



Samenvatting

Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf over de toepassing van de deelnemingsvrijstelling, de CFC-maatregel, de toepassing van de objectvrijstelling voor buitenlandse ondernemingswinsten en de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting, en de inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting. Men wenst zekerheid voor de boekjaren 2023 tot en met 2027, aansluitend op een eerdere afspraak tot en met het boekjaar 2022.

Feiten

X, een vennootschap opgericht naar het recht van Nederland en feitelijk in Nederland gevestigd, behoort tot een internationaal concern, actief in de industriële sector. X treedt op als een houdstervennootschap. In Nederland worden door X bedrijfseconomische operationele activiteiten uitgeoefend door [11 - 25] werknemers.

De aandelen in X worden gehouden door Y, een vennootschap opgericht naar het recht van en gevestigd in een staat buiten de Europese Unie (EU) waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. Y is de beursgenoteerde tophouder van het concern en treedt op als hoofdkantoor. Y drijft een materiële onderneming.

X houdt diverse vennootschappen in verschillende landen gevestigd buiten de EU. Enkele deelnemingen houden zich bezig met operationele activiteiten die in lijn liggen met de activiteiten van het concern. De andere deelnemingen houden zich bezig met het financieren van groepsvennootschappen en het verrichten van verzekeringsactiviteiten. Alle deelnemingen zijn volledig onderworpen aan de belastingheffing in het land van vestiging. Verder houdt X indirect een belang in Z. Z is gevestigd in een staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Z oefent een wezenlijke economische functie uit in de staat waarin zij is gevestigd.

X oefent werkzaamheden uit in een staat buiten de EU waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten (verdragsland A). Deze werkzaamheden worden uitgeoefend vanuit een kantoor door [1 - 10] werknemers. De activiteiten in verdragsland A worden aldaar aangemerkt als een vaste inrichting en de vaste inrichting in verdragsland A is onderworpen aan de reguliere belastingheffing in verdragsland A.

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 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 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.

Verder verzoekt X te bevestigen dat de CFC-maatregel van artikel 13ab van de Wet Vpb niet van toepassing is ten aanzien van Z.

Daarnaast ziet het verzoek om zekerheid vooraf op de bevestiging dat X beschikt over een vaste inrichting in een staat buiten de EU waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten als bedoeld in artikel 15e van de Wet Vpb.

Het verzoek ziet tevens op het verkrijgen van zekerheid vooraf dat Y niet onderworpen is aan Nederlandse vennootschapsbelasting als buitenlands belastingplichtige op grond van artikel 3, vierde lid, onderdeel a in combinatie met artikel 17 en artikel 17a van de Wet Vpb.

Ten slotte 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 Y.

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 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. Er is beoordeeld of de deelnemingsvrijstelling van artikel 13 van de Wet Vpb van toepassing is op het belang van X in de door haar gehouden deelnemingen. X houdt meer dan 5% van de aandelen in de deelnemingen, met uitzondering van twee belangen. Het belang dat kleiner is dan 5% wordt op grond van artikel 13, vijfde lid van de Wet Vpb aangemerkt als een deelneming (meetrekregeling). De deelnemingen hebben 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 de deelnemingen kwalificeren als een niet-transparante entiteit. Derhalve wordt voldaan aan de eisen voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling op grond van artikel 13, tweede lid van de Wet Vpb.
4. Vervolgens is beoordeeld of de deelnemingen voldoen aan de oogmerktoets en derhalve niet dienen te worden aangemerkt als een beleggingsdeelneming in de zin van artikel 13, negende lid van de Wet Vpb.
5. Enkele deelnemingen zijn operationele deelnemingen. Zij verrichten activiteiten die in het verlengde liggen van de activiteiten van het concern in haar geheel. X legt een relatie tussen de bedrijfsmatige activiteiten van de moedermaatschappij en de activiteiten van de

kleindochtermaatschappij(en), in casu worden deze deelnemingen aldus bij X niet als belegging gehouden. Om deze reden is voor enkele deelnemingen aan de oogmerktoets, zoals opgenomen in artikel 13, negende lid van de Wet Vpb, voldaan.

