



Samenvatting

Aanleiding

Er is een verzoek ingediend voor het verkrijgen van zekerheid vooraf ten aanzien van de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting en de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2021 tot en met 2025, aansluitend op een eerdere afspraak tot en met 2021 die is vervallen als gevolg van een zakelijke herstructurering.

Feiten

X is een coöperatie opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd. X behoort tot een internationaal opererend concern dat actief is in de handelssector. Het concern verricht operationele activiteiten in Nederland. Deze activiteiten worden uitgeoefend door [11- 25] werknemers in Nederland. X verricht operationele activiteiten in Nederland en verricht daarnaast financierings- en houdsteractiviteiten. X heeft voldoende personeel in dienst dat beschikt over kennis en ervaring om de activiteiten van X te verrichten. X heeft eigen kantoorruimte ter beschikking.

A, B en C zijn de leden van X en houden gezamenlijk 100% van de lidmaatschapsrechten in X. A, B en C zijn feitelijk gevestigd in een staat buiten de Europese Unie (EU). A is de tophouder van het concern. A houdt (in)direct het belang in B en C. Op het niveau van A wordt een materiële onderneming uitgeoefend. Daarnaast is A actief betrokken bij de aansturing van het concern.

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.

X houdt alle aandelen in Y, een vennootschap opgericht naar het recht van en gevestigd in Nederland. Y functioneert als houdstervenootschap en houdt deelnemingen in verschillende entiteiten opgericht naar het recht van en gevestigd in landen binnen en buiten de EU. Een deel van de Nederlandse werknemers van het concern is actief betrokken bij de aansturing van de deelnemingen van Y.

De meeste deelnemingen van Y drijven actieve ondernemingen en verrichten activiteiten die in het verlengde liggen van de activiteiten van het concern. Sommige deelnemingen van Y functioneren als houdstervenootschap en houden belangen in operationele entiteiten die activiteiten verrichten die in het verlengde liggen van de activiteiten van het concern. Twee deelnemingen houden beiden enkel een belang van minder dan 5% in een operationele entiteit die activiteiten verricht in het verlengde van de activiteiten van het concern.

Daarnaast verrichten twee deelnemingen van Y op dit moment geen operationele activiteiten meer en zullen op termijn geliquideerd worden. Voordat de operationele activiteiten van deze deelnemingen waren gestaakt, dreven deze deelnemingen een onderneming en verrichtten activiteiten die in het verlengde lagen met de activiteiten van het concern. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat één van de deelnemingen van Y gevestigd is in een jurisdictie die is opgenomen in Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Er wordt geen zekerheid gegeven ten aanzien van deze deelneming (waar hierna gesproken wordt over 'de deelnemingen' wordt derhalve niet naar deze deelneming verwezen).

Z is een vennootschap opgericht naar het recht van en gevestigd in Nederland. D is de aandeelhouder van Z. D is een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in een lidstaat van de EU. D verricht operationele activiteiten die in het verlengde liggen van de activiteiten van het concern. De aandelen in Z en D worden indirect gehouden door X en Y.

Rechtskader

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

Tevens verzoekt Y om zekerheid vooraf dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op het belang in de deelnemingen. Dit verzoek ziet op artikel 13 van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb). Er dient voldaan te zijn aan de eisen van artikel 13, tweede lid van de Wet Vpb en er mag geen sprake zijn van als belegging gehouden deelnemingen als bedoeld in het negende lid van artikel 13 Wet Vpb, tenzij sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming als bedoeld in het elfde lid van artikel 13 Wet Vpb.

Daarnaast verzoekt men om ook te bevestigen dat A, B, C en D niet buitenlands belastingplichtig zijn als bedoeld in artikel 3, vierde lid, onderdeel a in combinatie met artikel 17 en artikel 17a van de Wet Vpb.

Tot slot verzoekt Z om zekerheid vooraf over de toepassing van de inhoudingsvrijstelling als bedoeld in artikel 4, tweede lid en verder van de Wet DB.

