



Samenvatting

Aanleiding

Er is een verzoek ingediend voor het verkrijgen van zekerheid vooraf ten aanzien van de kwalificatie van twee commanditaire vennootschappen, de kwalificatie van een buitenlandse hybride rechtsvorm naar Nederlandse fiscale maatstaven, of er sprake is van buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting op het niveau van de commanditaire vennoot en de vraag of er sprake is van subjectieve belastingplicht voor de dividendbelasting.

Feiten

X en Y zijn commanditaire vennootschappen die worden opgericht naar het recht van Nederland. Z zal een coöperatie zijn, opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd. X, Y en Z behoren tot een Nederlands concern met een hoofdkantoor in Nederland, welke actief is in de dienstverlenende sector.

X zal fungeren als een platform waar (een deel van de) arbeid en het kapitaal samen komen. Z zal als houdstermaatschappij optreden voor diverse investeringen. Zij zal relevante operationele activiteiten gaan uitoefenen in Nederland en zal de investeringen actief gaan managen. De arbeid zal worden geleverd door een groepsvennootschap, een vennootschap opgericht naar Nederlands recht en in Nederland gevestigd. X en Z houden de diverse investeringen via Y.

De commanditaire vennoot van X, B, zal een buitenlandse hybride rechtsvorm zijn, opgericht naar het recht van een lidstaat van de Europese Unie en aldaar gevestigd.

Het personeel in Nederland zal voor rekening en risico van X en Z werken en beschikt over professionele kennis en (internationale) ervaring in deze sector. X en Z zullen eigen kantoorruimte ter beschikking hebben.

Het doel van X en Z 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 respectievelijk Y zal onderworpen zijn aan de unanieme toestemming van alle vennoten, zowel commanditaire als beherende vennoten.

Z zal geen stukken uitgeven die in fiscale zin kwalificeren als schriftelijke aandeebewijzen of daarmee vergelijkbare stukken. Daarnaast is een lidmaatschapsrecht in Z slechts overdraagbaar na voorafgaande schriftelijke toestemming daartoe door alle leden van Z. Z zal de samenstelling van het ledenbestand bijhouden in een ledenregister.

Er zijn geen in het buitenland wonende natuurlijke personen met een direct of indirect belang van 5% of meer in Z.

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

Rechtskader

Het verzoek ziet op de kwalificatie van de commanditaire vennootschappen als besloten vennootschappen. 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.

Het verzoek ziet ook op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat er geen sprake is van subjectieve belastingplicht voor de dividendbelasting, omdat Z niet kwalificeert als houdstercoöperatie zoals gedefinieerd in artikel 1, lid 8, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB).

Tevens ziet het verzoek op de kwalificatie van B 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 een rol.

Tenslotte 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 en Z 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. 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 X en Y 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 overeenkomsten zal worden 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 vennootschappen in deze structuur voor Nederlandse fiscale maatstaven zullen hebben te gelden als besloten commanditaire vennootschappen en derhalve transparant zullen zijn.
5. Op basis van artikel 1, eerste lid in samenhang met artikel 1, tweede lid van de Wet DB zijn houdstercoöperaties inhoudingsplichtig voor de heffing van dividendbelasting.
6. Een houdstercoöperatie is in artikel 1, achtste lid van de Wet DB gedefinieerd als een coöperatie waarvan de feitelijke werkzaamheid in het voorafgaande jaar voor 70% of meer (hoofdzakelijk) bestaat uit het houden van deelnemingen of het direct of indirect financieren van met haar verbonden lichamen of natuurlijke personen. Of een coöperatie voldoet aan de definitie van een houdstercoöperatie wordt in beginsel bepaald op basis van de balans. Ook andere factoren mogen in aanmerking worden genomen, zoals de aard van haar activa, passiva, omzet en winst genererende werkzaamheden en de tijd die het personeel van de coöperatie kwijt is aan hun werkzaamheden. Het betreft een doorgaans-toets, waardoor er voor een korte periode of een aantal korte perioden kan worden afgeweken van de grens van 70%. Een coöperatie die zich actief bezighoudt met het beheer van haar investeringen en die in verband hiermee voldoende (kwalitatieve en kwantitatieve) aanwezigheid heeft in Nederland (zoals personeel en een kantoor), kwalificeert niet als houdstercoöperatie.
7. De verwachting is dat Z op basis van de toekomstige balans kan worden aangemerkt als een houdstercoöperatie. Dit betekent dat het van belang is om naar de overige factoren te kijken, waaronder de werkzaamheden van het aanwezige personeel. Het aanwezige personeel van de groep in Nederland gaat voor rekening en risico van Z werkzaamheden uitoefenen. Het personeel zal deze werkzaamheden vanuit een kantoor in Nederland verrichten. Op grond van de beschreven feiten en omstandigheden is vastgesteld dat er voldoende kwalitatieve en kwantitatieve aanwezigheid zal zijn in Nederland. De personeelsleden verrichten hoogwaardige activiteiten in Nederland en worden daarbij passend beloond. Dit betekent dat Z niet aangemerkt zal kunnen worden als houdstercoöperatie in de zin van artikel 1, achtste lid van de Wet DB. Er zal derhalve geen subjectieve belastingplicht zijn voor de dividendbelasting.
8. Voor de kwalificatie van B 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 B zal 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?

In het gegeven geval worden vragen (A), (B) en (C) met 'nee' beantwoord. 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 B een samenwerkingsverband is dat vergelijkbaar is met een Nederlandse (open) commanditaire vennootschap (CV).

9. 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 B als niet transparante entiteit heeft te gelden voor Nederlandse fiscale maatstaven.
10. 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, B, 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. X en Y zijn voor Nederlandse fiscale maatstaven transparant.
2. Z kwalificeert niet als houdstercoöperatie in de zin van artikel 1, lid 8, Wet DB en er is om die reden geen subjectieve belastingplicht voor de dividendbelasting.
3. B is voor Nederlandse fiscale maatstaven niet transparant.
4. B 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 19 februari 2020 tot en met 31 december 2024.