



Samenvatting

Aanleiding

Er is verzocht om zekerheid vooraf over de deelnemingsvrijstelling en de buitenlandse belastingplicht voor de vennootschapsbelasting, de inhoudingsplicht voor de dividendbelasting (aansluitend op een eerdere afspraak tot en met 2022) en of er sprake is van belastingplicht voor de conditionele bronbelasting op dividenden. 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 behoort tot een internationaal opererend concern in de industriële sector. In Nederland worden door de tot het concern behorende vennootschappen activiteiten uitgeoefend door [151 - 300] werknemers.

X treedt op als houdstervenootschap en is actief betrokken bij het aansturen van haar directe en indirecte deelnemingen. X houdt aandelen in verschillende vennootschappen opgericht naar het recht van en gevestigd in landen binnen en buiten de Europese Unie (de relevante deelnemingen). De activiteiten van de relevante deelnemingen liggen in lijn met de activiteiten van het concern in haar geheel.

X wordt direct en indirect gehouden door verschillende vennootschappen, die alle zijn 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). Y1 is de directe aandeelhouder van X.

Het belang in Y1 wordt volledig gehouden door Z. Z houdt naast het belang in Y1 ook het volledige belang in Y2. Y2 is eveneens opgericht naar het recht van en feitelijk gevestigd in verdragsland A.

Z is de tophoudster van het concern en het concern wordt vanuit verdragsland A geleid. Het personeel dat betrokken is bij de tophoudster staat op de loonlijst van Y2. Z is volledig onderworpen aan belastingheffing in verdragsland A.

Y1 en Y2 worden aangemerkt als hybride entiteiten (voor Nederlandse fiscale doeleinden als een niet-transparante entiteit, voor verdragsland A als transparante entiteit). Z wordt in geen van de betrokken landen aangemerkt als een transparante entiteit en heeft geen hybride karakter.

Z wordt op haar beurt - via een aantal tussenliggende vennootschappen - in belangrijke mate gehouden door W, een beursgenoteerde vennootschap.

Verdragsland A is niet opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden.

Y1, Y2 en Z hebben geen vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie waaraan voordelen kunnen worden toegerekend.

Er zijn geen in het buitenland wonende natuurlijke personen met een direct of indirect 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.

Men verzoekt daarnaast om te bevestigen dat Y1 niet buitenlands belastingplichtig is als bedoeld in artikel 3, vierde lid, onderdeel a in combinatie met artikel 17 en artikel 17a van de Wet Vpb.

Tevens verzoekt de groep 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 aan Y1.

Ten slotte ziet het verzoek om zekerheid vooraf over de belastingplicht voor de conditionele bronbelasting op dividenden als bedoeld in artikel 2.1 van de Wet bronbelasting 2021, zoals gewijzigd bij de Wet invoering conditionele bronbelasting op dividenden (Wet BB). Het besluit van 7 december 2022 (Beleidsbesluit hybride-entiteitenbepalingen) is eveneens relevant in dit kader. Deze zekerheid wordt gevraagd door Y1 en Z voor de voordelen in de vorm van dividenden uit hoofde van het aandelenbelang in X.

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 de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (met inachtneming van de jaarlijkse wijzigingen) van belang.

Overwegingen

1. Het concern oefent, middels haar Nederlandse vennootschappen, 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 de belangen van X in de relevante deelnemingen. X houdt meer dan 5% van de aandelen in de relevante deelnemingen, met uitzondering van één deelneming. 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 relevante 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 relevante deelnemingen kwalificeren als niet-transparante entiteiten. Derhalve wordt voldaan aan de eisen voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling op grond van artikel 13, tweede lid van de Wet Vpb.

4. Vervolgens is beoordeeld of de relevante 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. De relevante deelnemingen van X zijn operationele deelnemingen. Zij verricht 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). De relevante deelnemingen worden aldus bij X niet als belegging gehouden. Om deze reden is voor de relevante 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 niet van toepassing, zodat de deelnemingsvrijstelling geldt ten aanzien van het belang van X in de relevante deelnemingen.
7. Y1 houdt aandelen in X 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 Y1 geen vaste inrichting of vaste vertegenwoordiging heeft in Nederland.
8. Eveneens is gekeken naar de uitbreiding van het Nederlandse ondernemingsbegrip 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.
9. Vervolgens is beoordeeld of Y1 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.
10. Op grond van de subjectieve toets is beoordeeld of Y1 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. 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.
11. Ook is beoordeeld of de inhoudingsvrijstelling van toepassing is. X wordt gehouden door Y1, een hybride entiteit. Voor de beoordeling van artikel 4, tweede lid, van de Wet DB is Y1 de opbrengstgerechtigde. Echter, omdat Y1 volgens de fiscale wetgeving van verdragsland A niet wordt behandeld als de gerechtigde tot de opbrengst van de aandelen in X en Y1 evenmin volgens de fiscale wetgeving van een andere staat in die staat is gevestigd, voldoet Y1 niet aan de voorwaarden van artikel 4, tweede lid, van de Wet DB.

