



Samenvatting

Aanleiding

Er is een verzoek ingediend voor het verkrijgen van zekerheid vooraf over de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting, de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting en de deelnemingsvrijstelling voor de vennootschapsbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2023 tot en met 2027.

Feiten

X is een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in Nederland. X is de tophoudster van een internationaal concern actief in de industriële sector.

X is voornemens samen te gaan met een externe partij. In verband met deze voorgenomen grensoverschrijdende transactie wordt door X onder meer een dochtervennootschap, Y, met daaronder een kleindochtervennootschap, Z, opgericht. Beide vennootschappen zijn opgericht naar Nederlands recht en feitelijk in Nederland gevestigd.

Het concern waartoe X, Y, en Z behoren oefent operationele activiteiten in Nederland uit en beschikt in Nederland over personeel en kantoorruimte.

A, een vennootschap opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden (verdragsland A), zal na de voorgenomen grensoverschrijdende transactie alle aandelen houden van X of Z. A wordt de tophoudster van de nieuwe groep en drijft een materiële onderneming.

Een mogelijk onderdeel van de transactie is dat Y tijdelijk meer dan 5% van de aandelen zal houden in A.

Rechtskader

Men verzoekt zekerheid vooraf over 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 uitkeringen van X, Y en Z aan A.

Ook vraagt men zekerheid dat A naar aanleiding van haar belang in X, Y en Z niet buitenlands belastingplichtig is als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb).

Tenslotte ziet het verzoek van de groep om zekerheid vooraf dat de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet Vpb van toepassing is ten aanzien van het belang van Y in A. 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 artikel 13, negende lid van de Wet Vpb, tenzij sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming als bedoeld in artikel 13, elfde lid van de Wet Vpb. De deelnemingsvrijstelling moet op het niveau van de directe deelneming worden getoetst.

Relevant is 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. De groep oefent in Nederland relevante operationele activiteiten uit (de zogenoemde economische nexus) en voorts worden de bedrijfseconomische operationele activiteiten voor rekening en risico van X, Y en Z uitgeoefend. Deze activiteiten passen bij de functie van de lichamen binnen de groep.
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. 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. X, Y en Z worden na de transactie gehouden door A, een vennootschap opgericht naar het recht van en gevestigd in een land waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten dat voorziet in een regeling voor dividenden, niet zijnde een lidstaat van de Europese Unie (EU) of een staat die partij is bij de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte (EER). A, de opbrengstgerechtigde, houdt op het moment van uitkeren een belang in X, Y en Z 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.
4. Aangezien de opbrengstgerechtigde in geen van de betrokken landen als een transparante entiteit wordt gezien, is geen sprake van een hybride entiteit en wordt niet toegekomen aan de uitzonderingen van artikel 4, negende en tiende lid van de Wet DB.
5. Vervolgens is beoordeeld of de uitzonderingen van artikel 4, derde lid van de Wet DB van toepassing zijn. A 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 artikellid zijn derhalve niet van toepassing.
6. Ten slotte is beoordeeld of de antimisbruikbepaling welke is opgenomen in artikel 4, derde lid, onderdeel c van de Wet DB van toepassing is. Deze antimisbruikregeling kent een subjectieve en objectieve toets. Op grond van de antimisbruikregeling wordt bekeken of de belastingplichtige het belang in de in Nederland gevestigde vennootschap houdt 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").
7. Zelfs wanneer A niet slaagt voor de subjectieve toets, blijft de antimisbruikbepaling van artikel 4, derde lid, onderdeel c van de Wet DB achterwege als A slaagt voor de objectieve toets. 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:
8. 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
9. 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 c van de Wet DB.

