



Samenvatting

Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf over de kwalificatie van drie commanditaire vennootschappen en de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2024 tot en met 2028, aansluitend op een eerdere afspraak. Deze eerdere afspraak is komen te vervallen als gevolg van gewijzigde feiten en omstandigheden.

Feiten

X1, X2 en X3 zijn commanditaire vennootschappen opgericht naar Nederlands recht. X1, X2 en X3 fungeren als een platform waar arbeid en kapitaal samenkomen. De arbeid wordt geleverd door Y, de beherend vennoot, een vennootschap die is opgericht naar Nederlands recht en feitelijk in Nederland is gevestigd.

In Nederland worden door de tot het concern behorende vennootschappen activiteiten uitgeoefend door [11 - 25] werknemers. Dit personeel werkt voor rekening en risico van X1, X2 en X3 en beschikt over relevante professionele kennis en (internationale) ervaring. X1, X2 en X3 hebben eigen kantooruimte ter beschikking. Het concern is actief in de dienstverlenende sector.

Het doel van X1, X2 en X3 is 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 worden gehouden door Z, een commanditaire vennootschap naar Nederlands recht. X1, X2 en X3 houden het belang in Z via A, een coöperatie met wettelijke aansprakelijkheid opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in Nederland.

De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten in X1 en X3 vereist unanieme toestemming van alle vennoten, zowel commanditaire als beherende vennoten. De toetreding, vervanging en wijziging van de onderlinge gerechtigheid van de commanditaire vennoten in X2 vereist niet de unanieme toestemming van alle (commanditaire en beherende) vennoten.

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

Rechtskader

Het verzoek om zekerheid vooraf ziet op de kwalificatie van de commanditaire vennootschappen 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. Voor de kwalificatie van

de commanditaire vennootschappen vanaf 2025 is de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen van belang.

Tevens 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 vennoten van X1, X2 en X3 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 X1, X2 en X3 uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van X1, X2 en X3 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 was in 2024 het toestemmingsvereiste van belang. In (het reeds vervallen) artikel 2, derde lid, onderdeel c van de AWR werd een commanditaire vennootschap gekwalificeerd als een open commanditaire vennootschap indien zonder voorafgaande toestemming van alle vennoten de toetreding of vervanging van participanten mogelijk was. Alleen een open commanditaire vennootschap was 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 (wetteksten in 2024).
4. Beoordeeld is of deze commanditaire vennootschappen als transparante entiteit kunnen worden aangemerkt voor het jaar 2024. Hiertoe was 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 ingetrokken 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 beherend vennoten.

5. Ingevolge het hiervoor aangehaalde besluit inzake het toestemmingsvereiste wordt het volgende geconcludeerd. X1 en X3 hebben voor Nederlandse fiscale maatstaven te gelden als besloten commanditaire vennootschappen en zijn derhalve transparant. X2 wordt aangemerkt als een open commanditaire vennootschap en is derhalve niet-transparant.
6. Op basis van de Wet fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen blijven X1 en X3, zijnde commanditaire vennootschappen, na 1 januari 2025 transparant. X2, eveneens een commanditaire vennootschap, kwalificeert met ingang van 1 januari 2025 als transparant. X1, X2 en X3 zijn niet aan te merken als een fonds voor gemene rekening als bedoeld in artikel 2, vierde lid, van de Wet Vpb, omdat zij activiteiten verrichten die het beleggingscriterium te boven gaan. X1, X2 en X3 drijven namelijk een materiële onderneming.
7. De investeringsactiviteiten van X1, X2 en X3 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, X2 en X3 een materiële onderneming in Nederland voor toepassing van de Nederlandse belastingwet.
8. 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 van X1, X2 en X3 buitenlands belastingplichtig kunnen zijn indien de commanditaire vennootschap een onderneming drijft naar Nederlandse fiscale maatstaven.
9. Zoals hiervoor opgemerkt drijven X1, X2 en X3 een materiële onderneming. Dit betekent dat de buitenlandse commanditaire vennoten van X1, X2 en X3 worden 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 de buitenlandse commanditaire vennoten hebben deze buitenlandse commanditaire vennoten bij fictie een vaste inrichting in Nederland. Een evenredig gedeelte van alle activa en passiva van X1, X2 en X3 alsmede de daarmee verband houdende resultaten wordt toegerekend aan de vaste inrichting van iedere buitenlandse commanditaire vennoot.

Conclusie

Op grond van het voorgaande wordt het volgende geconcludeerd:

1. X1, X2 (met ingang van 1 januari 2025) en X3 zijn naar Nederlandse fiscale maatstaven transparant.
2. De buitenlandse commanditaire vennoten, als medegerechtigden in X1, X2 en respectievelijk X3, worden geacht Nederlands inkomen te genieten.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de Belastingdienst en X1, X2 respectievelijk X3 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, beide in de nationale situatie.

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