



Samenvatting

Aanleiding

Er is een verzoek ingediend voor het verkrijgen van zekerheid vooraf over de kwalificatie van een buitenlands samenwerkingsverband naar Nederlandse fiscale maatstaven. Verder is verzocht om zekerheid vooraf ten aanzien van de belastingplicht voor de conditionele bronbelasting op renten en royalty's. Men vraagt zekerheid voor de jaren 2021 tot en met 2025.

Feiten

X is een coöperatie opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd. X behoort tot een internationaal concern met een hoofdkantoor in een land buiten de Europese Unie (EU), welke actief is in de financiële sector. In Nederland heeft het concern een houdster-/financieringsplatform. X treedt op als houdstermaatschappij voor diverse investeringen binnen Europa. Zij oefent hiervoor relevante operationele activiteiten uit in Nederland. Het personeel in Nederland werkt voor rekening en risico van X en beschikt over professionele kennis en ervaring om de investeringen actief te managen. X heeft eigen kantooruimte ter beschikking.

Y, een samenwerkingsverband opgericht naar het recht van een land buiten de EU (Verdragsland A), houdt 50% van de lidmaatschapsrechten in X. Z, een collectief investeringsvehikel opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in een land buiten de EU, een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten (Verdragsland B), is enig commanditair vennoot in Y. In dit collectief investeringsvehikel investeren partijen die eveneens gevestigd zijn in Verdragsland B. W, een samenwerkingsverband opgericht naar het recht van een land buiten de EU (Verdragsland A) fungeert als behorend vennoot van Y en heeft een minimaal belang in Y.

Y wordt als transparante entiteit aangemerkt voor fiscale maatstaven in Verdragsland A en Verdragsland B. Y heeft aandeelhoudersleningen verstrekt aan X. Z kwalificeert als niet-transparant naar de fiscale maatstaven van Verdragsland B. Y maakt deel uit van een samenwerkende groep.

Rechtskader

Het verzoek om zekerheid vooraf ziet in eerste instantie op de kwalificatie van Y voor Nederlandse fiscale maatstaven. Op grond van het besluit van 11 december 2009, nr. CPP2009/519M kunnen buitenlandse rechtsvormen worden gekwalificeerd voor Nederlandse fiscale doeleinden aan de hand van een toetsingskader. 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.

Verder verzoekt Y om zekerheid vooraf over de belastingplicht voor de conditionele bronbelasting op renten en royalty's als bedoeld in artikel 2.1 van de Wet bronbelasting 2021 (Wet BB). Deze zekerheid wordt gevraagd voor de voordelen in de vorm van renten uit hoofde van de geldlening verschuldigd door X aan Y.

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 operationele 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 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 het samenwerkingsverband Y naar Nederlandse fiscale maatstaven 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 Y overeenkomt 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 vraag (A) met 'ja' en vraag (B) met 'nee' beantwoord. Dit betekent dat er sprake is van een CV-achtige. Op grond van art. 2, lid 3, onderdeel c van de AWR in combinatie met het Besluit van 15 december 2015, nr. BLKB2015/1209M is beoordeeld 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. Uit de samenwerkingsovereenkomst van Y volgt dat aan dit vereiste is voldaan, zodat Y als transparante entiteit heeft te gelden voor Nederlandse fiscale maatstaven.

4. Vervolgens is de belastingplicht voor de conditionele bronbelasting op renten en royalty's beoordeeld. Doordat Y als transparante entiteit heeft te gelden naar Nederlandse fiscale maatstaven, worden de voordelen in de vorm van renten op de door Y aan X verstrekte geldlening toegerekend aan Z als commanditair vennoot en W als beherend vennoot. Uit de verstrekte informatie volgt dat Z als collectief investeringsvehikel vergelijkbaar is met een fonds voor gemene rekening en dat haar participaties vrij verhandelbaar zijn. Z is daarmee vergelijkbaar met een open fonds voor gemene rekening.
5. Eerst is de belastingplicht van Z beoordeeld en is gekeken naar het begrippenkader van artikel 1.2 van de Wet BB. Z, een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in Verdragsland B, is enig commanditair vennoot in Y. Z geniet zelf voordelen in de vorm van renten uit hoofde van de aan X verstrekte geldlening. X kwalificeert als een aan Z, de voordeelgerechtigde, gelieerde inhoudingsplichtige. Verdragsland B is geen laagbelastende jurisdictie.
6. Vervolgens is beoordeeld of sprake is van belastingplicht op grond van artikel 2.1 van de Wet BB.

