



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 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 of er sprake is van inhoudingsplicht voor de dividendbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2024 tot en met 2028, aansluitend op een eerdere afspraak tot en met 2023.

Feiten

X is een commanditaire vennootschap opgericht naar het recht van Nederland. Y is een coöperatie opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd. X en Y fungeren gezamenlijk als een platform waar arbeid en kapitaal samen komen.

De arbeid wordt geleverd door Z, de beherend vennoot van X en tevens statutair bestuurder van Y. Z is een naar Nederlands recht opgerichte en in Nederland gevestigde vennootschap. Het personeel in Nederland werkt voor rekening en risico van X en Y en beschikt over professionele kennis en (internationale) ervaring in deze sector. X en Y hebben eigen kantoorruimte ter beschikking. De groep is actief in de dienstverlenende sector. De activiteiten worden uitgeoefend door [1 - 10] werknemers in Nederland.

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.

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

A is een buitenlandse commanditaire vennoot van X. A is een buitenlands samenwerkingsverband, opgericht naar het recht van en gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie (lidstaat B). Het doel van A is om investeerders samen te brengen (poolen) om zodoende kapitaal te investeren (in X). A kan worden vergeleken met een commanditaire vennootschap naar Nederlands recht. De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten in A is mogelijk zonder dat unanieme toestemming nodig is van alle participanten. A is voor fiscale doeleinden van lidstaat B transparant. De beherend vennoot van A is een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in lidstaat B. De aandelen in de beherend vennoot van A zijn weer in handen van een Nederlandse groepsmaatschappij.

A wordt aangemerkt als een beleggingsfonds of fonds voor collectieve belegging in effecten als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht.

Rechtskader

Het verzoek om zekerheid vooraf ziet op de kwalificatie van de commanditaire vennootschap als besloten. 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. Daarnaast is voor de kwalificatie van de commanditaire vennootschap voor 2025 en verder de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen van belang.

Tevens ziet het verzoek om zekerheid vooraf 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. Daarnaast is voor de kwalificatie van A voor 2025 en verder de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen en de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling van belang.

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

Ten slotte ziet het verzoek op het verkrijgen van zekerheid vooraf ten aanzien van Y dat er geen sprake is van inhoudingsplicht voor de dividendbelasting, omdat Y niet kwalificeert als houdstercoöperatie zoals gedefinieerd in artikel 1, achtste lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB).

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. 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 Y uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van deze 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 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 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 van alle vennoten de toetreding of vervanging van participanten mogelijk is. Alleen een open commanditaire vennootschap 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 deze commanditaire vennootschap als transparante entiteit kan 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 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.

5. Aan het hiervoor aangehaalde besluit inzake het toestemmingsvereiste wordt voldaan. Dit betekent dat deze commanditaire vennootschap voor Nederlandse fiscale maatstaven heeft te gelden als een besloten commanditaire vennootschap en derhalve transparant is.
6. Op basis van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen blijft X na 1 januari 2025 transparant.
7. Voor de kwalificatie van A voor het jaar 2024 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?

8. In het gegeven geval worden de vragen (A), (B) en (C) met 'nee' beantwoord. Dit betekent dat er in beginsel sprake is van een personenvennootschap naar Nederlandse maatstaven.
9. 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 A een samenwerkingsverband is die vergelijkbaar is met een Nederlandse (open) CV.
10. 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.
11. Uit de samenwerkingsovereenkomst van A volgt dat aan bovenstaande vereisten niet is voldaan, zodat A voor het jaar 2024 als niet transparante entiteit heeft te gelden voor Nederlandse maatstaven.

