekening was het eigen vermogen van de Spaanse vennootschap per 1 januari en 31 december 2012 € 239.644,38 en € 209.027,77; de aandelen waren in 2012 € 30.619,61 in waarde verminderd. Na enig overleg met de belastingdienst werd de verkrijgingsprijs op het moment van immigratie alsnog vastgesteld op € 220.904,51. Het vervreemdingsvoordeel werd vervolgens berekend op basis van € 220.904,51 en niet op basis van de historische verkrijgingsprijs van € 48.787,95: vervreemdingsverlies (€ 220.905 - € 194.784) ter grootte van € 26.121. De eerder opgelegde aanslag werd vermindert tot nihil.

Terug naar de HUF en de drie broers. Geen AB was de conclusie, ondanks dat de HUF in India een aparte entiteit is die zelfstandig belastingaangifte doet: er zijn immers geen aandelen uitgegeven. Om in India zelfstandig in de heffing te worden betrokken moet dan aan twee vereisten voldaan worden: er is sprake van (1) coparcenarship en (2) gemeenschappelijk familiebezit verkregen uit voorouderlijk eigendom.

Coparcenarship is kort gezegd een gezamenlijke erfenis. In een HUF is daarvan sprake als het recht op gezamenlijk genot, het recht om op te roepen tot verdeling en het recht op overleving in de coparcenary wordt behouden. Het gemeenschappelijke familiebezit moet bestaan uit voorouderlijk eigendom dat is verkregen met behulp van voorouderlijk eigendom en eigendom dat de door leden van de HUF is overgedragen. Voorouderlijk eigendom is elk eigendom dat een man erft van een van zijn drie directe mannelijke voorouders (vader-grootvader-overgrootvader). Eigendom geërfd van een andere relatie wordt niet behandeld als voorouderlijk eigendom.

Toetsing van de HUF aan de criteria voor buitenlandse vennootschappen maakte dat geen sprake was van een buitenlandse vennootschap als waarop voornoemd Besluit doelt. Er is geen in aandelen verdeeld kapitaal en er is ook geen sprake van vrije toetreding of vervanging van 'familieleden'. In termen van de te stellen vragen: er kunnen geen drie van de vier vragen met 'ja' worden beantwoord. Toetsing aan een Nederlandse VOF, maatschap of CV (commanditaire vennootschap) leidde ook niet tot de conclusie dat de HUF met één van deze samenwerkingsvormen vergelijkbaar is. Dat het aandeel in de HUF in de aangifte verwerkt moest worden stond buiten kijf. Omdat (kort gezegd) sprake is van een gezamenlijke erfenis kwam de vergelijking

met een onverdeelde boedel op: gemeenschappelijke familiebezit bestaande uit voorouderlijk eigendom. En daarvan is, zoals bovenstaand al aangegeven, sprake als een man erft van een van zijn drie directe mannelijke voorouders (vader-grootvader-overgrootvader). In overleg met de Indiase adviseur van de familie is daarom aansluiting gezocht bij het erfrecht; de broer in Spanje is Karta, de andere twee broers zijn coparcenary. Aansluiting bij 'onverdeelde boedel', gesplitst naar bronsoort, leek voor de hand liggend – de vraag 'overige bezittingen' leek hier te weinig specifiek.

Bij uit het buitenland naar Nederland gekomen belastingplichtigen is het soms een verrassing waaruit het buitenlandse inkomen (vermogen) bestaat. En soms betekent dat een uitstapje naar een volledig ander rechtstelsel en onze Westerse wereld.

Noten:

1. Mr. A.M.P. van Velzen werkt zelfstandig vanuit Den Haag onder de naam All About Tax.
2. Bharat's Systematic Approach to Income Tax Service Tax & VAT for the year 2009-2010 21st edition, chapter 14, page. 603. A HUF or a joint Hindu Family; both terms speak of the same entity. It consists of all males lineally descended from a common ancestor, their wives and unmarried daughters and daughters in law. A daughter is a member of the family till her marriage and on being married. She ceases to be a member of the father's family and becomes a member of the family of her husband as a daughter-in-law.
3. HUF is a creature of law and not of contract and its membership arises from birth. A Hindu is verily born into a HUF and if a male, he continues to remain a member of the family until there is a partition of the family even on partition, he ceases to be a member of one family only to become a member of another smaller family. In the case of an unmarried female: she ceases to be a member of the HUF in which she was born only to become a member of the HUF of her husband on her marriage.
4. Zie op de website van de Indiase belastingdienst: I AM: HUF (incometaxindia.gov.in) of What is a HUF or Hindu Undivided Family? - IndiaFilings.
5. Patrick Glenn, Legal Traditions of the World, 3rd edition, hoofdstuk 8: A Hindu Legal Tradition blz. 273 en verder.
6. Zie bijvoorbeeld What is Hindu Undivided Family, What is HUF latest news, photos, videos | Business Standard (business-standard.com).
7. Onder andere Patrick Glenn, Legal Traditions of the World, 3rd edition blz. 279, tweede alinea, tweede regel.
8. Zie bijvoorbeeld CRvB 18 mei 2000 nr. 98/4854; ECLI:NL:CRVB:ZB8828. De CRvB oordeelde dat niet alle buitenlandse rechtspersonen onder letter c van artikel 2 lid 1 letter b AWR vallen, anders had in de verklarende toelichting op die bepaling de beperking "die niet volledig rechtsbevoegd zijn" achterwege kunnen blijven. Buitenlandse rechtspersonen kunnen worden onderscheiden in rechtspersonen met en zonder volledige rechtsbevoegdheid. Of buitenlandse rechtspersonen volledig rechtsbevoegd zijn dient te worden beoordeeld naar het rechtsregiem waaronder zij zijn opgericht, in combinatie met alle relevante feiten en omstandigheden van het voorgelegde geval. Aangezien uit de gedingstukken niet is gebleken dat gedaagde enig onderzoek heeft verricht naar de rechtsbevoegdheid van Z Inc. volgens het recht van de staat X, heeft hij naar 's Raads oordeel appellantes hoofdelijke aansprakelijkheid niet - zonder meer - kunnen baseren op artikel 16c, eerste lid, letter c. De CRvB kan mitsdien onder de gegeven omstandigheden geen deugdelijke - subsidiaire - grondslag van het bestreden besluit in de aanname van laatst vermeld artikelonderdeel vinden.
9. Besluit 11 december 2009 Stcrt 2009, 19749 Staatscourant 2009, 19749 | Overheid.nl, officiële bekendmakingen.nl.
10. Zie https://www.belastingdienst.nl/wps/wcm/connect/bldcontentnl/thema-overstijgend/brochures_en_publicaties/lijsjt_van_gekwalificeerde_buitenlandse_samenwerkingsverbanden.