7. Omdat Z is gevestigd in Verdragsland B, is Z niet belastingplichtig ten aanzien van de voordelen in de vorm van renten uit hoofde van de geldlening verschuldigd door X op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a van de Wet BB.
8. Z heeft geen vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie en is derhalve niet belastingplichtig op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel b van de Wet BB.
9. Beoordeeld is vervolgens of de antimisbruikbepaling van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c van de Wet BB van toepassing is. Er is sprake van misbruik indien – kort gezegd – Z is gevestigd in een staat, niet zijnde Nederland of een laagbelastende jurisdictie, en gerechtigd is tot de renten uit hoofde van de geldlening verschuldigd door X met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van belasting bij een ander te ontgaan ('subjectieve toets') en er sprake is van een kunstmatige constructie of transactie of reeks van constructies of samenstel van transacties ('objectieve toets').
10. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of Z het belang houdt met als hoofddoel om Nederlandse belasting te ontgaan. Hiervoor wordt de 'wegdenkgedachte' - zoals verwoord in de parlementaire geschiedenis – toegepast. In de parlementaire geschiedenis is opgemerkt dat indien de situatie zonder tussenkomst van de tussenschakel zou leiden tot een hogere Nederlandse bronbelastingclaim, dit een aanwijzing is dat sprake is van een constructie die ertoe strekt de heffing van bronbelasting bij een ander te ontgaan (subjectieve toets). Omdat Z geen verplichting heeft om de ontvangen rente van X door te betalen aan een concernmaatschappij, kwalificeert Z niet als tussenschakel.
11. Dit betekent dat er op grond van uitspraken in de parlementaire geschiedenis geen sprake is van het ontgaan van belasting en er derhalve geen sprake is van belastingplicht op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c van de Wet BB. Toepassing van de objectieve toets is derhalve niet meer aan de orde.
12. Aangezien de voordeelgerechtigde 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 artikel 2.1, eerste lid, onderdelen d en e van de Wet BB.
13. Tenslotte is de belastingplicht voor de conditionele bronbelasting op renten en royalty's beoordeeld ten aanzien van W. Op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e van de Wet BB wordt W aangemerkt als een hybride entiteit (voor Nederlandse fiscale doeleinden als een niet-transparante entiteit, voor de andere staat als transparante entiteit). Beoordeeld is vervolgens of artikel 2.1, vierde lid van de Wet BB van toepassing is. Op grond van dit artikel is W niet belastingplichtig indien aannemelijk wordt gemaakt dat iedere achterliggende gerechtigde van W volgens de fiscale wetgeving van de staat waarin hij is gevestigd, aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot die voordelen en niet een lichaam is waarop zonder tussenkomst van de voordeelgerechtigde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, b, c of d van de Wet BB van toepassing zou zijn. De uiteindelijke achterliggende gerechtigde van W is gevestigd in Verdragsland A, een land dat geen laagbelastende jurisdictie is (onderdeel a) noch heeft W een vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie (onderdeel b). Omdat W geen verplichting heeft om de ontvangen rente van X door te betalen aan een concernmaatschappij, kwalificeert W niet als tussenschakel. Dit betekent dat er op grond van uitspraken in de parlementaire geschiedenis geen sprake is van het ontgaan van belasting (onderdeel c). W heeft verder geen hybride karakter (onderdeel d) en wordt aldus behandeld als voordeelgerechtigde.

Conclusie

1. Y is voor Nederlandse fiscale doeleinden transparant.

2. Y is niet belastingplichtig ten aanzien van de voordelen in de vorm van renten uit hoofde van de geldlening verschuldigd door X op grond van artikel 2.1 van de Wet BB.

Voorgaande is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst met een looptijd van 1 januari 2021 tot en met 31 december 2025.