

2009/05430
Rechtbank Den
Haag

Vpb 1969 28
Verdrag Brazilië 23
BBI

Tegemoetkoming voor Braziliaanse tax sparing credit

Toelichting staatssecretaris van 30 mei 2011 nr. DGB 2011-2434 op intrekking cassatieberoep lopende procedure Hoge Raad nr. 2011/01856, n.a.v. uitspraak Rechtbank Den Haag van 10 mei 2011 nr. 2009/05430

X bv is een in Nederland gevestigde beleggingsinstelling in de zin van art. 28 Vpb. Zij is belastingplichtige in de zin van art. 2 en onderworpen aan een tarief van 0 percent.

X bv heeft in juni 2006 over het jaar 2005 verzocht om tegemoetkoming ter zake van buiten Nederland door inhouding geheven belasting in de zin van art. 28, lid 1, onderdeel b, Vpb (tekst 2005), jo. art. 6, lid 2 Besluit Beleggingsinstellingen. Bij de berekening is uitgegaan van een bedrag aan bronbelasting van € 15 008 741. Dit bedrag omvat tevens een tegemoetkoming voor de Braziliaanse tax sparing credit, berekend op € 155 787.

Bij beschikking stelde de inspecteur de tegemoetkoming ter zake van buiten het Rijk door inhouding geheven belasting vast op € 11 590 377. Daarbij is geen tegemoetkoming verleend voor de Braziliaanse tax sparing credit.

In geschil is of de Braziliaanse tax sparing credit ad € 172 438 moet worden aangemerkt als een ter zake van buiten Nederland door inhouding geheven belasting als bedoeld in art. 28, lid 1 onderdeel b Vpb en art. 6 van het Besluit

Rechtbank

De Braziliaanse tax sparing credit moet worden aangemerkt als een 'door inhouding geheven belasting' als bedoeld in art. 28, lid 1, onderdeel b Wet Vpb, waarnaar art. 6 Besluit Belegginginstellingen verwijst. Daarbij wordt meer gewicht toegekend aan doel en strekking van de wettelijke bepalingen en van art. 23 van het verdrag met Brazilië dan aan de letterlijke bewoordingen van de wettelijke bepalingen.

De rechtbank ziet in het arrest van de Hoge Raad van 1 juni 1994, nr. 28 844 (BNB 1994/260) geen aanleiding om in dit geval tot een ander oordeel te komen.

De staatssecretaris heeft laten weten dat hij zijn cassatieberoep heeft ingetrokken en geeft daarbij een toelichting.

Het oordeel van de rechtbank gaat, zoals ook de rechtbank zelf erkent, voorbij aan de duidelijke tekst van de art. 28, eerste lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969 (hierna: de Wet) en het Besluit beleggingsinstellingen (hierna: BBI), dat sprake dient te zijn van door inhouding geheven belasting.

Voorts ben ik anders dan de rechtbank van oordeel dat de verdragssluitende staten niet hebben beoogd om de beleggers van een beleggingsinstelling een groter voordeel te doen toekomen dan verrekening van de daadwerkelijk in Brazilië ingehouden dividendbelasting. Op grond van art. 23, derde lid, van het Verdrag met Brazilië bedraagt de te verrekenen bronbelasting niet meer dan de over de dividenden in Nederland verschuldigde belasting (tweede limiet). Nu belanghebbende door het regime van art. 28 van de Wet geen vennootschapsbelasting is verschuldigd, bedraagt de op grond van het Verdrag met Brazilië maximaal te verrekenen bronbelasting nihil. In zoverre kan niet worden geoordeeld dat sprake is van een verdragsbepaling die ertoe strekt de aandeelhouder een bijzonder voordeel te verschaffen.

In zoverre heeft de rechtbank naar mijn oordeel de reikwijdte van het r.o. 3.4 van het arrest 1 juni 1994, nr. 28 844, BNB 1994/260 te ver opgerekt.

Voorts heeft de Hoge Raad in het arrest 1 juni 1994, nr. 28 844, BNB 1994/260 in r.o. 3.3 uitdrukkelijk geoordeeld dat aan de woorden "door inhouding geheven

belasting” geen andere betekenis kan worden toegekend dan “de daadwerkelijk ingehouden belasting”. Hiermee reageert de Hoge Raad op het middel dat betoogde dat bij rechtstreekse belegging door een natuurlijk persoon 15% dividendbelasting verrekend zou kunnen worden, terwijl bij belegging door tussenkomst van een beleggingsinstelling in de zin van art. 28 van de Wet de verrekening werd beperkt tot de daadwerkelijk ingehouden 5%.