Relevant is hierbij 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 van belang de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (met inachtneming van de jaarlijkse wijzigingen).

Overwegingen

1. Het concern oefent bedrijfseconomische operationele activiteiten uit in Nederland (de zogenoemde economische nexus) en voorts worden de bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van de verzoekende lichamen uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functie van de verzoekende lichamen binnen het concern.
2. De gevraagde zekerheid vooraf heeft 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. Tevens 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.
4. 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%.

5. 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. Op grond van de beschreven feiten en omstandigheden en significante operationele activiteiten van X is vastgesteld dat er voldoende kwalitatieve en kwantitatieve aanwezigheid is 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 inhoudingsplicht voor de dividendbelasting.
6. De deelnemingen van Y hebben allen een rechtsvorm die vergelijkbaar is met een Nederlandse kapitaalvennootschap op grond van het besluit van 11 december 2009, CP2009/519M, zodat de deelnemingen kwalificeren als niet-transparante entiteiten. Y houdt, belangen van tenminste 5% in de deelnemingen. Derhalve wordt voldaan aan de eisen voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op grond van artikel 13, tweede lid van de Wet Vpb.
7. Vervolgens dient beoordeeld te worden of de deelnemingen niet dienen te worden aangemerkt als beleggingsdeelnemingen in de zin van artikel 13, negende lid van de Wet Vpb.
8. Y legt als zodanig een relatie tussen de bedrijfsmatige activiteiten van het concern en de activiteiten van de deelnemingen. Om deze reden is voor de deelnemingen aan de oogmerktoets, zoals opgenomen in artikel 13, negende lid van de Wet Vpb, voldaan.
9. Bij een van de deelnemingen is er sprake van een gemengd oogmerk, omdat er naast ondernemingsactiviteiten ook financieringsactiviteiten in de zin van artikel 13, tiende lid van de Wet Vpb worden verricht door deze deelneming. 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. De deelneming wordt aldus niet als belegging gehouden en voldoet aan de oogmerktoets, zoals opgenomen in artikel 13, negende lid van de Wet Vpb. Voor de volledigheid is tevens bekeken of wordt voldaan aan de bezittingentoets van artikel 13, elfde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb. Uit de verstrekte informatie kan worden opgemaakt dat de bezittingen van deze deelneming, onmiddellijk of middellijk, doorgaans niet voor meer dan de helft bestaan uit laagbelaste vrije beleggingen. Dit betekent dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op het belang in deze deelneming.
10. Met betrekking tot de deelnemingen die geliquideerd zullen worden, is aan de hand van de feiten en omstandigheden beoordeeld of zij aangemerkt dienen te worden als beleggingsdeelnemingen. Deze deelnemingen dreven vóór de inactieve periode een materiële onderneming en verrichtten activiteiten die in het verlengde lagen van het concern. Deze deelnemingen zullen op termijn worden geliquideerd. Dit betekent dat deze deelnemingen niet worden gehouden als belegging in de zin van artikel 13, negende lid, van de Wet Vpb. Voor de volledigheid is tevens globaal bekeken of wordt voldaan aan de onderworpenheidstoets van artikel 13, elfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb. Uit de verstrekte informatie kan worden opgemaakt dat deze deelnemingen onderworpen zijn aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing. Dit betekent dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op het belang in deze deelnemingen.
11. De twee deelnemingen waarvan de bezittingen enkel bestaan uit een belang van minder dan 5% in een operationele vennootschap, worden op grond van artikel 13, tiende lid, onderdeel a, van de Wet Vpb geacht een beleggingsdeelneming te zijn. Met betrekking tot deze deelnemingen is beoordeeld of wordt voldaan aan de bezittingentoets van artikel 13, elfde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb. Uit de verstrekte informatie kan worden opgemaakt dat de bezittingen van deze deelnemingen, onmiddellijk of middellijk, doorgaans niet voor meer dan de helft bestaan uit laagbelaste vrije beleggingen. Dit betekent dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op de belangen in deze deelnemingen.

