

ECLI:NL:HR:2024:391

Instantie	Hoge Raad
Datum uitspraak	15-03-2024
Datum publicatie	15-03-2024
Zaaknummer	21/00521
Formele relaties	In cassatie op : ECLI:NL:GHDHA:2021:5 Conclusie: ECLI:NL:PHR:2021:903
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Cassatie
Inhoudsindicatie	Vennootschapsbelasting; art. 36 en art. 6 Bvdb 2001; art. 63 VWEU; verrekening van in Uruguay ingehouden bronbelasting op royalties; aanwijzing als ontwikkelingsland in de zin van art. 6 Bvdb 2001; vrijheid van kapitaalverkeer; vergelijkingsmaatstaf voor de toepassing van art. 63 VWEU.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl NDFR Nieuws 2024/485 Viditax (FutD), 15-3-2024 V-N Vandaag 2024/583 FutD 2024-0652 V-N 2024/14.7 met annotatie van Redactie NJB 2024/712 NFR 2024/588 met annotatie van mr. C.C. Maree AB 2024/104 met annotatie van R. Stijnen NLF 2024/0904 met annotatie van Maarten de Wilde

Uitspraak

HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

BELASTINGKAMER

Nummer 21/00521

Datum 15 maart 2024

ARREST

in de zaak van

[X] B.V. (hierna: belanghebbende)

tegen

1. de STAATSSECRETARIS VAN FINANCIËN

2. de STAAT (de MINISTER VAN JUSTITIE EN VEILIGHEID)

op het beroep in cassatie tegen de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 6 januari 2021, nr. BK-19/003871, op het hoger beroep van belanghebbende tegen een uitspraak van de Rechtbank Den Haag (nr. SGR 18/6740) betreffende een ten aanzien van belanghebbende voor het jaar 2015 gegeven beschikking als bedoeld in artikel 44 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001.

1 Geding in cassatie

- 1.1 Belanghebbende, vertegenwoordigd door K-J Visser, heeft tegen de uitspraak van het Hof beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit. De Staatssecretaris, vertegenwoordigd door [P], heeft een verweerschrift ingediend. Belanghebbende heeft een conclusie van repliek ingediend. De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 30 september 2021 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie.² Belanghebbende heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.
- 1.2 Belanghebbende heeft op 4 september 2023 verzocht om een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn voor de duur van de procedure.

2 Uitgangspunten in cassatie

- 2.1 Belanghebbende, een in Nederland gevestigde besloten vennootschap, heeft in 2015 kranen en trailers verhuurd en technische ondersteunende diensten verleend aan haar dochtervennootschap die is gevestigd in Uruguay (hierna: de dochtervennootschap).
- 2.2 De dochtervennootschap heeft belanghebbende voor deze werkzaamheden een vergoeding betaald (hierna: de royaltys) waarop zij 12 procent Uruguayaanse bronbelasting heeft ingehouden. De dochtervennootschap heeft in 2015 (omgerekend) 149.850 aan bronbelasting afgedragen in Uruguay.
- 2.3 Belanghebbende heeft in haar aangifte voor de vennootschapsbelasting voor het jaar 2015 een verlies verantwoord waarbij zij 149.850 aan Uruguayaanse bronbelasting als aftrekbare kosten in aanmerking heeft genomen. De aanslag in de vennootschapsbelasting voor het jaar 2015 is overeenkomstig deze aangifte opgelegd.
- 2.4 Belanghebbende heeft tegen die aanslag bezwaar gemaakt en daarbij het standpunt ingenomen dat het bedrag van de in 2015 in Uruguay ingehouden bronbelasting, in afwijking van haar aangifte voor de vennootschapsbelasting voor dat jaar, niet als aftrekbare kosten moet worden aangemerkt maar op grond van artikel 36 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb 2001) als buitenlandse bronbelasting moet worden verrekend met de door haar verschuldigde vennootschapsbelasting.
- 2.5 In overleg met belanghebbende is dit bezwaar door de Inspecteur aangemerkt als een verzoek tot het opleggen van een (fictieve) navorderingsaanslag in de vennootschapsbelasting over het jaar 2015. De Inspecteur heeft op basis daarvan aan belanghebbende een navorderingsaanslag opgelegd en daarbij het aangegeven verlies verminderd met het bedrag van de Uruguayaanse bronbelasting. Op het aanslagbiljet heeft de Inspecteur daarnaast bij beschikking in de zin van artikel 44, lid 1, Bvdb 2001 het volgens artikel 37 Bvdb 2001 naar het volgende jaar voort te wentelen bedrag aan Uruguayaanse belasting vastgesteld op nihil.

3 De oordelen van het Hof

- 3.1 Voor het Hof was in geschil of Uruguay voor het jaar 2015 moet worden aangemerkt als ontwikkelingsland in de zin van artikel 6 Bvdb 2001, ook al is dit land in dat jaar in die bepaling niet als zodanig aangewezen.