12. Vervolgens is beoordeeld of op grond van artikel 4, negende lid, van de Wet DB, de achterliggende gerechtigde als de opbrengstgerechtigde kan worden aangemerkt voor toepassing van dat artikel. In het onderhavige geval betreft het een structuur met één achterliggende gerechtigde, Z. De achterliggende gerechtigde kan alleen als opbrengstgerechtigde worden aangemerkt indien Z in haar land van vestiging aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot de opbrengst van de aandelen in X.
13. Z wordt als gerechtigde aangemerkt tot de opbrengst van de aandelen in X op grond van de fiscale wetgeving van verdragsland A. Derhalve kwalificeert Z als opbrengstgerechtigde op grond van artikel 4, negende lid, van de Wet DB en heeft dit op grond van de parlementaire geschiedenis (zie Kamerstukken II 2017/18, 34 788, nr. 3, p. 23) tot gevolg dat ten aanzien van Z beoordeeld moet worden of voldaan wordt aan de voor de toepassing van de inhoudingsvrijstelling opgenomen vereisten ten aanzien van de opbrengstgerechtigde.
14. Z houdt, via Y1, een 100% belang in X. Z is een vennootschap opgericht naar het recht van en gevestigd in verdragsland A. Z, de opbrengstgerechtigde, houdt op het moment van uitkeren een belang in X waarop, indien zij haar middellijke belang in X onmiddellijk had gehouden, 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.
15. Vervolgens is beoordeeld of de uitzonderingen van artikel 4, derde lid van de Wet DB van toepassing zijn. Z 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.
16. 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").
17. Op grond van de voorgaande toetsen is beoordeeld of op basis van alle relevante gegevens sprake is van een kunstmatige constructie. Het houden van de aandelen in X door Y1 is niet gericht op het ontgaan van de heffing van Nederlandse dividendbelasting. Door Y1 en haar groepsvennootschappen (waaronder Y2) wordt in verdragsland A een reële economische functie vervuld. 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. 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.
18. Ten slotte is beoordeeld of er sprake is van belastingplicht voor Y1 en Z op grond van artikel 2.1 van de Wet BB.
19. Hiertoe is eerst gekeken naar het begrippenkader van artikel 1.2 van de Wet BB. Y1 houdt alle aandelen in X. X kwalificeert als een aan Y1, de voordeelgerechtigde, gelieerde inhoudingsplichtige.
20. Y1 is een hybride entiteit. Op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e van de Wet BB is Y1 in beginsel belastingplichtig voor de conditionele bronbelasting op dividenden.

21. Op grond van artikel 2.1, vierde lid, onderdeel a van de Wet BB in combinatie met het Beleidsbesluit hybride-entiteitenbepalingen wordt de achterliggende gerechtigde van Y1 aangemerkt als de gerechtigde tot die voordelen. De achterliggende gerechtigde kan alleen als voordeelgerechtigde worden aangemerkt indien iedere zodanige gerechtigde in haar land van vestiging aldaar wordt behandeld als de gerechtigde tot de voordelen in de vorm van dividenden uit hoofde van de aandelen in X (hierna: "die voordelen"). Derhalve wordt Z aangemerkt als de gerechtigde tot de voordelen van X in verdragsland A.
22. Omdat Z is gevestigd in verdragsland A, is Z niet belastingplichtig ten aanzien van de voordelen in de vorm van dividenden op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel a van de Wet BB.
23. Z heeft geen vaste inrichting in een laagbelastende jurisdictie en is derhalve niet belastingplichtig op grond van artikel 2.1, eerste lid, onderdeel b van de Wet BB.
24. Tot slot is beoordeeld 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 – Z is gevestigd in een staat, niet zijnde Nederland of een laagbelastende jurisdictie, en gerechtigd is tot de voordelen in de vorm van dividenden 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 een reeks van constructies of samenstel van transacties ("objectieve toets").
25. Op grond van de voorgaande toetsen is beoordeeld of op basis van alle relevante gegevens sprake is van een kunstmatige constructie. Gelet op de uitlatingen in de parlementaire geschiedenis is er ten aanzien van het indirect houden van de aandelen in X door Z geen sprake van een kunstmatige constructie. Door Z en haar groepsvennootschappen wordt in verdragsland A een reële economische functie vervuld. Dit betekent dat er geen sprake is van misbruik als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, onderdeel c van de Wet BB en is het niet nodig om het tegendeel aannemelijk te maken.
26. Naar de fiscale maatstaven van verdragsland A en Nederland wordt Z gezien als een niet-transparante vennootschap. Dit betekent dat er geen sprake is van een hybride entiteit en wordt niet toegekomen aan de uitzonderingen van artikel 2.1, eerste lid, onderdelen d en e van de Wet BB.
27. Dit betekent dat Z niet belastingplichtig is voor de conditionele bronbelasting op dividenden. Vervolgens kan geconcludeerd worden dat artikel 2.1, eerste lid, onderdeel e van de Wet BB niet van toepassing is voor Y1 en Y1 derhalve ook niet belastingplichtig is voor de conditionele bronbelasting op dividenden.

Conclusie

1. De deelnemingsvrijstelling is van toepassing op de belangen van X in de relevante deelnemingen.
2. Y1 is niet buitenlands belastingplichtig op grond van artikel 17 of 17a van de Wet Vpb.
3. Gelet op artikel 4, tweede lid van de Wet DB is ter zake van winstuitkeringen van X aan Y1 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.

4. Y1 en Z zijn per 1 januari 2024 niet belastingplichtig ten aanzien van de voordelen in de vorm van dividenden betaald door X aan Y1 op grond van artikel 2.1 van de Wet BB.

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