



Samenvatting

Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf over de inhoudingsvrijstelling, de buitenlandse belastingplicht, de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de toepassing van de CFC maatregel.

Feiten

X is een vennootschap opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd. X behoort tot een internationaal beursgenoteerd concern, actief in de industriële sector. A is de tophouder van dit concern en is gevestigd in een staat buiten de Europese Unie (EU) waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten (Verdragsland A). Op het niveau van A bevindt zich het hoofdkantoor van dit internationaal opererend concern. De directe aandeelhouder van X is Y. Y is ook gevestigd in Verdragsland A. Y wordt aangemerkt als een hybride entiteit (voor Nederlandse fiscale doeleinden als een niet-transparante entiteit, voor de andere staat als transparante entiteit). De aandeelhouders van Y, zijn B en via één of meerdere hybride entiteiten, C. B drijft een actieve onderneming. B en C worden (in)direct gehouden door A, waarbij alle tussenliggende entiteiten ook gevestigd zijn in Verdragsland A.

X is de moeder van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. X houdt middellijk alle aandelen in Z, die ook onderdeel is van deze fiscale eenheid. Z drijft een actieve onderneming in Nederland waarvan de activiteiten in lijn zijn met de activiteiten van het concern. Bovendien is Z actief in het aansturen van de (in)directe deelnemingen die via dochtervennootschap Q worden gehouden. Q is een vennootschap opgericht naar het recht van een land buiten de Europese Unie en aldaar gevestigd. Q drijft een onderneming en houdt daarnaast de aandelen in diverse (voornamelijk) operationele vennootschappen. Q houdt middellijk de aandelen van W, een vennootschap die zich bezighoudt met financierings- en treasury activiteiten gevestigd in een staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

Rechtskader

X verzoekt om zekerheid vooraf over de toepassing van de inhoudingsvrijstelling als bedoeld in artikel 4, tweede lid en verder van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB). Daarnaast verzoekt men om te bevestigen dat de aandeelhouder van X niet buitenlands belastingplichtig is als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb). Tevens verzoekt Z om te bevestigen dat de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet Vpb van toepassing is. Verder verzoekt Z om te bevestigen dat de CFC-maatregel van artikel 13ab van de Wet Vpb niet van toepassing is ten aanzien van W.

Relevant is hierbij het besluit van de Staatssecretaris van 19 juni 2019, nr. 2019/13003, Stcrt. 2019, nr. 35519, waarin de kaders voor het verkrijgen van zekerheid vooraf zijn gegeven met betrekking tot rulings met een internationaal karakter. Tevens is van belang de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden van de Staatssecretaris van 31 december 2018, nr. DB 2018/216528, Stcrt. 2018, 72064, zoals die is gewijzigd bij artikel VII van de Regeling van de Staatssecretaris van 18 december 2019, nr. 2019-0000199975, Stcrt. 2019, 69810.