Belanghebbende betoogde onder meer dat de regeling van artikel 36 Bvdb 2001 in samenhang gelezen met artikel 6 Bvdb 2001 in strijd is met de in artikel 63 VWEU neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer.

3.2 Het Hof oordeelde dat voor het geval de vrijheid van kapitaalverkeer van toepassing is, heeft te gelden dat de regeling van artikel 36 Bvdb 2001 in samenhang gelezen met artikel 6 Bvdb 2001 niet daarmee in strijd is. Het Hof heeft daartoe het volgende vooropgesteld en overwogen.

3.3.1 Voorop staat volgens het Hof dat het in dit geval gaat om een situatie waarin zich internationale juridische dubbele belasting voordoet in de relatie tussen een lidstaat en een derde staat. Naar het oordeel van het Hof volgt uit de rechtspraak van het Hof van Justitie van de Europese Unie dat nadelen die voortvloeien uit de parallelle uitoefening van heffingsbevoegdheid door verschillende (lid)staten, voor zover deze uitoefening geen discriminatie oplevert, geen door het VWEU verboden beperkingen vormen. Er rust in algemene zin geen verplichting op een lidstaat om als woonstaat dergelijke juridische dubbele belasting te voorkomen voor uit een andere lidstaat ontvangen inkomsten, aldus het Hof.

Voorts oordeelt het Hof dat het verschil in behandeling tussen inkomsten uit een derde staat en inkomsten uit een andere derde staat als zodanig niet relevant is voor de vergelijkingsmaatstaf van artikel 63 VWEU. Of er een belemmering van de vrijheid van kapitaalverkeer is, moet worden vastgesteld door de behandeling van inkomsten afkomstig uit een derde staat te vergelijken met de behandeling van inkomsten afkomstig uit de lidstaat zelf, aldus het Hof. Naar het oordeel van het Hof is deze vergelijkingsmaatstaf niet anders als het gaat om een eenzijdige regeling zoals het Bvdb 2001.

3.3.2 Aangezien in dit geval de dubbele belasting resulteert uit de parallelle uitoefening van heffingsbevoegdheid door Nederland als lidstaat en Uruguay als derde staat, is Nederland naar het oordeel van het Hof in beginsel dus niet verplicht verrekening van de Uruguayaanse bronbelasting te verlenen.

3.3.3 Vervolgens dient volgens het Hof te worden beoordeeld in hoeverre de verschillende behandeling op basis van een eenzijdige regeling van royaltys afkomstig uit Uruguay en royaltys afkomstig uit sommige andere derde landen (namelijk aangewezen ontwikkelingslanden) een eventuele verboden directe of indirecte discriminatie of belemmering van een verkeersvrijheid oplevert. Het Hof overweegt dat dit moet worden vastgesteld door de fiscale behandeling van royaltys betaald door een inwoner van Uruguay aan een inwoner van Nederland te vergelijken met de fiscale behandeling van royaltys betaald door een inwoner van Nederland aan een andere inwoner van Nederland. Het Hof is van oordeel dat de Nederlandse wetgeving geen onderscheid maakt in de fiscale behandeling van beide situaties, omdat in beide gevallen de inkomsten bij de ontvanger zijn onderworpen aan vennootschapsbelasting, zonder de mogelijkheid van verrekening van eventuele bronbelasting.

Door Uruguay niet aan te wijzen als ontwikkelingsland in de zin van artikel 6 Bvdb 2001, met als gevolg dat geen verrekening wordt verleend van bronbelasting ingehouden op uit dat land afkomstige royaltys, maakt Nederland geen inbreuk op de vrijheid van kapitaalverkeer van artikel 63 VWEU, aldus het Hof. Bij het verlenen van voorkoming van juridische dubbele belasting op grond van het Bvdb 2001 is Nederland naar het oordeel van het Hof niet op grond van de vrijheid van kapitaalverkeer verplicht tot een gelijke behandeling van inkomsten uit twee verschillende derde staten.

