



Samenvatting

Aanleiding

Er is een verzoek ingediend voor het verkrijgen van zekerheid vooraf over de kwalificatie van twee buitenlandse hybride rechtsvormen naar Nederlandse maatstaven en de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2022 tot en met 2026.

Feiten

X is een coöperatie opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd. X behoort tot een internationaal concern met een hoofdkantoor in een land buiten de Europese Unie (EU), dat actief is in de dienstverlenende sector. In Nederland worden door X en de in Nederland tot het concern behorende vennootschappen bedrijfseconomische operationele activiteiten uitgeoefend door [1-10] werknemers.

Y en Z, samenwerkingsverbanden opgericht naar het recht van een land buiten de EU (verdragsland A), houden lidmaatschapsrechten in X. De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigdheid van de commanditaire vennoten in Y is onderworpen aan de toestemming van de beheerder, maar niet aan die van de andere participanten. De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigdheid van de commanditaire vennoten in Z is onderworpen aan de unanieme toestemming van alle vennoten, zowel de commanditaire als behorende vennoten.

W, een samenwerkingsverband opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in verdragsland A, houdt alle aandelen van de beheerder van Y en Z. W kwalificeert voor de toepassing van de Nederlandse belastingwet als niet-transparant.

Er zijn geen in het buitenland wonende natuurlijke personen met een (in)direct belang van 5% of meer in X.

Rechtskader

Het verzoek om zekerheid vooraf ziet op de kwalificatie van Y en Z naar Nederlandse fiscale maatstaven. Op grond van het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M (Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden) kunnen buitenlandse samenwerkingsverbanden worden gekwalificeerd voor Nederlandse fiscale doeleinden aan de hand van een toetsingskader. Artikel 2, derde lid, onderdeel c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in combinatie met het besluit inzake commanditaire vennootschappen en het toestemmingsvereiste van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M spelen hierbij ook een rol.

Het verzoek ziet verder op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat W en Y niet onderworpen zijn aan Nederlandse vennootschapsbelasting als buitenlands belastingplichtige op grond van artikel 3 in combinatie met artikel 17 en artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb).

Relevant is het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, waarin de kaders voor het verkrijgen van zekerheid vooraf zijn gegeven met betrekking tot rulings met een internationaal karakter. Tevens is van belang de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (met inachtneming van de jaarlijkse wijzigingen).

Overwegingen

1. Het concern oefent in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus). Voorts worden de relevante bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van X uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van X binnen het concern.
2. Aanvullend is het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting niet de enige dan wel doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties, en evenmin heeft de gevraagde zekerheid vooraf betrekking op de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in staten die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.
3. Voor de kwalificatie van Y en Z is het Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden van belang. Aan de hand van de feiten en omstandigheden en van de vier vragen (het toetsingskader) is beoordeeld of Y en Z overeenkomen met een kapitaalvennootschap of met een personenvennootschap.

Toetsingskader

- A) Kan het samenwerkingsverband de juridische eigendom hebben van de vermogensbestanddelen waarmee het de activiteiten uitoefent?
 - B) Zijn alle participanten beperkt aansprakelijk voor de schulden en de andere verplichtingen van het samenwerkingsverband?
 - C) 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?
 - D) Kan er, buiten het geval van vererving of legaat, toetreding of vervanging van participanten plaatsvinden zonder dat toestemming nodig is van alle participanten?
4. In het gegeven geval worden voor Y en Z vraag (A) en (D) met "ja" beantwoord terwijl de vragen (B) en (C) met "nee" worden beantwoord. Dit betekent dat er in beginsel sprake is van een personenvennootschap. Op grond van het Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden wordt vervolgens beoordeeld of er:
- a) sprake is van een samenwerkingsverband dat overeenkomt met een Nederlandse (open) commanditaire vennootschap (CV), dan wel of
 - b) de personenvennootschap in casu als kapitaalvennootschap deelneemt aan het economische verkeer.

Uit de overeenkomst blijkt dat Y een samenwerkingsverband is die vergelijkbaar is met een Nederlandse (open) CV.

5. Vervolgens dient op grond van artikel 2, derde lid, onderdeel c van de AWR in combinatie met het Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden beoordeeld te worden of sprake is van een open of besloten CV(-achtige). Er is sprake van een besloten CV(-achtige) indien unanieme toestemming is vereist voor toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten.
6. Uit de samenwerkingsovereenkomst van Y volgt dat de beheerder voorafgaand aan de toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid schriftelijke toestemming daartoe moet verlenen, zodat Y voor toepassing van de Nederlandse belastingwet wordt aangemerkt als niet-transparant.
7. Uit de samenwerkingsovereenkomst van Z volgt dat de unanieme toestemming van alle vennoten is vereist voor toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten, zodat Z voor toepassing van de Nederlandse belastingwet wordt aangemerkt als transparant.

8. W en Y worden beschouwd als niet-transparant voor Nederlandse fiscale doeleinden en kunnen mogelijk op grond van artikel 3 in combinatie met artikel 17 of 17a van de Wet Vpb buitenlands belastingplichtig zijn. Op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel a van de Wet Vpb kan sprake zijn van buitenlandse belastingplicht indien een onderneming, of een gedeelte daarvan, in Nederland wordt gedreven door middel van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger. Op grond van de feiten en omstandigheden kan bevestigd worden dat W en Y geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging hebben in Nederland.
9. Eveneens is gekeken naar de uitbreiding van het begrip Nederlandse onderneming in artikel 17a van de Wet Vpb. In dat artikel wordt het Nederlandse ondernemingsbegrip uitgebreid met een zevental categorieën. In dit geval wordt niet voldaan aan de bedoelde uitbreidingen van het begrip van de Nederlandse onderneming.
10. Ten slotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling welke is opgenomen in artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb van toepassing is. Deze antimisbruikbepaling kent een subjectieve en objectieve toets. Op grond van de antimisbruikbepaling wordt bekeken of de belastingplichtigen, in dit geval W en Y, een aanmerkelijk belang houden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan ('subjectieve toets') en de constructie of reeks van constructies op grond van zakelijke redenen is opgezet ('objectieve toets'). Van geldige zakelijke redenen is sprake indien deze worden gereflecteerd in de aanwezigheid van de vennootschap die het aanmerkelijk belang houdt.
11. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of W en Y het belang houden met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. In het gegeven geval houdt uiteindelijk geen in het buitenland wonend natuurlijk persoon een direct of indirect belang van meer dan 5% in X. Dit betekent dat er geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting.
12. Nu is vastgesteld dat op het niveau van W en Y geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting hoeft niet meer stil gestaan te worden bij de objectieve toets van de antimisbruikbepaling.

Conclusie

1. Y kwalificeert voor de toepassing van de Nederlandse belastingwet als niet-transparant.
2. Z kwalificeert voor de toepassing van de Nederlandse belastingwet als transparant.
3. W en Y zijn niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb.

Bovenstaande punten zijn vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 19 juli 2022 tot en met 31 december 2026.