



Samenvatting

Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf of er sprake is van buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting en over de toepassing van de inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2022 tot en met 2026.

Feiten

X, een coöperatie opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in Nederland, is de moedermaatschappij van een fiscale eenheid voor de vennootschapsbelasting. X is een houdstercoöperatie en behoort tot een internationaal opererend concern, actief in de dienstverlenende sector. In Nederland worden door X en de Nederlandse groepsvennootschappen bedrijfseconomische operationele activiteiten uitgeoefend door [76-150] werknemers.

Y, een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in een staat buiten de Europese Unie (EU) waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden (verdragsland A), houdt direct het merendeel van de lidmaatschapsrechten in X. Y is de beursgenoteerde tophouder en het hoofdkantoor van het concern. Y houdt ook een deel van het belang in X via een samenwerkingsverband, opgericht naar het recht van een staat buiten de EU waarmee Nederland een belastingverdrag heeft (verdragsland B). Y is de beherend vennoot van dit samenwerkingsverband. Z, een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in Nederland, is de commanditair vennoot in het samenwerkingsverband. Y houdt alle aandelen in Z.

Het samenwerkingsverband is transparant naar de fiscale maatstaven van Nederland en verdragsland B. Voor verdragsland A kwalificeert het samenwerkingsverband als niet-transparant.

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.

Er zijn geen in het buitenland wonende natuurlijke personen met een (in)direct belang van 5% of meer in X.

Rechtskader

Het verzoek van X ziet op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat Y niet onderworpen is aan Nederlandse vennootschapsbelasting als buitenlands belastingplichtige op grond van artikel 3 in combinatie met artikel 17 en artikel 17a van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb).

Tevens ziet het verzoek om zekerheid vooraf op de 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 winstuitkeringen van X aan haar aandeelhouder Y voor het door Y direct gehouden belang in X.

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, middels haar Nederlandse dochtermaatschappijen, in Nederland bedrijfseconomische operationele activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus). Voorts worden de relevante 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. Y houdt (in)direct lidmaatschapsrechten in X en kan mogelijk op grond van artikel 3 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 geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging heeft in Nederland.
4. Tevens 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 zevental categorieën. In dit geval wordt niet voldaan aan de bedoelde uitbreidingen van de Nederlandse onderneming.
5. Vervolgens is beoordeeld of de antimisbruikbepaling welke is opgenomen in artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb. Deze antimisbruikbepaling kent een subjectieve en objectieve toets. Op grond van de subjectieve toets wordt bekeken of Y een 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 op grond van zakelijke redenen is opgezet ('objectieve toets'). Van geldige zakelijke redenen is sprake indien deze worden gereflecteerd in de aanwezigheid van de vennootschap die het aanmerkelijk belang houdt.
6. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of Y het belang houdt met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. In het gegeven geval houdt uiteindelijk geen in het buitenland wonend natuurlijk persoon een direct of indirect belang van meer dan 5% in X. Dit betekent dat er geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting.
7. Nu is vastgesteld dat op het niveau van Y geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting hoeft niet meer stil gestaan te worden bij de objectieve toets van de antimisbruikbepaling.
8. Vervolgens is de toepassing van de inhoudingsvrijstelling als bedoeld in artikel 4, tweede lid en verder van de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet DB) beoordeeld voor het door Y direct in X gehouden belang. X, een houdstercoöperatie, wordt (deels) direct gehouden door Y, een vennootschap opgericht naar het recht van een staat buiten de EU waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten en aldaar is gevestigd. 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.

9. 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.
10. 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 Vpb. De onderdelen a en b van voornoemd artikel 4, derde lid van de Wet DB zijn derhalve niet van toepassing.
11. Tenslotte 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').
12. 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 sprake is van een van de volgende situaties:
 - 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 fungeert als tussenhoudster en beschikt over voldoende relevante substance (artikel 1bis Uitv.besch. DB). Ingeval sprake is van relevante substance als bedoeld in artikel 1bis Uitv.besch. DB kan de inspecteur het tegendeel aannemelijk maken dat alsnog sprake is van misbruik als bedoeld in artikel 4, derde lid, onderdeel van de Wet DB.
13. X wordt (deels) direct gehouden door Y, een vennootschap die een materiële onderneming drijft en gevestigd is in verdragsland A. Y is de beursgenoteerde tophoudster en het hoofdkantoor van het concern. Gezien de materiële onderneming op het niveau van Y kan er geen sprake zijn van een kunstmatige constructie of transactie. Artikel 4, derde lid, onderdeel c van de Wet DB is derhalve niet van toepassing.

Conclusie

1. Y is niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb.
2. Gelet op artikel 4, tweede lid van de Wet DB is ter zake van winstuitkeringen van X direct 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.

Bovenstaande is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 1 januari 2022 tot en met 31 december 2026.

Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat de Belastingdienst en X ook overeenstemming hebben bereikt over aspecten die niet vallen onder het bereik van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter. Het betreft hier de inhoudingsvrijstelling in de nationale situatie.