6. De uitzonderingen van artikel 13, tiende lid van de Wet Vpb zijn op deze deelnemingen niet van toepassing, zodat de deelnemingsvrijstelling geldt ten aanzien van het belang van X in deze deelnemingen.

7. Enkele deelnemingen van X voldoen niet aan de oogmerktoets. De betreffende deelnemingen zijn desalniettemin onderworpen aan een naar Nederlandse maatstaven reële heffing. Om deze reden is aan de onderworpenheidstoets van artikel 13, elfde lid, onderdeel a van de Wet Vpb voldaan voor wat betreft deze deelnemingen. Ook ten aanzien van deze deelnemingen is de deelnemingsvrijstelling van toepassing ten aanzien van het belang van X in de deelnemingen.

8. Vervolgens is beoordeeld in hoeverre de CFC-maatregel zoals weergegeven in artikel 13ab van de Wet Vpb van toepassing is bij X ten aanzien van het door haar indirect gehouden belang in Z.

9. Z is een gecontroleerd lichaam van X en is gevestigd in een staat die is opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden. Doordat Z een wezenlijke economische functie uitoefent in de staat waarin zij is gevestigd, is de CFC-maatregel van artikel 13ab van de Wet Vpb niet van toepassing bij X op het door haar indirect gehouden belang in Z.

10. Verder zijn de werkzaamheden die X uitoefent vanuit een kantoor door [1 – 10] werknemers in verdragsland A beoordeeld. Deze werkzaamheden kwalificeren op basis van het belastingverdrag als een vaste inrichting aldaar. Ook in verdragsland A worden de activiteiten aangemerkt als een vaste inrichting. De winst die toerekenbaar is aan de buitenlandse onderneming in de andere staat valt onder de objectvrijstelling van artikel 15e van de Wet Vpb.

11. Tevens is de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting ten aanzien van Y beoordeeld. Y wordt beschouwd als niet-transparant voor Nederlandse fiscale doeleinden 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 Y geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging heeft in Nederland.

12. 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 zevental categorieën. In dit geval wordt niet voldaan aan de bedoelde uitbreidingen van de Nederlandse onderneming.

13. Vervolgens is beoordeeld of Y buitenlands belastingplichtig is naar aanleiding van haar belang in X op grond van artikel 17, derde lid, onderdeel b van de Wet Vpb. Deze antimisbruikbepaling kent een subjectieve en objectieve toets. Op grond van de antimisbruikbepaling wordt bekeken of de belastingplichtige, in dit geval Y, 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 aanwezigheid van de vennootschap die het aanmerkelijk belang houdt.

14. 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.

15. 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.

16. Tot slot is de inhoudingsvrijstelling voor de dividendbelasting beoordeeld. X wordt gehouden door Y, een vennootschap opgericht naar het recht van en gevestigd in een staat buiten de EU waarmee Nederland een belastingverdrag heeft gesloten. 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 zou zijn gevestigd. Artikel 4, tweede lid van de Wet DB is derhalve van toepassing.

17. 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 artikel 4, negende en tiende lid van de Wet DB.

18. 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 artikellid zijn derhalve niet van toepassing.

19. 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").

20. 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 c van de Wet DB.

21. Y drijft een materiële onderneming. De aandelen van X kunnen worden toegerekend aan het ondernemingsvermogen van Y. 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.

Conclusie

De deelnemingsvrijstelling is van toepassing bij X op de belangen die zij houdt in de door haar gehouden deelnemingen.

Artikel 13ab van de Wet Vpb is niet van toepassing bij X op het door haar indirect gehouden belang in Z.

De werkzaamheden van X in een staat buiten de EU kwalificeren als een vaste inrichting. De winsten toerekenbaar aan deze vaste inrichting vallen onder de objectvrijstelling van artikel 15e van de Wet Vpb en behoren derhalve niet tot de Nederlandse grondslag.

Y is niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb.

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 punten zijn vastgelegd in een vaststellingsovereenkomst met een looptijd van 1 januari 2023 tot en met 31 december 2027.