



Samenvatting

Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf over de kwalificatie van een commanditaire vennootschap, of sprake is van een omgekeerd hybride lichaam en de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2024 tot en met 2028.

Feiten

X is een commanditaire vennootschap aangegaan naar het recht van Nederland. X fungeert als een platform waar arbeid en kapitaal samen komen. De arbeid wordt geleverd door Y, de beherend vennoot. Y is opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in Nederland. In Nederland worden door de tot het concern behorende vennootschappen activiteiten uitgeoefend door [11 - 25] werknemers. 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. Het concern 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 investeringen in de portfoliovennootschappen houdt X aan via Z, een coöperatie met uitgesloten aansprakelijkheid, opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk gevestigd in Nederland.

De commanditaire vennoten van X zijn nog niet bekend en daardoor is X mogelijk aan te merken als een omgekeerd hybride lichaam. X kwalificeert als alternatieve beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 4, vijfde lid van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR).

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.

Z zal geen stukken uitgeven die in fiscale zin kwalificeren als schriftelijke aandeelbewijzen 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 de commanditaire vennootschap als besloten. Relevant hierbij is 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. Daarnaast is voor de kwalificatie van de commanditaire vennootschap voor 2025 en verder de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen van belang.

Tevens verzoekt men om te bevestigen dat X geen omgekeerd hybride lichaam is als bedoeld in artikel 2, twaalfde lid in combinatie met artikel 2, dertiende lid van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb). Relevant hierbij is het standpunt van 23 mei 2024 van de Kennisgroep Belastingplicht & Kwalificatie rechtsvormen, KG:211:2024:9.

Tot slot 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 Vpb de niet in Nederland gevestigde commanditaire vennoten van X beschikken over een vaste inrichting in Nederland.

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 worden de relevante bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van X uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van X 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 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 X 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 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 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 behorende 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. Op basis van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen blijft X na 1 januari 2025 transparant, omdat X in fiscale zin een onderneming drijft.

6. Vervolgens is gekeken naar artikel 2, twaalfde lid in combinatie met artikel 12, dertiende lid van de Wet Vpb om vast te stellen of X kwalificeert als een omgekeerd hybride lichaam. Op grond van deze bepaling wordt onder een omgekeerd hybride lichaam niet verstaan, kort gezegd, een samenwerkingsverband dat belegt in effecten, een gediversifieerde portefeuille aanhoudt en dat kwalificeert als een instelling voor collectieve belegging in effecten of een alternatieve beleggingsinstelling.
7. X is een alternatieve beleggingsinstelling in de zin van artikel 2, dertiende lid, onderdeel b van de Wet Vpb. Op grond hiervan kwalificeert X niet als een omgekeerd hybride lichaam in de zin van artikel 2, twaalfde lid in combinatie met artikel 2, dertiende lid, onderdeel b van de Wet Vpb.
8. 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.
9. 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.
10. Zoals hiervoor opgemerkt drijft X een materiële onderneming. Dit betekent dat de buitenlandse commanditaire vennoten van X geacht worden 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 de buitenlandse commanditaire vennoten hebben ieder van de buitenlandse commanditaire vennoten bij fictie een vaste inrichting in Nederland. Een evenredig gedeelte van alle activa en passiva van X alsmede de daarmee verband houdende resultaten worden toegerekend aan de vaste inrichting van ieder van de buitenlandse commanditaire vennoten.

Conclusie

1. X is voor Nederlandse fiscale maatstaven transparant.
2. X kwalificeert niet als een omgekeerd hybride lichaam.
3. De buitenlandse commanditaire vennoten worden als gerechtigde in X geacht Nederlands inkomen te genieten.

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 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 1 januari 2024 tot en met 31 december 2028.