



Samenvatting

Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf over de kwalificatie van commanditaire vennootschappen en een buitenlands samenwerkingsverband naar Nederlandse fiscale maatstaven, en de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2022 tot en met 2026.

Feiten

X1 en X2 zijn commanditaire vennootschappen (CV's) opgericht naar het recht van Nederland. X1 en X2 fungeren als platform waar arbeid en kapitaal samen komen. Y, een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in Nederland, levert de arbeid als beherend vennoot van X1 en X2.

In Nederland worden bedrijfseconomische operationele activiteiten uitgeoefend door X1, X2 en aan hen gerelateerde Nederlandse vennootschappen. De activiteiten worden uitgeoefend door [26-75] werknemers in Nederland. Het personeel in Nederland werkt voor rekening en risico van X1 en X2, en beschikt over professionele kennis en (internationale) ervaring in deze sector. X1 en X2 hebben eigen kantoorruimte ter beschikking. Het concern is actief in de dienstverlenende sector.

Het doel van X1 en X2 is om te investeren in minderheidsbelangen 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 investeringen in de portfoliovennootschappen zullen X1 en X2 houden via Z, een coöperatie met wettelijke aansprakelijkheid, opgericht naar het recht van en gevestigd in Nederland.

Een van de commanditaire vennoten in X1 en X2 is A, een samenwerkingsverband opgericht naar het recht van een lidstaat van de Europese Unie. De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van commanditaire vennoten in A is mogelijk zonder dat unanieme toestemming nodig is van alle participanten.

De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten in X1 en X2 is onderworpen aan de unanieme toestemming van alle vennoten, zowel commanditaire als behorende 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.

Rechtskader

Het verzoek om zekerheid vooraf ziet op de kwalificatie van X1 en X2 als besloten CV's. 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 om zekerheid vooraf ziet ook op de kwalificatie van A 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 AWR in combinatie met het besluit inzake commanditaire vennootschappen en het toestemmingsvereiste van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M spelen hierbij ook een rol.

Tevens ziet het verzoek op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat gelet op artikel 3, vierde lid, onderdeel a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) in combinatie met artikel 17, derde lid, onder a juncto artikel 17a, onderdeel b Wet Vpb de niet in Nederland gevestigde commanditaire vennoten van X beschikken over een vaste inrichting in Nederland.

Relevant is hierbij 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 de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (met inachtneming van de jaarlijkse wijzigingen) van belang.

Overwegingen

1. Het concern oefent, middels haar Nederlandse vennootschappen, in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus). Voorts worden de relevante bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van X1 en X2 uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van X1 en X2 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 een CV is het toestemmingsvereiste van belang. In artikel 2, derde lid, onderdeel c van de AWR wordt een CV gekwalificeerd als een open CV indien zonder voorafgaande toestemming van alle vennoten de toetreding of vervanging van participanten mogelijk is. Alleen een open CV is op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb of artikel 3, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting.
4. Beoordeeld is of X1 en X2 als transparante entiteiten kunnen worden aangemerkt. Hiertoe is artikel 2, derde lid, onderdeel c van de AWR van belang in combinatie met het besluit van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M.

In het besluit staat dat om het besloten karakter van een CV te waarborgen, alle vennoten (zowel de beherende als de commanditaire) afzonderlijk toestemming moeten verlenen voor toetreding of vervanging van commanditaire vennoten. In de samenwerkingsovereenkomst van de CV's wordt vastgelegd dat participanten slechts mogen toetreden en/of uittreden als voorafgaande schriftelijke toestemming is verkregen van alle participanten, dus zowel van de commanditaire als beherende vennoten.

5. Aan het hiervoor aangehaalde besluit inzake het toestemmingsvereiste wordt voldaan. Dit betekent dat X1 en X2 in deze structuur voor Nederlandse fiscale maatstaven hebben te gelden als besloten CV's en derhalve transparant zijn.

6. Als tweede is de kwalificatie van A beoordeeld. Voor de kwalificatie van A 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 A 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?
7. In het gegeven geval is worden de vragen (A) en (D) met "ja" beantwoord, en worden de vragen (B) en (C) met "nee" 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) CV, dan wel of
- b) de personenvennootschap in casu als kapitaalvennootschap deelneemt aan het economische verkeer.

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

8. 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.
9. Uit de samenwerkingsovereenkomst van A volgt dat niet aan bovenstaande vereisten is voldaan, zodat A als open CV(-achtige) heeft te gelden voor Nederlandse fiscale maatstaven.
10. X1 en X2 kwalificeren als besloten CV's opgericht naar het recht van Nederland. De investeringsactiviteiten van X1 en X2 worden gekenmerkt door actieve betrokkenheid (beleidsmatige invloed) bij de portfoliovennootschappen en gaan normaal vermogensbeheer te boven. Deze activiteiten worden vanuit Nederland verricht. Derhalve drijven X1 en X2 een materiële onderneming in Nederland voor toepassing van de Nederlandse belastingwet.
11. Ten slotte is beoordeeld of de niet in Nederland gevestigde commanditaire vennoten op grond van artikel 3, vierde lid, onderdeel a in combinatie met artikel 17a, onderdeel b van de Wet Vpb buitenlands belastingplichtig zijn. Op grond van voorgenoemde artikelen kan een buitenlandse investeerder 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.

12. Zoals hiervoor opgemerkt, drijven X1 en X2 een materiële onderneming. Dit betekent dat de buitenlandse investeerders, welke commanditaire vennoot zijn in X, worden 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. Een evenredig gedeelte van alle activa en passiva van X1 en X2 alsmede de daarmee verband houdende resultaten wordt toegerekend aan de vaste inrichtingen van de betreffende buitenlandse investeerders.

Conclusie

1. X1 en X2 zijn voor Nederlandse fiscale maatstaven transparant.
2. A is voor Nederlandse fiscale maatstaven niet-transparant.
3. De buitenlandse investeerders worden als medegerechtigden in X1 respectievelijk X2 geacht een onderneming te drijven middels een vaste inrichting in Nederland.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de Belastingdienst en X1, X2 en Z ook overeenstemming hebben bereikt over aspecten die niet vallen onder het bereik van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter. Het betreft hier de deelnemingsvrijstelling en de inhoudingsvrijstelling, beiden in de nationale situatie.

Bovenstaande is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 13 juli 2022 tot en met 31 december 2026.