



Samenvatting

Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf over de kwalificatie naar Nederlandse fiscale maatstaven van een trust -, de kwalificatie van een Nederlandse commanditaire vennootschap en de afwezigheid van buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2024 tot en met 2028.

Feiten

X1 is een commanditaire vennootschap die is aangegaan naar het recht van Nederland. De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten in X1 zal zijn onderworpen aan de unanieme toestemming van alle vennoten, zowel commanditaire als beherende vennoten. De enige commanditaire vennoot op dit moment (Y) zal in het buitenland gevestigd zijn. De beherend vennoot van X1 zal een besloten vennootschap zijn die is opgericht naar het recht van Nederland en ook feitelijk in Nederland gevestigd zal zijn.

X1 zal onderdeel zijn van een concern dat actief is in de dienstverlenende sector. Het concern oefent bedrijfseconomische operationele activiteiten uit in Nederland. Deze activiteiten worden uitgeoefend door [> 1.000] werknemers. In het kader van de activiteiten van het concern houdt het concern meerdere investeringen aan, waaronder toekomstige investeringen via X1. De investeringen die X1 zal gaan houden, zal zij gaan houden via één of meer besloten vennootschappen opgericht naar het recht van Nederland (X2).

Y, de commanditaire vennoot in X1, zal een trust zijn. De trust is tot stand gekomen naar het recht van een staat die niet is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (staat A). De trustee, opgericht naar het recht van staat A en aldaar feitelijk gevestigd, zal de belangrijkste handelingen namens Y verrichten. Y zal geen andere bezittingen in Nederland hebben dan haar commanditaire belang in X1. De enige participant van Y (Z) zal gevestigd zijn in staat A. Z houdt zich bezig met het uitvoeren van een pensioenregeling. Er zijn geen natuurlijke personen die een direct of indirect belang van meer dan 5% houden in X2.

Rechtskader

Het verzoek ziet op de kwalificatie van X1 als besloten commanditaire 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.

In het verzoek tot zekerheid vooraf wordt daarnaast gevraagd naar de kwalificatie van Y voor de toepassing van de Nederlandse belastingwet. Jurisprudentie van de Hoge Raad is relevant in dit kader.

Tot slot ziet het verzoek op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat Z niet buitenlands belastingplichtig is als bedoeld in artikel 3, vierde lid, onderdeel a 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 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 zullen de relevante bedrijfseconomische operationele activiteiten (mede) voor rekening en risico van X1 worden uitgeoefend. Deze activiteiten zullen passen bij de functies van X1 binnen het concern.
2. Het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting is 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 de commanditaire vennootschap is het toestemmingsvereiste van belang. In artikel 2, derde lid, 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 artikel 2, eerste lid, onderdeel a en/of artikel 3, eerste lid, onderdeel a van de Wet Vpb onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting.
4. Beoordeeld is of deze commanditaire vennootschap als transparante entiteit zal 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.
5. In het besluit staat dat om het besloten karakter van een commanditaire vennootschap 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 commanditaire vennootschap is vastgelegd dat participanten slechts mogen toetreden en/of uittreden als voorafgaande schriftelijke toestemming is verkregen van alle participanten, dus zowel van de commanditaire als behorend vennoten.
6. Aan het hiervoor aangehaalde besluit inzake het toestemmingsvereiste zal worden voldaan. Dit betekent dat deze commanditaire vennootschap voor Nederlandse fiscale maatstaven zal hebben te gelden als een besloten commanditaire vennootschap en derhalve transparant zal zijn.
7. Op basis van de kenmerken (het overdragen van vermogen door de settlor aan de trustee die deze vermogensbestanddelen beheert ten behoeve van de beneficiary) zal de trust in fiscale zin onder voorwaarden het meest vergelijkbaar zijn met een doelvermogen als bedoeld in artikel 3 van de Wet Vpb en gezien het feit dat er geen participaties zullen worden uitgegeven niet met een fonds (voor gemene rekening). Dit laatste is bevestigd

door de Hoge Raad in zijn arrest van (onder andere) 24 januari 2020, ECLI:NL:HR:2020:115.