10. A is na de transactie de tophoudster van het concern en drijft een materiële onderneming. De aandelen van X, Y en Z kunnen worden toegerekend aan het ondernemingsvermogen van A. Dit betekent dat er op grond van uitspraken in de parlementaire geschiedenis geen sprake is van het ontgaan van dividendbelasting en er derhalve recht bestaat op de inhoudingsvrijstelling. In het gegeven geval is geen sprake van misbruik als bedoeld in artikel 4, derde lid, onderdeel c van de Wet DB en is het niet nodig om het tegendeel aannemelijk te maken.
11. Vervolgens is beoordeeld of A buitenlands belastingplichtig is naar aanleiding van haar belang in X, Y en Z op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb. De antimisbruikbepaling kent een subjectieve en objectieve toets. Er is sprake van misbruik indien de belastingplichtige, in dit geval A, 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.
12. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of A het belang houdt met als hoofddoel om Nederlandse inkomstenbelasting te ontgaan. In het gegeven geval is het niet waarschijnlijk dat er uiteindelijk een natuurlijk persoon is die een (indirect) belang heeft van meer dan 5% in X. Dit zou betekenen dat er geen sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting.
13. Omdat in casu niet kan worden uitgesloten dat sprake is van het ontgaan van inkomstenbelasting, is - mogelijk ten overvloede - stilgestaan bij de objectieve toets.
14. 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 2d Uitv.besch. Vpb). Ingeval sprake is van relevante substance als bedoeld in artikel 2d Uitv.besch. Vpb kan de inspecteur het tegendeel aannemelijk maken dat alsnog sprake is van misbruik als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb.
15. A is na de transactie de tophoudster van het concern en drijft een materiële onderneming. De aandelen van X, Y en Z kunnen worden toegerekend aan het ondernemingsvermogen van A. Dit betekent dat op grond van uitspraken in de parlementaire geschiedenis er geen sprake is van een kunstmatige constructie en A naar aanleiding van haar belang in X, Y en Z niet als buitenlands belastingplichtig kan worden aangemerkt, zoals bedoeld in artikel 17 en 17a van de Wet Vpb. In het gegeven geval is er geen sprake van misbruik als bedoeld in artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb en is het niet nodig om het tegendeel aannemelijk te maken.
16. Er is beoordeeld of de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet Vpb van toepassing is op het belang van Y in A. Y houdt meer dan 5% van de aandelen in A. A heeft een rechtsvorm die vergelijkbaar is met een Nederlandse kapitaalvennootschap op grond van het besluit van 11 december 2009, nr.CPP2009/519M (Besluit kwalificatie buitenlandse samenwerkingsverbanden), zodat A kwalificeert als een niet-transparante entiteit. Derhalve wordt voldaan aan de eisen voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op grond van artikel 13, tweede lid van de Wet Vpb.

17. Vervolgens is beoordeeld of A voldoet aan de oogmerktoets en derhalve niet dient te worden aangemerkt als een beleggingsdeelneming in de zin van artikel 13, negende lid van de Wet Vpb.
18. Op basis van de parlementaire geschiedenis wordt aan deze toets voldaan indien de deelneming een materiële onderneming drijft en de ondernemingsactiviteiten van de deelneming overeenkomen met de activiteiten van het concern. A drijft een materiële onderneming. De activiteiten van A liggen in het verlengde van de activiteiten van Y. Het oogmerk van het houden van A is om een hoger rendement te behalen dan wat bij normaal vermogensbeheer gebruikelijk is. A wordt niet als belegging gehouden in de zin van artikel 13, negende lid van de Wet Vpb.
19. De uitzonderingen van artikel 13, tiende lid van de Wet Vpb zijn niet van toepassing, zodat de deelnemingsvrijstelling geldt ten aanzien van het belang van Y in A.

Conclusie

1. Gelet op artikel 4, tweede lid van de Wet DB is ter zake van winstuitkeringen van X, Y en Z aan A 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, Y en Z dat aan alle gestelde voorwaarden is voldaan.
2. A is naar aanleiding van haar belang in X, Y en Z niet onderworpen aan Nederlandse vennootschapsbelasting op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb.
3. De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op het belang van Y in A.

Voorgaande is vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst, met een looptijd van 1 januari 2023 tot en met 31 december 2027.