Belanghebbende verdedigde dat doel en strekking van de regeling van de fiscale beleggingsinstelling een gelijk recht op verrekening dient op te leveren.

Opvallend is dat de Hoge Raad er niet voor kiest om te oordelen dat bij rechtstreekse belegging door een natuurlijk persoon sprake zou zijn van inhouding van 15% en verrekening van 15% en bij belegging via een beleggingsinstelling van inhouding van 5% en verrekening van 5%, en dat dus in beide gevallen de daadwerkelijk ingehouden bronbelasting verrekend zou worden. De Hoge Raad gaat voorbij aan de doel en strekking redenering van belanghebbende en oordeelt rechttoe rechtaan dat voor de uitleg van het begrip “door inhouding geheven belasting” geen andere betekenis kan gelden dan “de daadwerkelijk ingehouden belasting”.

In zoverre acht ik het oordeel van de rechtbank dat ondanks de duidelijke tekst, van die tekst afgeweken dient te worden op grond van doel en strekking van de wettelijke bepalingen en art. 23 van het Verdrag met Brazilië niet juist.

Een en ander neemt echter niet weg dat bij vergelijking van de casus van het arrest BNB 1994/260 en de onderhavige zaak geconstateerd dient te worden dat bij rechtstreekse belegging door een natuurlijk persoon het “tax sparing credit” er toe zou leiden dat een hoger bedrag aan bronbelasting verrekend zou worden dan de daadwerkelijk ingehouden bronbelasting. Ook kan niet ontkend worden dat de regeling van de fiscale beleggingsinstelling in beginsel beoogt om een belegger via een beleggingsinstelling niet slechter te behandelen dan een rechtstreekse belegger. Uit het arrest BNB 1994/260 kan naar mijn oordeel echter niet zonder meer afgeleid worden dat deze bedoeling met zich dient te brengen dat onder het begrip “door inhouding geheven belasting” ook “niet daadwerkelijk ingehouden belasting” begrepen kan worden. Ik wijs er daarbij op dat bij rechtstreekse belegging per aandeelhouder gezien wordt in hoeverre de bronbelasting verrekend kan worden, met inbegrip van de tweede limiet. Deze toets kan niet worden aangelegd bij verrekening bij de beleggingsinstelling.

De regeling van art. 6 BBI is met ingang van 1 januari 2007 overgebracht naar art. 11a van de Wet op de dividendbelasting 1965. Bij de behandeling van deze wetswijziging is door de toenmalige staatssecretaris in de Nota naar aanleiding van het Verslag (Kamerstukken II 2008/08, 31 206, nr. 6, blz. 25) opgemerkt:

“(…) Voorts verzoekt de NOB te bevestigen dat een tax sparing credit zoals in bepaalde verdragen is opgenomen, eveneens wordt aangemerkt als ingehouden buitenlandse bronbelasting. Beide punten worden bevestigd.”

Normaal gesproken kan een uitlating over een nieuwe wetsbepaling niet worden aangevoerd voor de uitleg van een voorafgaande bepaling. Zulks zou terugwerkende kracht van wetgeving betekenen. In zoverre kan deze uitlating, nu niet is aangegeven dat de opvatting van de staatssecretaris ook voor de werking van het voormalige art. 6 BBI gold, niet van belang zijn.

Gelet echter op de onduidelijkheid van de reikwijdte van het arrest BNB 1994/260 en de met het regime van de beleggingsinstelling beoogde neutraliteit, kan de uitlating over art. 11a van de Wet op de dividendbelasting 1970 wel een ander licht werpen op doel en strekking van het voormalige art. 6 Besluit beleggingsinstellingen. De beoogde neutraliteit van het regime van de beleggingsinstelling in combinatie met uitlatingen over het “tax sparing credit” bij de parlementaire behandeling van art. 11a van de Wet op de dividendbelasting 1965

geven mij aanleiding om, ondanks de bij de uitspraak te plaatsen kanttekeningen, te berusten in de uitspraak van de rechtbank. Nu dit berusten het gevolg is van naar aanleiding van de uitspraak van de rechtbank ontwikkelde nieuwe inzichten, bestaat er geen ruimte om op andere gevallen, waarin de aanslag reeds definitief vaststaat terug te komen. Zulks past namelijk niet binnen het door mij gevoerde beleid met betrekking tot ambtshalve teruggaven (nieuwe jurisprudentie of nieuw beleid).

Ten overvloede wens ik er overigens nog wel op te wijzen dat de uitlating uit de hierboven geciteerde uitlating uit de wetsgeschiedenis niet als een algemene toezegging mag worden aangemerkt dat een "tax sparing credit" steeds zal worden aangemerkt als ingehouden buitenlandse bronbelasting.