



## Samenvatting

### Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf over de kwalificatie van een commanditaire vennootschap naar Nederlandse fiscale maatstaven, de buitenlandse belastingplicht en de inhoudingsvrijstelling. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2019 tot en met 2023.

### Feiten

X is een vennootschap opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd. Y is een vennootschap opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd.

X en Y behoren tot een internationaal opererend concern dat actief is in de dienstverlenende sector. De aandelen in X worden, via een Nederlandse commanditaire vennootschap, gehouden door een tweetal vennootschappen, zijnde C en D. C is opgericht naar het recht van een jurisdictie in de Europese Unie en is aldaar onderworpen aan belastingheffing. D is opgericht naar het recht van een jurisdictie buiten de Europese Unie. De aandelen in Y worden gehouden door een vennootschap, zijnde B, opgericht naar het recht van een jurisdictie in de Europese Unie en aldaar onderworpen aan belastingheffing. B houdt op haar beurt alle aandelen in C. De aandelen in B worden uiteindelijk gehouden door A. A is opgericht naar het recht van een jurisdictie buiten de Europese Unie en is daar onderworpen aan belastingheffing. A fungeert als de tophoudster van het concern. Het overgrote deel van het personeel van de groep in Nederland is in dienst van Y. X heeft zelf geen personeel in dienst. Voor de werkzaamheden van X wordt personeel van Y aan X ter beschikking gesteld.

### Rechtskader

Het verzoek om zekerheid vooraf ziet op toepassing van de inhoudingsvrijstelling als bedoeld in artikel 4, tweede lid en verder van de Wet op de dividendbelasting 1965 ('Wet DB'). Deze zekerheid vraagt men voor uitkeringen van X aan haar aandeelhouder C en voor uitkeringen van Y aan B.

Als tweede ziet het verzoek op het achterwege blijven van de buitenlandse belastingplicht als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb) ten aanzien van de aandeelhouders van X en Y.

Als derde ziet het verzoek op de kwalificatie van de commanditaire vennootschap als besloten commanditaire vennootschap voor Nederlandse fiscale maatstaven.

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. Verder is relevant het besluit inzake commanditaire vennootschappen en het toestemmingsvereiste van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M.

## Overwegingen

1. X en Y oefenen 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 X en Y 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 de commanditaire vennootschap is het toestemmingsvereiste van belang. In art. 2, lid 3, onderdeel c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen 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 art. 2, lid 1, onderdeel a en/of art. 3, lid 1, onderdeel a Wet Vpb onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting.
4. In de CV overeenkomst is vastgelegd dat participanten slechts mogen toe- en/of uittreden als voorafgaande schriftelijke toestemming is verkregen van alle participanten, dus zowel van de commanditaire als beherende 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. X wordt (via de commanditaire vennootschap die voor alle betrokken landen transparant is) -grotendeels - gehouden door C, een vennootschap opgericht naar het recht van een jurisdictie in de Europese Unie waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten en die aldaar onderworpen is aan belastingheffing. C, de opbrengstgerechtigde, houdt op het moment van uitkeren een belang in X waarop de deelnemingsvrijstelling of deelnemingsverrekening van toepassing zou zijn indien de opbrengstgerechtigde in Nederland was gevestigd. Artikel 4, tweede lid Wet DB is derhalve van toepassing.
6. Aangezien de opbrengstgerechtigde in geen van de betrokken landen als een transparante vennootschap wordt gezien, is geen sprake van een hybride vennootschap en wordt niet toegekomen aan de uitzonderingen van het negende en tiende lid van artikel 4 Wet DB.
7. Vervolgens is beoordeeld of de uitzonderingen van artikel 4, derde lid Wet DB van toepassing zijn. C wordt niet geacht te zijn gevestigd in een derde staat en vervult ook geen vergelijkbare functie als een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a of artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De onderdelen a en b van voornoemd artikel 4, lid 3 Wet DB zijn derhalve niet van toepassing.
8. Tenslotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling van artikel 4, derde lid, onderdeel c 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').

9. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of C het belang houdt met als hoofddoel om Nederlandse dividendbelasting te ontgaan. C wordt (in)direct gehouden door een vennootschap opgericht naar het recht van een jurisdictie buiten de Europese Unie, welke een materiële onderneming uitoefent. De tussenliggende vennootschappen worden als gevolg van de 'wegdenkgedachte' – zoals verwoord in de parlementaire geschiedenis – weggedacht omdat zij geen materiële onderneming drijven. Bij uitkeringen van een Nederlandse vennootschap aan de vennootschap opgericht naar het recht van een jurisdictie buiten de Europese Unie kan op grond van de Wet DB ook inhouding van dividendbelasting achterwege blijven, aangezien Nederland met de betreffende jurisdictie ook een belastingverdrag heeft afgesloten. Dit betekent dat geen sprake is van het ontgaan van dividendbelasting en er derhalve recht bestaat op de inhoudingsvrijstelling voor uitkeringen van X aan C.
10. Y wordt gehouden door B, een vennootschap opgericht naar het recht van een jurisdictie in de Europese Unie waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten en die aldaar onderworpen is aan belastingheffing. B, de opbrengstgerechtigde, houdt op het moment van uitkeren een belang in X waarop de deelnemingsvrijstelling of deelnemingsverrekening van toepassing zou zijn indien de opbrengstgerechtigde in Nederland was gevestigd. Artikel 4, tweede lid Wet DB is derhalve van toepassing.
11. Aangezien de opbrengstgerechtigde in geen van de betrokken landen als een transparante vennootschap wordt gezien, is geen sprake van een hybride vennootschap en wordt niet toegekomen aan de uitzonderingen van het negende en tiende lid van artikel 4 Wet DB.
12. Vervolgens is beoordeeld of de uitzonderingen van artikel 4, derde lid Wet DB van toepassing zijn. B wordt niet geacht te zijn gevestigd in een derde staat en vervult ook geen vergelijkbare functie als een beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a of artikel 28 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. De onderdelen a en b van voornoemd artikel 4, lid 3 Wet DB zijn derhalve niet van toepassing.
13. Tenslotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling van artikel 4, derde lid, onderdeel c 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').
14. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of B het belang houdt met als hoofddoel om Nederlandse dividendbelasting te ontgaan. B wordt (in)direct gehouden door een vennootschap opgericht naar het recht van een jurisdictie buiten de Europese Unie, welke een materiële onderneming uitoefent. De tussenliggende vennootschappen worden als gevolg van de 'wegdenkgedachte' – zoals verwoord in de parlementaire geschiedenis – weggedacht omdat zij geen materiële onderneming drijven. Bij uitkeringen van een Nederlandse vennootschap aan de vennootschap opgericht naar het recht van een jurisdictie buiten de Europese Unie kan op grond van de Wet DB ook inhouding van dividendbelasting achterwege blijven, aangezien Nederland met de betreffende jurisdictie ook een belastingverdrag heeft afgesloten. Dit betekent dat geen sprake is van het ontgaan van dividendbelasting en er derhalve recht bestaat op de inhoudingsvrijstelling voor uitkeringen van Y aan B.
15. De aandeelhouders van X en Y kunnen mogelijk op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb buitenlands belastingplichtig zijn. Op grond van artikel 17, lid 3, 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 de aandeelhouders van X en Y geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging hebben in Nederland.

16. Eveneens kan gekeken worden naar de uitbreiding van het begrip Nederlandse onderneming in art. 17a van de Wet Vpb. 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.
17. Tenslotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling welke is opgenomen in art. 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb van toepassing is. B houdt alle aandelen in Y en C en D houden op hun beurt alle aandelen in X. B, C en D kunnen mogelijk op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b Wet Vpb buitenlands belastingplichtig zijn. Deze antimisbruikbepaling kent een subjectieve en een objectieve toets. Er is sprake van misbruik indien de belastingplichtige(n), in dit geval B, C en/of D, het aanmerkelijk belang houden 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.
18. Er is getoetst aan de subjectieve toets. Op grond van de feiten en omstandigheden houden B, C en D de aandelen niet met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan. Er is bevestigd dat geen natuurlijk persoon indirect een belang heeft van meer dan 5% in X en Y.
19. Toepassing van de objectieve toets komt niet meer aan de orde, nu er geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting.

## Conclusie

1. De commanditaire vennootschap is voor Nederlandse fiscale maatstaven transparant.
2. Gelet op artikel 4, tweede lid van de Wet DB is ter zake van winstuitkeringen van X aan C 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.
3. Gelet op artikel 4, tweede lid van de Wet DB is ter zake van winstuitkeringen van Y aan B 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 Y dat aan alle gestelde voorwaarden is voldaan.
4. B, C en D zijn niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting.

Voorgaande is vastgelegd in een ATR overeenkomst, met een looptijd van 1 januari 2019 tot en met 31 december 2022.