4 Beoordeling van de middelen

- 4.1.1 De middelen 1 en 2 richten zich tegen de door het Hof in de overwegingen 5.2 tot en met 5.6 van zijn uitspraak gegeven oordelen over de door belanghebbende voor het Hof gestelde schending van algemene beginselen van behoorlijk bestuur. De middelen betogen dat op grond van deze beginselen de per 1 januari 1999 doorgevoerde wijziging in de status van Uruguay³ van aangewezen ontwikkelingsland naar niet als zodanig aangewezen land buiten toepassing moet blijven, dan wel dat Uruguay alsnog voor het jaar 2015 in artikel 6 Bvdb 2001 als ontwikkelingsland moet worden aangemerkt.
- 4.1.2 De middelen 1 en 2 kunnen niet leiden tot vernietiging van de uitspraak van het Hof. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze middelen is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).
- 4.2 De middelen 5 en 6 lenen zich voor gezamenlijke behandeling. Zij stellen aan de orde dat de regeling van artikel 36 Bvdb 2001 in samenhang gelezen met artikel 6 Bvdb 2001 in strijd is met de in artikel 63 VWEU neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer.
- 4.3.1 De Hoge Raad zal bij de beoordeling van de middelen 5 en 6 veronderstellenderwijs ervan uitgaan dat de in artikel 63 VWEU neergelegde vrijheid van kapitaalverkeer in dit geval van toepassing is. In dat verband is van belang dat voor de vennootschapsbelasting in artikel 36 Bvdb 2001 de mogelijkheid tot verrekening van buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royaltys is beperkt tot (bron)belasting die vanwege een in artikel 6 Bvdb 2001 aangewezen ontwikkelingsland wordt geheven. De in artikel 6 Bvdb 2001 aangewezen ontwikkelingslanden zijn landen waarmee geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is gesloten (oftewel: niet-verdragslanden). Mede gelet op hetgeen hiervoor in 4.1.2 is geoordeeld, heeft Uruguay ook voor het jaar 2015 te gelden als een niet-verdragsland dat niet behoort tot de aangewezen ontwikkelingslanden.
- 4.3.2 Zoals het Hof terecht heeft overwogen, verplicht het Unierecht een lidstaat niet om het nadeel te compenseren dat voortvloeit uit een opeenvolgende belastingheffing die het resultaat is van de parallelle uitoefening van de fiscale bevoegdheden waarover de verschillende lidstaten beschikken.⁴ Heeft deze lidstaat echter besloten in een dergelijke tegemoetkoming te voorzien, dan moet hij deze bevoegdheid uitoefenen met inachtneming van het Unierecht.⁵ De regeling van artikel 36 Bvdb 2001 in samenhang gelezen met artikel 6 Bvdb 2001 (hierna: de eenzijdige regeling) behelst voor binnenlandse belastingplichtigen met bepaalde inkomsten uit een niet-verdragsland zon onverplichte tegemoetkoming ter zake van door een niet-verdragsland ingehouden bronheffing op onder meer royaltys mits dat land in artikel 6 Bvdb 2001 is aangewezen als ontwikkelingsland.
- 4.3.3 De toepassing van de eenzijdige regeling leidt aldus tot een gedifferentieerde behandeling van royaltys uit de onderscheiden niet-verdragslanden, afhankelijk van het gegeven of het desbetreffende land is aangewezen als ontwikkelingsland of niet. Een dergelijke gedifferentieerde behandeling, die royaltys uit bepaalde niet-verdragslanden uitsluit van het recht op verrekening van de op die royaltys geheven bronbelasting, maakt het verrichten van technische diensten tegen een royaltyvergoeding in die niet-verdragslanden minder aantrekkelijk dan het verrichten van zulke diensten in niet-verdragslanden die wél zijn aangewezen als ontwikkelingsland en waarvan de bronbelasting op royaltys wél recht op verrekening geeft. De eenzijdige regeling kan dus een in Nederland gevestigde vennootschap ontmoedigen om in niet-verdragslanden die niet zijn aangewezen als ontwikkelingsland, technische diensten te verrichten.
- 4.3.4 Een door artikel 63 VWEU verboden beperking van het kapitaalverkeer doet zich echter niet voor, en het gemaakte onderscheid is alsdan wel geoorloofd, indien het verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn.⁶ Zo zijn lidstaten op grond van artikel 65, lid 1, letter a, VWEU gerechtigd om eenzijdige bepalingen van hun belastingwetgeving toe te passen die onderscheid maken tussen belastingplichtigen die niet in dezelfde situatie verkeren met betrekking tot de plaats waar hun kapitaal is belegd.

Dat laatste is het geval met betrekking tot het in de eenzijdige regeling gemaakte onderscheid tussen binnenlandse vennootschappen die investeren in een niet-verdragsland dat, zoals Uruguay, niet is aangewezen als ontwikkelingsland in de zin van artikel 6 Bvdb 2001, en binnenlandse vennootschappen die investeren in een niet-verdragsland dat wél als zodanig is aangewezen. Bezien vanuit het doel van de eenzijdige regeling, te weten het wegnemen van fiscale belemmeringen voor investeringen in ontwikkelingslanden⁷, bevinden dergelijke investeerders zich feitelijk noch rechtens in een objectief vergelijkbare situatie. In het licht daarvan kan verder niet worden gezegd dat de uit dit onderscheid voortvloeiende gedifferentieerde behandeling leidt tot willekeurige discriminatie of een verkapte beperking van het vrije kapitaalverkeer als bedoeld in artikel 65, lid 3, VWEU. De middelen 5 en 6 falen daarom in zoverre.

