



Samenvatting

Aanleiding

Er is een verzoek ingediend voor het verkrijgen van zekerheid vooraf in het kader van een herstructurering waarbij de bestaande structuur wordt aangepast. Er wordt zekerheid gevraagd ten aanzien van de kwalificatie van drie hybride rechtsvormen naar Nederlandse fiscale maatstaven, of er sprake is van buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting en of er sprake is van subjectieve belastingplicht voor de dividendbelasting. Zekerheid wordt gevraagd voor de jaren 2020 tot en met 2024.

Feiten

X is een coöperatie opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd. X behoort tot een wereldwijd concern, welke actief is in de dienstverlenende sector.

Het doel van X is om te investeren in verschillende portfoliovennootschappen. Het personeel in Nederland werkt voor rekening en risico van X, heeft professionele kennis en ervaring, is verantwoordelijk voor de selectie en aansturing van de investeringen en zal in dat kader verantwoordelijk zijn voor strategische beslissingen. X heeft eigen kantoorruimte ter beschikking.

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

De leden van X zijn A, B en C. A en C zijn buitenlandse rechtsvormen opgericht naar het recht van een jurisdictie buiten de Europese Unie en aldaar gevestigd. B is een buitenlandse rechtsvorm opgericht naar het recht van een jurisdictie binnen de Europese Unie en aldaar gevestigd.

A en B drijven een materiële onderneming. A houdt tevens 100% van de aandelen in C. C is een houdstervennootschap.

Rechtskader

Het verzoek ziet op de kwalificatie van A, B en C voor Nederlandse fiscale maatstaven. Op grond van het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M kunnen buitenlandse rechtsvormen en samenwerkingsverbanden worden gekwalificeerd voor Nederlandse fiscale doeleinden. Artikel 2, derde lid, onderdeel c van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) in combinatie met het besluit inzake commanditaire vennootschappen, het toestemmingsvereiste van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M en de Lijst van gekwalificeerde buitenlandse samenwerkingsverbanden spelen hierbij ook een rol.

Daarnaast ziet het verzoek op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat de leden van X niet buitenlands belastingplichtig zijn als bedoeld in artikel 3, vierde lid, onderdeel a in combinatie met artikel 17 en artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb).

Tevens ziet het verzoek van X op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat er geen sprake is van subjectieve belastingplicht voor de dividendbelasting, omdat X niet kwalificeert als houdstercoöperatie zoals gedefinieerd in artikel 1, lid 8, van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB).

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. Het concern oefent in Nederland relevante economische activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus) en voorts worden de bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van X uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van het lichaam 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 heeft de gevraagde zekerheid vooraf geen 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 A, B en C is het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M van belang. Aan de hand van de feiten en omstandigheden en van de vier vragen (het toetsingskader) is beoordeeld of A, B en C overeenkomen 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?

In het gegeven geval wordt voor A vraag (A) met 'ja' beantwoord terwijl de vragen (B) en (C) met 'nee' worden beantwoord. Voor B worden de vragen (A), (B) en (C) met 'nee' beantwoord en voor C worden de vragen (A), (B) en (C) met 'ja' beantwoord.

Omdat voor C drie van de vier vragen met 'ja' worden beantwoord wordt geconcludeerd dat C als niet transparante entiteit heeft te gelden voor Nederlandse fiscale maatstaven.

Op grond van het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M wordt voor A en B 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 Lijst van gekwalificeerde buitenlandse samenwerkingsverbanden volgt dat A en B samenwerkingsverbanden zijn die vergelijkbaar zijn met een Nederlandse (open) commanditaire vennootschap (CV).

4. Vervolgens dient op grond van art. 2, lid 3, onderdeel c van de AWR in combinatie met het Besluit van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M 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. Aan dit vereiste wordt door A en B niet voldaan. Op grond van het voorstaande wordt geconcludeerd dat A en B als niet transparante entiteiten hebben te gelden voor Nederlandse fiscale maatstaven.
5. De leden van X 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 leden van X geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging hebben in Nederland.
6. 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.
7. Tenslotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling welke is opgenomen in art. 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb van toepassing is. A, B en C houden alle lidmaatschapsrechten in X. A, B en C 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 A, B en C, 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.
8. In het gegeven geval kan niet worden uitgesloten dat er uiteindelijk een natuurlijk persoon is die een (indirect) belang heeft van meer dan 5% in X. Omdat in casu niet kan worden uitgesloten dat sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting, is stil gestaan bij de objectieve toets.
9. Op grond van de objectieve toets is beoordeeld of sprake is van een kunstmatige constructie. Uit de parlementaire geschiedenis kan worden opgemaakt wanneer er in ieder geval geen sprake is van een kunstmatige constructie. Er is geen sprake van een kunstmatige constructie indien een van de volgende situaties zich voordoet: a) de directe aandeelhouder drijft een materiële onderneming (waaronder bijvoorbeeld een tophoudster) en het belang in het Nederlandse lichaam kan functioneel tot zijn ondernemingsvermogen worden gerekend of b) de directe aandeelhouder vervult een schakelfunctie en beschikt over voldoende relevante substance (artikel 2d, Uitv.besch. Vpb). Ingeval sprake is van relevante substance als bedoeld in artikel 2d, Uitv.besch. Vpb kan de inspecteur met ingang van 1 januari 2020 het tegendeel bewijzen en stellen dat alsnog sprake is van misbruik als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb.
10. A en B drijven een materiële onderneming. De lidmaatschapsrechten van X kunnen worden toegerekend aan het ondernemingsvermogen van A en B. Dit betekent dat er op grond van uitspraken in de parlementaire geschiedenis geen sprake is van een kunstmatige constructie en A en B niet als buitenlands belastingplichtig kunnen worden aangemerkt, zoals bedoeld in artikel 17 en 17a Wet Vpb.

11. Beoordeeld is of C het belang houdt met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. De aandeelhouder van C, A, drijft een materiële onderneming. Gezien de materiële onderneming op het niveau van A kan er geen sprake van zijn dat C het aanmerkelijk belang in X houdt met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om bij een ander Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan waar geen zakelijke redenen aan ten grondslag liggen. Artikel 17, derde lid, letter b van de Wet Vpb is derhalve niet van toepassing.
12. Op basis van artikel 1, eerste lid in samenhang met artikel 1, tweede lid van de Wet DB zijn houdstercoöperaties inhoudingsplichtig voor de heffing van dividendbelasting.
13. 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.
14. Op basis van de balans kan X 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 oefent voor rekening en risico van X werkzaamheden uit. 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. De personeelsleden verrichten hoogwaardige activiteiten in Nederland. Dit betekent dat X niet aangemerkt kan worden als houdstercoöperatie in de zin van artikel 1, achtste lid van de Wet DB. Er is derhalve geen subjectieve belastingplicht voor de dividendbelasting.

Conclusie

1. A, B en C zijn voor Nederlandse fiscale maatstaven niet transparant.
2. A, B en C zijn niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting.
3. X kwalificeert niet als houdstercoöperatie in de zin van artikel 1, lid 8, Wet DB en er is om die reden geen subjectieve belastingplicht voor de dividendbelasting.

Bovenstaande is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 30 november 2020 tot en met 31 december 2024.