12. De uitzonderingen van artikel 13, tiende lid van de Wet Vpb zijn niet van toepassing op de overige deelnemingen, zodat de deelnemingsvrijstelling geldt ten aanzien van de belangen van Y in haar deelnemingen.
13. A, B en C houden de lidmaatschapsrechten in X en kunnen mogelijk op grond van artikel 3, vierde lid, onderdeel a in combinatie met 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 A, B en C geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging hebben in Nederland.
14. Eveneens is gekeken naar de uitbreiding van het begrip Nederlandse onderneming in artikel 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.
15. Ten slotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling welke is opgenomen in artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb van toepassing is. De antimisbruikbepaling kent een subjectieve en een objectieve toets. Er is sprake van misbruik indien de belastingplichtigen, 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.
16. Beoordeeld is of A, B en C de lidmaatschapsrechten in X houden met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. B en C worden (in)direct gehouden door A. A drijft een materiële onderneming. Gezien de materiële onderneming op het niveau van A kan er geen sprake van zijn dat A, B en C het aanmerkelijk belang in X houden 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, onderdeel b, van de Wet Vpb is derhalve niet van toepassing.
17. Z wordt gehouden door D, een vennootschap opgericht naar het recht van en gevestigd in een staat binnen de EU en aldaar onderworpen aan belastingheffing. D, de opbrengstgerechtigde, houdt op het moment van uitkeren een belang in Z waarop de deelnemingsvrijstelling of deelnemingsverrekening van toepassing zou zijn indien de opbrengstgerechtigde in Nederland zou zijn gevestigd. Artikel 4, tweede lid van de Wet DB is derhalve van toepassing.
18. 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 van de Wet DB.
19. Vervolgens is beoordeeld of de uitzonderingen van artikel 4, derde lid van de Wet DB van toepassing zijn. D 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 artikellid zijn derhalve niet van toepassing.
20. Ten slotte 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').

21. Beoordeeld is of D het belang in Z houdt met als hoofddoel om de heffing van dividendbelasting bij een ander te ontgaan. Gelet op de materiële onderneming op het niveau van A en D kan er geen sprake van zijn dat D het belang in Z houdt met als hoofddoel of een van de hoofddoelen om de heffing van dividendbelasting bij een ander te ontgaan waar geen zakelijke redenen aan ten grondslag liggen. Artikel 4, derde lid, onderdeel c, van de Wet DB is derhalve niet van toepassing.
22. D houdt 100% van de aandelen van Z en kan mogelijk op grond van artikel 3, vierde lid, onderdeel a in combinatie met 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 D geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging heeft in Nederland.
23. Eveneens is gekeken naar de uitbreiding van het begrip Nederlandse onderneming in artikel 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.
24. Ten slotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling welke is opgenomen in artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb van toepassing is. De antimisbruikbepaling kent een subjectieve en een objectieve toets. Er is sprake van misbruik indien de belastingplichtige, in dit geval D, het 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.
25. Beoordeeld is of D het belang in Z houdt met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. D drijft een materiële onderneming. Gezien de materiële onderneming op het niveau van D kan er geen sprake van zijn dat D het aanmerkelijk belang in Z 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, onderdeel b, van de Wet Vpb is derhalve niet van toepassing.

Conclusie

Op grond van het voorgaande kwalificeert X niet als houdstercoöperatie in de zin van artikel 1, achtste lid van de Wet DB en er is om die reden geen inhoudingsplicht voor de dividendbelasting.

De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op de belangen van Y in de deelnemingen.

Gelet op artikel 4, tweede lid, van de Wet DB is ter zake van winstuitkeringen van Z aan D 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 Z dat aan alle gestelde voorwaarden is voldaan.

A, B, C en D zijn niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat ook overeenstemming is 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.

Dit is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst met een looptijd van 17 mei 2021 tot en met 31 december 2025.