8. In het Nederlandse belastingrecht wordt onder een doelvermogen verstaan een tot een bepaald doel afgezonderd vermogen, dat geen rechtspersoonlijkheid heeft en evenmin aan een (rechts)persoon toebehoort. Een dergelijk vermogen wordt behandeld als een zelfstandige fiscale entiteit (zie overweging 3.7.3. in het bovengenoemde arrest). Hieruit volgt dat een vermogen niet als een doelvermogen kan worden aangemerkt indien het toebehoort aan een of meer (rechts)personen, bijvoorbeeld omdat zij door middel van bewijzen van deelgerechtigdheid aanspraak kunnen maken op dat vermogen.
9. In zijn arresten van 18 november 1998 (ECLI:NL:HR:1998:BI5819, ECLI:NL:PHR:1998:AA2566 en ECLI:NL:HR:1998:AA2567) heeft de Hoge Raad aangegeven dat van een zekere zelfstandigheid kan worden gesproken indien de trusteees vrij zijn in het beheer van het vermogen en het doen van uitkeringen daaruit aan een of meer van de beneficiaries (discretionary trust) en de settlor van de trust onherroepelijk afstand heeft gedaan van het trustvermogen en de beschikkingsmacht over het trustvermogen heeft verloren (irrevocable trust).
10. In casu zijn met name de volgende aspecten van belang:
 - Z zal naast settlor tevens (sole) beneficiary zijn ten aanzien van het vermogen van de trust en het inkomen dat daarmee wordt gegenereerd;
 - Ondanks dat Z geen trustee zal zijn, zal Z ruime bevoegdheden hebben om het vermogen van de trust te beheren, te beleggen en uit te keren;
 - Stemrecht met betrekking tot securities aangekocht door de trust zullen moeten worden uitgeoefend in lijn met instructies die gegeven worden door (een agent aangewezen door) Z;
 - Z zal zowel het bestaan van de trust kunnen beëindigen als de trustee kunnen vervangen met inachtneming van één maand kennisgeving.
11. Vorengaande betekent dat de settlor (i.e. Z) haar beschikkingsmacht over het ingebrachte vermogen niet zal verliezen wat betekent dat de trust niet als een zelfstandig doelvermogen als bedoeld in artikel 3 van de Wet Vpb zal kunnen worden gekwalificeerd. Zij zal derhalve als transparant aangemerkt dienen te worden voor Nederlandse fiscale doeleinden.
12. Z zal (via Y) het belang in X1 houden en kan mogelijk op grond van artikel 3, vierde lid, onderdeel a in combinatie met artikel 17 of 17a van de Wet Vpb buitenlands belastingplichtig worden. 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. Z heeft geen aanwezigheid of een vaste vertegenwoordiger in Nederland en om deze reden kan bevestigd worden dat Z geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging zal hebben in Nederland.
13. X1 zal geen activiteiten uitoefenen in Nederland die het beleggingscriterium ontstijgen.
14. Eveneens is gekeken naar de uitbreiding van het Nederlandse ondernemingsbegrip 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 de Nederlandse onderneming.

15. Vervolgens is beoordeeld of Z (via X1 en Y) buitenlands belastingplichtig kan worden naar aanleiding van haar (toekomstige) belang in X2 op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb. Z zal een (indirect) belang in X2 houden van tenminste 5%. De antimisbruikbepaling kent een subjectieve en objectieve toets. Er is sprake van misbruik indien de belastingplichtige, in dit geval Z, het aanmerkelijk belang houdt 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 niet op grond van zakelijke redenen is opgezet ("objectieve toets"). Van geldige zakelijke redenen is in ieder geval sprake indien deze worden gereflecteerd in de substance van de vennootschap die het aanmerkelijk belang houdt.
16. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of Z het belang zal houden met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. In het gegeven geval zal er geen natuurlijk persoon zijn die een direct (of indirect via Z) belang zal hebben van tenminste 5% in X2. Dit betekent dat er geen sprake zal zijn van het ontgaan van inkomstenbelasting.
17. Toepassing van de objectieve toets komt niet meer aan de orde, nu er geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting.

Conclusie

X1 zal voor Nederlandse fiscale doeleinden als transparant kwalificeren.

Y zal voor Nederlandse fiscale doeleinden als transparant kwalificeren.

Z, als deelnemer in X1, zal geen vaste inrichting in Nederland hebben op grond van artikel 17 in combinatie met artikel 17a Wet Vpb.

Z zal naar aanleiding van haar belang in X2 niet onderworpen zijn aan Nederlandse vennootschapsbelasting op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb.

Dit is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 12 februari 2024 tot en met 31 december 2028.