



Samenvatting

Aanleiding

Er is een verzoek ingediend voor het verkrijgen van zekerheid vooraf ten aanzien van de kwalificatie van een commanditaire vennootschap, de kwalificatie van een nog op te richten buitenlandse hybride rechtsvorm naar Nederlandse fiscale maatstaven en of er sprake is van buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting op het niveau van de commanditaire vennoot.

Feiten

X is een commanditaire vennootschap opgericht naar het recht van Nederland. X fungeert als een platform waar arbeid en kapitaal samen komen. De arbeid wordt geleverd door de beherend vennoot, Y, een naar Nederlands recht opgerichte en in Nederland gevestigde vennootschap binnen de groep. De commanditaire vennoot van X, Z, is een nog op te richten buitenlandse hybride rechtsvorm opgericht naar het recht van een lidstaat van de Europese Unie en aldaar gevestigd.

Het personeel in Nederland werkt voor rekening en risico van X en beschikt over professionele kennis en (internationale) ervaring in deze sector. X heeft eigen kantoorruimte ter beschikking. De groep is actief in de dienstverlenende sector.

Het doel van X is om te investeren in verschillende portfoliovennootschappen. Het personeel is verantwoordelijk voor de selectie en aansturing van de investeringen en zal in dat kader verantwoordelijk zijn voor strategische beslissingen.

De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten in X is onderworpen aan de unanieme toestemming van alle vennoten, zowel commanditaire als beherende vennoten.

De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten in Z is niet onderworpen aan de unanieme toestemming van alle vennoten, zowel commanditaire als beherende vennoten.

Rechtskader

Het verzoek ziet op de kwalificatie van de commanditaire vennootschap als besloten vennootschap. Relevant hierbij is 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.

Tevens ziet het verzoek op de kwalificatie van Z voor Nederlandse fiscale maatstaven. Op grond van het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M kunnen buitenlandse rechtsvormen worden gekwalificeerd voor Nederlandse fiscale doeleinden. Artikel 2, derde lid, onderdeel c van de AWR in combinatie met het besluit inzake commanditaire vennootschappen, het toestemmingsvereiste van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M en de Lijst van gekwalificeerde buitenlandse samenwerkingsverbanden spelen hierbij ook een rol.

Daarnaast ziet het verzoek op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat gelet op artikel 17, derde lid, onder a juncto artikel 17a, onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) de niet in Nederland gevestigde commanditaire vennoot van X beschikt over een vaste inrichting in Nederland.

Relevant is hierbij het besluit van de Staatssecretaris van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, nr. 35519, 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 van de Staatssecretaris van 31 december 2018, nr. DB 2018/216528, Stcrt. 2018, 72064, zoals die is gewijzigd bij artikel VII van de Regeling van de Staatssecretaris van 18 december 2019, nr. 2019-0000199975, Stcrt. 2019, 69810.

Overwegingen

1. De groep oefent in Nederland relevante operationele activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus) en voorts worden de bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van X uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van de lichamen binnen de groep.
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 mede omdat vanwege commerciële redenen in het verleden is gekozen voor Nederland. De gevraagde zekerheid vooraf heeft geen 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 de commanditaire vennootschap is het toestemmingsvereiste van belang. In art. 2, lid 3, onderdeel c van de AWR wordt een commanditaire vennootschap gekwalificeerd als een open commanditaire vennootschap indien zonder voorafgaande toestemming de toetreding of vervanging van participanten mogelijk is. Alleen een open commanditaire vennootschap is op grond van art. 2, lid 1, onderdeel a en/of art. 3, lid 1, onderdeel a Wet Vpb onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting.
4. In de CV overeenkomst is vastgelegd dat participanten slechts mogen toe- en/of uittreden als voorafgaande schriftelijke toestemming is verkregen van alle participanten, dus zowel van de commanditaire als beherend vennoten. Aan het hiervoor aangehaalde besluit inzake het toestemmingsvereiste wordt voldaan. Dit betekent dat de commanditaire vennootschap in deze structuur voor Nederlandse fiscale maatstaven heeft te gelden als een besloten commanditaire vennootschap en derhalve transparant is.
5. Voor de kwalificatie van Z is het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M van belang. Aan de hand van de feiten en omstandigheden en van de vier vragen (het toetsingskader) is beoordeeld of Z overeenkomt 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?

In het gegeven geval worden de vraag (A), (B) en (C) met 'nee' worden beantwoord. Dit betekent dat er in beginsel sprake is van een personenvennootschap. Op grond van het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M 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 Lijst van gekwalificeerde buitenlandse samenwerkingsverbanden volgt dat Z een samenwerkingsverband is die vergelijkbaar is met een Nederlandse (open) commanditaire vennootschap (CV).

6. Vervolgens dient op grond van art. 2, lid 3, onderdeel c van de AWR in combinatie met het Besluit van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M 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. Aan dit vereiste wordt niet voldaan. Op grond van het voorstaande wordt geconcludeerd dat Z als niet transparante entiteit heeft te gelden voor Nederlandse fiscale maatstaven.
7. Op grond van artikel 17a, onderdeel b Wet Vpb kan een buitenlandse vennootschap aangemerkt worden als buitenlands belastingplichtige indien zij deelneemt in een in Nederland gedreven onderneming. Dit betekent dat de buitenlandse commanditaire vennoten in de commanditaire vennootschap buitenlands belastingplichtig kunnen zijn indien de commanditaire vennootschap een onderneming drijft naar Nederlandse fiscale maatstaven. Zoals hiervoor opgemerkt drijft X een materiële onderneming. Dit betekent dat de buitenlandse commanditaire vennoot van X, Z, wordt geacht een onderneming te drijven middels een vaste inrichting in Nederland op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel a jo. artikel 17a, onderdeel b van de Wet Vpb.

Conclusie

1. De commanditaire vennootschap is voor Nederlandse fiscale maatstaven transparant.
2. Z is voor Nederlandse fiscale maatstaven niet transparant.
3. Z wordt als gerechtigde in X geacht een onderneming te drijven middels een vaste inrichting in Nederland. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de Belastingdienst en X ook overeenstemming hebben bereikt over aspecten die niet vallen onder het bereik van het besluit van 19 juni 2019. Het betreft hier de deelnemingsvrijstelling in de nationale situatie.

Bovenstaande is vastgelegd in een ATR vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 1 januari 2020 tot en met 31 december 2023.