12. Voor de kwalificatie van A voor het jaar 2025 en verder is Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen en de Wet aanpassing fonds voor gemene rekening en vrijgestelde beleggingsinstelling van belang.
13. Het doel van A is om investeerders samen te brengen (poolen) om zodoende kapitaal te investeren. A drijft geen onderneming.
14. Zoals opgemerkt in de parlementaire geschiedenis bij de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen (zie *Kamerstukken II 2023/24*, 36 425, nr. 3, p. 31 (MvT)) kan een buitenlands lichaam mogelijk kwalificeren als fonds voor gemene rekening. Bij de kwalificatie van een dergelijk buitenlands lichaam dient te worden getoetst of het voldoet aan de definitie van artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb 1969. Daarbij geldt dat bij de toepassing van de rechtsvormvergelijkingsmethode de kwalificatie als fonds voor gemene rekening altijd voorgaat op andere Nederlandse rechtsvormen.
15. In het voorgestelde artikel 2, vierde lid van de Wet Vpb wordt een fonds voor gemene rekening gedefinieerd als:
 - 1) een fonds ter verkrijging van voordelen voor de deelgerechtigden door het voor gemene rekening beleggen of anderszins aanwenden van gelden;
 - 2) mits dit fonds wordt aangemerkt als een beleggingsfonds of fonds voor collectieve belegging in effecten als bedoeld in artikel 1:1 van de Wet op het financieel toezicht;
 - 3) en de deelgerechtigdheid in dit fonds blijkt uit verhandelbare bewijzen van deelgerechtigdheid.
16. De eerste twee punten zijn feitelijk vastgesteld. Ten aanzien van het derde punt kan worden opgemerkt dat uit de samenwerkingsovereenkomst van A volgt dat aan bovenstaande vereisten wordt voldaan, zodat A voor het jaar 2025 en verder vergelijkbaar is met een fonds voor gemene rekening en als niet transparante entiteit heeft te gelden voor Nederlandse maatstaven.
17. De investeringsactiviteiten van X worden gekenmerkt door actieve betrokkenheid (beleidsmatige invloed) bij de portfoliovennootschappen en gaan normaal vermogensbeheer te boven. Deze activiteiten worden vanuit Nederland verricht. Derhalve drijft X een materiële onderneming in Nederland voor toepassing van de Nederlandse belastingwet.
18. Op grond van artikel 17a, onderdeel b van de 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 X buitenlands belastingplichtig kunnen zijn indien de commanditaire vennootschap een onderneming drijft naar Nederlandse fiscale maatstaven.
19. Zoals hiervoor opgemerkt drijft X een materiële onderneming. Dit betekent dat de buitenlandse commanditaire vennoot van X, A, wordt geacht in Nederland inkomen te genieten op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel a in combinatie met de fictie van artikel 17a, onderdeel b van de Wet Vpb. Om uitvoer te geven aan de Nederlandse belastingplicht van A heeft A bij fictie een vaste inrichting in Nederland. Een evenredig gedeelte van alle activa en passiva van X alsmede de daarmee verband houdende resultaten wordt toegerekend aan de vaste inrichting van A.

20. Gezien de civiele bepalingen van Y wordt Y niet aangemerkt als een vennootschap met een in aandelen verdeeld kapitaal als bedoeld in artikel 1, eerste lid van de Wet DB. Op basis van artikel 1, tweede lid van de wet DB wordt echter een houdstercoöperatie gelijkgesteld met een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld en is daarmee inhoudingsplichtig voor de heffing van dividendbelasting.
21. 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.
22. Op grond van de toekomstige balans van Y kan zij 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 Y werkzaamheden uitoefenen. Het personeel verricht deze werkzaamheden vanuit een kantoor in Nederland. Op grond van de beschreven feiten en omstandigheden is vastgesteld dat er voldoende kwalitatieve en kwantitatieve aanwezigheid is in Nederland. Dit betekent dat Y niet aangemerkt kan worden als houdstercoöperatie in de zin van artikel 1, achtste lid van de Wet DB. Er is derhalve geen inhoudingsplicht voor de dividendbelasting.

Conclusie

X is voor Nederlandse fiscale maatstaven transparant.

A is voor Nederlandse fiscale maatstaven niet transparant.

A wordt als gerechtigde in X geacht Nederlands inkomen te genieten.

Y kwalificeert niet als houdstercoöperatie in de zin van artikel 1, achtste lid van de Wet DB en er is om die reden geen inhoudingsplicht voor de dividendbelasting.

Bovenstaande is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 1 januari 2024 tot en met 31 december 2028.