- 4.4 De hiervoor in 4.3.4 gegeven oordelen brengen mee dat middel 3 geen behandeling behoeft.
- 4.5 De Hoge Raad heeft ook de overige klachten over de uitspraak van het Hof beoordeeld. De uitkomst hiervan is dat ook deze klachten niet kunnen leiden tot vernietiging van die uitspraak. De Hoge Raad hoeft niet te motiveren waarom hij tot dit oordeel is gekomen. Bij de beoordeling van deze klachten is het namelijk niet nodig om antwoord te geven op vragen die van belang zijn voor de eenheid of de ontwikkeling van het recht (zie artikel 81, lid 1, van de Wet op de rechterlijke organisatie).

5 Overschrijding van de redelijke termijn

- 5.1 Belanghebbende heeft de Hoge Raad verzocht om een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn voor de duur van de procedure.
- 5.2 Voor zover het verzoek om vergoeding van immateriële schade ziet op het tijdsverloop tussen de indiening van het bezwaarschrift en de uitspraak van het Hof, is het niet toewijsbaar omdat zon verzoek niet voor het eerst in cassatie kan worden gedaan.⁸
- 5.3 Voor zover het verzoek om vergoeding van immateriële schade ziet op de duur van de cassatiefase, geldt het volgende. In deze zaak is beroep in cassatie ingesteld op 9 februari 2021. Het tijdsverloop sindsdien tot het moment dat de Hoge Raad in deze zaak arrest wijst, levert wat de cassatieprocedure betreft een overschrijding op van de redelijke termijn met meer dan twaalf en niet meer dan achttien maanden. Aan belanghebbende komt daarom een vergoeding van immateriële schade toe van 1.500.

6 Proceskosten

- 6.1 Het beroep in cassatie wordt ongegrond verklaard. In de omstandigheid dat aan belanghebbende een vergoeding van immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn in de cassatieprocedure wordt toegekend, vindt de Hoge Raad niettemin aanleiding om de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) te veroordelen in de kosten van het geding in cassatie.⁹
- 6.2 Bij de berekening van de vergoeding voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand neemt de Hoge Raad tot uitgangspunt dat i) een verzoek om schadevergoeding een proceshandeling is waaraan 1 punt wordt toegekend, en ii) op een dergelijk verzoek van toepassing is wegingsfactor 0,25 (zeer licht) zoals voorzien in de bijlage bij het Besluit proceskosten bestuursrecht.¹⁰

7 Beslissing

De Hoge Raad:

- verklaart het beroep in cassatie ongegrond,
- veroordeelt de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) tot vergoeding van de aan de cassatieprocedure toerekenbare immateriële schade, vastgesteld op 1.500,

- draagt de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) op aan belanghebbende te vergoeden het griffierecht dat belanghebbende voor de behandeling van het beroep in cassatie heeft betaald van 541, en
- veroordeelt de Staat (de Minister van Justitie en Veiligheid) in de kosten van belanghebbende voor het geding in cassatie, vastgesteld op 219 voor beroepsmatig verleende rechtsbijstand.

Dit arrest is gewezen door de vice-president M.E. van Hilten als voorzitter, en de raadsheren E.N. Punt, M.A. Fierstra, E.F. Faase en P.A.G.M. Cools, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 15 maart 2024.

¹ ECLI:NL:GHDHA:2021:5.

² ECLI:NL:PHR:2021:903.

³ Zie artikel I van het Besluit van 11 februari 1999 tot wijziging van de Uitvoeringsregeling Besluit voorkoming dubbele belasting 1989.

⁴ Vgl. HvJ 25 februari 2021, *Société Générale SA*, C-403/19, ECLI:EU:C:2021:136, punten 27, 28 en 29 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁵ Vgl. HvJ 20 mei 2008, *Orange European Smallcap Fund N.V.*, C-194/06, ECLI:EU:C:2008:289, punt 47.

⁶ Vgl. HvJ 20 mei 2008, *Orange European Smallcap Fund N.V.*, C-194/06, ECLI:EU:C:2008:289, punt 59 en aldaar aangehaalde rechtspraak.

⁷ Nota van Toelichting van 21 december 1989, Stb. 1989, 594 (aangehaald in de conclusie van de Advocaat-Generaal in onderdeel 4.8) en Nota van Toelichting van 21 december 2000, Stb. 2000, 642.

⁸ Vgl. HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, rechtsoverweging 3.13.4.

⁹ Vgl. HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252, rechtsoverweging 3.14.1.

¹⁰ Zie HR 10 november 2023, ECLI:NL:HR:2023:1526, rechtsoverweging 5.2.