Overwegingen

1. Aan de voorwaarden voor het in behandeling nemen van het verzoek om zekerheid vooraf is voldaan. X en Z oefenen in Nederland relevante operationele activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus) en voorts worden de bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van de verzoekende vennootschappen uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van het lichaam binnen het concern. Aanvullend is het besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting niet de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van de (rechts)handeling(en) of transacties, omdat sprake is van een operationele structuur die enerzijds al jaren bestond en anderzijds is uitgebreid met diverse externe acquisities. Ten behoeve van deze acquisities is om zakelijke redenen gekozen voor deze vorm van financiering en inbedding in de bestaande operationele structuur. Hierbij wordt primair gewerkt met twee financieringscentra (met gekwalificeerde medewerkers) binnen het concern in twee tijdzones. 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.
2. X wordt gehouden door Y, een vennootschap opgericht en gevestigd in een staat buiten de Europese Unie waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten. Y wordt aangemerkt als een hybride entiteit (voor Nederlandse fiscale doeleinden als een niet-transparante entiteit, voor de andere staat als transparante entiteit). Bij de beoordeling van artikel 4, tweede lid van de Wet DB is Y in beginsel de opbrengstgerechtigde. Echter, Y wordt volgens de fiscale wetgeving van het land van oprichting niet behandeld als de gerechtigde tot de opbrengst van aandelen, winstbewijzen en geldleningen als bedoeld in artikel 10, eerste lid, onderdeel d, van de Wet Vpb. Op grond van artikel 4, negende lid Wet DB, wordt voor de toepassing van dit artikel een achterliggende gerechtigde tot die opbrengst geacht de opbrengstgerechtigde te zijn, mits iedere zodanige gerechtigde volgens de fiscale wetgeving van de staat waarin hij is gevestigd, aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot die opbrengst. De (uiteindelijk) achterliggende gerechtigden, in casu B en C, hebben geen hybride karakter en worden aldus behandeld als opbrengstgerechtigden. Zowel B als C houden een belang in X waarop de deelnemingsvrijstelling of deelnemingsverrekening van toepassing zou zijn indien de opbrengstgerechtigden in Nederland zou zijn gevestigd. Artikel 4, tweede lid van de Wet DB is derhalve van toepassing.
3. Vervolgens is beoordeeld of de uitzonderingen van artikel 4, derde lid van de Wet DB van toepassing zijn. B en C worden niet geacht te zijn gevestigd in een derde staat en vervullen ook geen vergelijkbare functie als een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a of artikel 28 Wet Vpb. De onderdelen a en b van voornoemd artikel 4, derde lid van de Wet DB zijn derhalve niet van toepassing.
4. Tenslotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling van artikel 4, derde lid, onderdeel c van de Wet DB van toepassing is. Er is sprake van misbruik indien – kort gezegd – de aandelen in de in Nederland gevestigde vennootschap worden gehouden met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van dividendbelasting bij een ander te ontgaan ('subjectieve toets') en er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie ('objectieve toets').
5. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of B en C het belang houden met als hoofddoel om Nederlandse dividendbelasting te ontgaan. Hiervoor wordt de 'wegdenkgedachte' - zoals verwoord in de parlementaire geschiedenis - toegepast. Als B en C worden weggedacht, wordt uitgekomen bij A, een vennootschap die een actieve onderneming drijft in een staat buiten de Europese Unie waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Als A de aandelen in X rechtstreeks zou houden, zou eveneens sprake zijn van toepassing van de inhoudingsvrijstelling. Er is derhalve geen sprake van het ontgaan van dividendbelasting bij een ander. Aan de subjectieve toets wordt derhalve voldaan.

6. Toepassing van de objectieve toets komt niet meer aan de orde, nu er geen sprake is van het ontgaan van dividendbelasting.
7. Y houdt aandelen in X en kan mogelijk op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb buitenlands belastingplichtig zijn. 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. Op grond van de feiten en omstandigheden kan bevestigd worden dat Y geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging heeft in Nederland.
8. Eveneens kan gekeken worden naar de uitbreiding van het begrip Nederlandse onderneming in artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting. In dat artikel wordt het Nederlandse ondernemingsbegrip uitgebreid met een zestal categorieën. In dit geval wordt niet voldaan aan de bedoelde uitbreidingen van de Nederlandse onderneming.
9. Y houdt alle aandelen in X en kan mogelijk op grond van artikel 17, derde lid, letter b van de Wet Vpb buitenlands belastingplichtig zijn. Artikel 17, derde lid, letter b van de Wet Vpb kent een subjectieve en objectieve toets. Er is sprake van misbruik indien de belastingplichtige, in dit geval Y, een 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 sprake indien deze worden gereflecteerd in de substance van de vennootschap die het aanmerkelijk belang houdt.
10. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of Y het belang houdt met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. Hiervoor wordt de 'wegdenkgedachte' - zoals verwoord in de parlementaire geschiedenis - toegepast. Als Y wordt weggedacht, wordt uitgekomen bij A en B, twee vennootschappen die een actieve onderneming drijven in een staat buiten de Europese Unie waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Als A en B de aandelen in X rechtstreeks zouden houden, zou dat niet leiden tot een hogere Nederlandse inkomstenbelastingclaim. Er is derhalve geen sprake van het ontgaan van inkomstenbelasting bij een ander. Aan de subjectieve toets wordt aldus voldaan. In het gegeven geval is het overigens niet waarschijnlijk dat er een natuurlijk persoon is die een (indirect) belang heeft van meer dan 5% in X.
11. Toepassing van de objectieve toets komt niet meer aan de orde, nu er geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting.
12. Z verzoekt tevens of de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet Vpb van toepassing is op het belang in Q.
13. Aan de eisen van het tweede lid van artikel 13 Wet Vpb is voldaan. Q heeft een in aandelen verdeeld kapitaal en het belang van Z in Q is groter dan 5%, namelijk 100%.
14. Vervolgens is beoordeeld of de deelneming voldoet aan de oogmerktoets en derhalve niet dient te worden aangemerkt als een beleggingsdeelneming in de zin van artikel 13, negende lid van de Wet Vpb.
15. In het gegeven geval is sprake van een gemengd oogmerk, omdat er naast ondernemingsactiviteiten ook financieringsactiviteiten worden verricht door Z en haar deelnemingen. Derhalve is beoordeeld bij welk oogmerk het zwaartepunt ligt, ondernemen of beleggen. In casu is aannemelijk gemaakt dat het zwaartepunt bij het ondernemen ligt, waarbij is gekeken naar de activiteiten van de werknemers, de omzet, de activa en de winst. Tevens zijn de uitzonderingen van artikel 13, tiende lid van de Wet Vpb niet van toepassing. De deelneming wordt aldus niet als belegging gehouden. Om deze redenen is voor het belang in Q aan de oogmerktoets, zoals opgenomen in artikel 13, negende lid Wet Vpb voldaan.

