



Samenvatting

Aanleiding

Er is een verzoek ingediend voor het verkrijgen van zekerheid vooraf over de belastingplicht voor de conditionele bronbelasting op renten en royalty's. Men vraagt zekerheid voor de jaren 2021 tot en met 2025.

Feiten

X en Y zijn beiden een coöperatie opgericht naar het recht van en feitelijk in Nederland gevestigd. X en Y behoren tot een internationaal opererend concern actief in de dienstverlenende sector. X en Y houden elk alle aandelen in meerdere vennootschappen die zijn opgericht naar het recht van en feitelijk in Nederland gevestigd (tezamen Z1). Z1 is eigenaar van vastgoed in Nederland. X houdt tevens alle aandelen in Z2, een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in Nederland die zich bezig houdt met financieringsactiviteiten. In Nederland worden bedrijfseconomische operationele activiteiten uitgeoefend. De activiteiten worden uitgeoefend door [26-75] werknemers in Nederland. Het personeel in Nederland werkt voor rekening en risico van X, Y, Z1 en Z2 en beschikt over professionele kennis en ervaring om investeringen actief te managen. In Nederland beschikt het concern over eigen kantooruimte.

A, de tophoudster van het concern, is een beursgenoteerde investeringsmaatschappij in vastgoed en houdt indirect alle lidmaatschapsrechten in X en Y. A houdt alle aandelen in B en C. A, B en C zijn allen vennootschappen opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in een staat buiten de Europese Unie (verdragsland A). B en C houden gezamenlijk het volledige belang in D, een samenwerkingsverband opgericht naar het recht van verdragsland A.

Met uitzondering van D, worden alle betrokken entiteiten voor Nederlandse fiscale doeleinden als niet-transparante lichamen aangemerkt. D kwalificeert voor Nederlandse fiscale doeleinden en voor fiscale doeleinden van verdragsland A als een transparant lichaam. Voor fiscale doeleinden van verdragsland A worden C, X, Y en Z1 - als gevolg van het consolidatieregime van verdragsland A - als transparante lichamen aangemerkt en zodoende worden hun resultaten toegerekend aan A. A en B worden in verdragsland A als niet-transparant behandeld.

D heeft aandeelhoudersleningen verstrekt aan X, Y, Z1 en Z2.

Rechtskader

Het verzoek tot zekerheid vooraf ziet op de vraag of D belastingplichtig is 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 geldleningen verschuldigd door X, Y, Z1 en Z2. Het Beleidsbesluit hybride-entiteitenbepalingen is ook relevant in dit kader.

Verder is relevant 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 in Nederland relevante bedrijfseconomische operationele activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus) en voorts worden de bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van X, Y, Z1 en Z2 uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functies van X, Y, Z1 en Z2 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. D heeft aandeelhoudersleningen verstrekt aan X, Y, Z1 en Z2. D kwalificeert als transparante entiteit voor fiscale doeleinden in verdragsland A. Ook voor Nederlandse fiscale doeleinden heeft D te gelden als transparante entiteit. X, Y, Z1 en Z2 doen voor Nederlandse fiscale doeleinden derhalve rentebetalingen aan de vennoten van D, namelijk B en C, op de door D verstrekte leningen. Er is zodoende beoordeeld of B en C belastingplichtig zijn op grond van artikel 2.1 van de Wet BB.
4. B en C zijn gevestigd in verdragsland A, een land dat geen laagbelastende jurisdictie is. B en C zijn derhalve niet belastingplichtig ten aanzien van de voordelen in de vorm van renten uit hoofde van geldleningen verschuldigd door X, Y, Z1 en Z2 op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet BB.
5. B en C hebben geen vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie en zijn derhalve niet belastingplichtig op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel b, van de Wet BB.
6. 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 – B en C zijn gevestigd in een staat, niet zijnde Nederland of een laagbelastende jurisdictie, en gerechtigd zijn tot de renten uit hoofde van geldleningen verschuldigd door X, Y, Z1 en Z2 met als hoofddoel of een van de hoofdoelen 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').
7. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of B en C het belang houden 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). A, als tophoudster van het concern en aandeelhouder van B en C, is net als B en C gevestigd in verdragsland A. Indien A de aandeelhoudersleningen rechtstreeks had verstrekt aan X, Y, Z1 en Z2 zou A op grond van de Wet BB evenmin belastingplichtig zijn voor de conditionele bronbelasting op renten en royalty's.
8. Dit betekent dat er 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.

9. Op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, van de Wet BB wordt C aangemerkt als een hybride entiteit (op grond van de fiscale regels van verdragsland A wordt C aangemerkt als een fiscaal transparant lichaam en Nederlandse fiscale maatstaven wordt C aangemerkt als niet- transparant). Naast de misbruiktoets is daarom beoordeeld of artikel 2.1, vierde lid, van de Wet BB van toepassing is. Op grond van dit artikel is C niet belastingplichtig indien aannemelijk wordt gemaakt dat iedere achterliggende gerechtigde van C 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 voordeeligerechtigde artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a, b, c of d, van de Wet BB van toepassing zou zijn. De uiteindelijke achterliggende gerechtigde van C is A. A is gevestigd in verdragsland A, een land dat geen laagbelastende jurisdictie is (onderdeel a) en A heeft ook geen vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie (onderdeel b). Omdat A de tophoudster is en daarom geen verplichting heeft om de ontvangen rente van X, Y, Z1 en Z2 door te betalen aan een concernmaatschappij, kwalificeert A niet als tussenschakel. Dit betekent dat er geen sprake is van het ontgaan van belasting (onderdeel c). A heeft verder geen hybride karakter (onderdeel d) en wordt aldus behandeld als voordeeligerechtigde. Rekening is gehouden met de uitleg die het besluit hybride-entiteitenbepalingen geeft aan de toepassing van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e, in samenhang met het vierde lid, onderdeel a, van de Wet BB. Dit betekent dat C niet belastingplichtig is ten aanzien van de voordelen in de vorm van renten uit hoofde van geldleningen verschuldigd door X, Y, Z1 en Z2.
10. Aangezien B als voordeeligerechtigde 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.

Conclusie

B en C zijn niet belastingplichtig ten aanzien van de voordelen in de vorm van renten uit hoofde van geldleningen verschuldigd door X, Y, Z1 en Z2 op grond van artikel 2.1 van de Wet BB. Dit is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 1 januari 2021 tot en met 31 december 2025.