



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 inhoudingsvrijstelling in de dividendbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2020 tot en met 2024, aansluitend op een eerdere afspraak tot en met 2019.

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 industriële en dienstverlenende sector. Het concern verricht operationele activiteiten in Nederland via X en een dochtervennootschap van X. Deze activiteiten worden uitgeoefend door [26-75] werknemers in Nederland. X functioneert als houdster- en financieringslichaam voor het concern en is actief betrokken bij de aansturing van haar deelnemingen. X heeft hiervoor voldoende personeel in dienst.

X houdt deelnemingen in verschillende entiteiten opgericht naar het recht van en gevestigd in landen binnen en buiten de Europese Unie (EU). Alle deelnemingen van X drijven actieve ondernemingen en verrichten activiteiten die in het verlengde liggen van de activiteiten van het concern. Drie deelnemingen van X worden gedurende de looptijd van de vaststellingsovereenkomst geliquideerd. Twee van de drie deelnemingen die zijn geliquideerd, waren in de periode vóór de liquidatie tijdelijk inactief. Voordat de operationele activiteiten van deze deelnemingen werden gestaakt, dreven deze deelnemingen een onderneming en verrichtten zij activiteiten die in het verlengde lagen van de activiteiten van het concern. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat één van de deelnemingen van X 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).

Y en Z zijn de leden van X en houden gezamenlijk direct 100% van de lidmaatschapsrechten in X. Y is feitelijk gevestigd in een staat buiten de EU waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden. Z is feitelijk gevestigd in een staat buiten de EU waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten. Y en Z drijven actieve ondernemingen en verrichten activiteiten die in het verlengde liggen van de activiteiten van het concern. Q is de tophoudster van het concern en is beursgenoteerd. Q houdt (in)direct het belang in X, Y en Z. Q is feitelijk gevestigd in een staat buiten de EU, waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden (staat A). Op het niveau van Q wordt een materiële onderneming uitgeoefend. Daarnaast is Q actief betrokken bij de aansturing van het concern.

X zal geen stukken uitgeven die in fiscale zin kwalificeren als schriftelijke aandeebewijzen 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.

Rechtskader

Het verzoek van X om zekerheid vooraf dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is, 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 Y en Z 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 verzoekt X 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). Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat geen zekerheid vooraf is verzocht over toepassing van de inhoudingsvrijstelling ten aanzien van Z.

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 X uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functie van X 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. De deelnemingen van X 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. X houdt, met uitzondering van één deelneming, belangen van meer dan 5% in haar deelnemingen. In één van haar deelnemingen houdt X een belang dat kleiner is dan 5%. Dit belang wordt op grond van artikel 13, vijfde lid, onderdeel a, van de Wet Vpb aangemerkt als een deelneming. Derhalve wordt voldaan aan de eisen voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op grond van artikel 13, tweede lid van de Wet Vpb.
5. 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.
6. X 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.

7. Met betrekking tot de twee deelnemingen die in de periode vóór liquidatie tijdelijk inactief waren, 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. Dit betekent dat deze deelnemingen niet werden 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 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 bestonden uit laagbelaste vrije beleggingen. Dit betekent dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing is op het belang in deze deelnemingen.
8. De uitzonderingen van artikel 13, tiende lid van de Wet Vpb zijn niet van toepassing, zodat de deelnemingsvrijstelling geldt ten aanzien van de belangen van X in haar deelnemingen.
9. Y en Z 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 Y en Z geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging hebben in Nederland.
10. 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.
11. 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 Y of Z, 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.
12. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of Y en Z de lidmaatschapsrechten in X houden met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. In het gegeven geval is er geen natuurlijk persoon die uiteindelijk een (indirect) belang heeft van tenminste 5% in X. Dit betekent dat er geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting. Ten overvloede wordt opgemerkt dat gelet op de materiële onderneming op het niveau van Q er geen sprake van kan zijn dat Y en Z 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.
13. X wordt gehouden door Y, een vennootschap opgericht naar het recht van een land buiten de EU waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten en die aldaar onderworpen is aan belastingheffing. Y, 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 van de Wet DB is derhalve van toepassing.

14. 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.
15. Vervolgens is beoordeeld of de uitzonderingen van artikel 4, derde lid van de Wet DB van toepassing zijn. Y 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.
16. 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').
17. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of Y het belang houdt met als hoofddoel om Nederlandse dividendbelasting te ontgaan. Y wordt direct gehouden door Q, een vennootschap die een materiële onderneming drijft en gevestigd is in een staat waarmee Nederland een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden. Y wordt als gevolg van de 'wegdenkgedachte' – zoals verwoord in de parlementaire geschiedenis – weggedacht. Bij uitkeringen van X aan Q zou – indien Q het belang in X direct had gehouden – op grond van het belastingverdrag tussen Nederland en staat A geen dividendbelasting worden geheven. Dit betekent dat er op grond van uitlatingen in de parlementaire geschiedenis geen sprake is van het ontgaan van dividendbelasting en er derhalve recht bestaat op de inhoudingsvrijstelling voor uitkeringen van X aan Y.
18. Toepassing van de objectieve toets komt niet meer aan de orde, nu er geen sprake is van het ontgaan van dividendbelasting.

Conclusie

De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op de belangen van X in haar deelnemingen op basis van artikel 13, negende lid van de Wet Vpb.

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 en Z zijn niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb.

Dit is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst met een looptijd van 1 januari 2020 tot en met 31 december 2024.