16. Omdat in het gegeven geval sprake is van een gemengd oogmerk is voor de duidelijkheid tevens bekeken of wordt voldaan aan de bezittingentoets van artikel 13, elfde lid van de Wet Vpb. Uit de verstrekte informatie kan worden opgemaakt dat de bezittingen van de deelneming, onmiddellijk of middellijk, doorgaans niet voor meer dan de helft bestaan uit laagbelaste vrije beleggingen.
17. Tenslotte is beoordeeld in hoeverre de CFC-maatregel zoals weergegeven in artikel 13ab, van de Wet Vpb van toepassing is bij Z ten aanzien van het door haar gehouden indirecte belang in W.
18. Aan de eisen van het derde lid van artikel 13ab Wet Vpb is voldaan, Z heeft via een gelieerd lichaam een belang groter dan 50% in W, zodat W kwalificeert als een gecontroleerd lichaam.
19. Artikel 13ab Wet Vpb is op basis van het vijfde lid van dit artikel niet van toepassing indien een gecontroleerd lichaam een wezenlijke economische activiteit uitoefent. Het gecontroleerde lichaam wordt geacht een wezenlijke economische activiteit uit te oefenen, indien wordt voldaan aan de voorwaarden zoals opgenomen in artikel 2e van de Uitvoeringsbeschikking vennootschapsbelasting 1971 (Uitv.besch. Vpb), (tenzij aannemelijk wordt gemaakt dat slechts aan de deze voorwaarden wordt voldaan met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om in aanmerking te komen voor dit lid). Daarnaast kan belastingplichtige ook op een andere wijze aannemelijk maken dat het gecontroleerde lichaam een wezenlijke economische activiteit uitoefent.
20. W voldoet aan de voorwaarden zoals opgenomen in artikel 2e van de Uitv. Besch. Vpb en oefent daarnaast een wezenlijke economische activiteit uit zoals bedoeld in het elfde lid van artikel 13ab Wet Vpb. Aannemelijk is derhalve dat niet slechts aan de voorwaarden van artikel 2e van de Uitv. Besch. Vpb wordt voldaan met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om in aanmerking te komen voor de uitzondering op de voet van het vijfde lid van artikel 13ab. Daarom is de CFC-maatregel van artikel 13ab niet van toepassing bij Z op haar (indirecte) belang in W.

Conclusie

Gelet op artikel 4, tweede lid van de Wet DB is ter zake van winstuitkeringen van X aan Y geen Nederlandse dividendbelasting verschuldigd. Conform artikel 4, elfde lid van de Wet DB dient binnen een maand na het tijdstip waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld, verklaard te worden door X dat aan alle gestelde voorwaarden is voldaan.

Y is niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb. De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op het belang van Z in Q.

Met betrekking tot W is artikel 13ab van de Wet Vpb niet van toepassing, omdat W een wezenlijke economische activiteit uitoefent zoals bedoeld in artikel 13ab, vijfde lid en elfde lid van de Wet Vpb.

Voorgaande is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 13 mei 2019 tot en met 31 december 2023.