

LJN: BT1528, Hoge Raad , 11/00483 Print uitspraak

Datum uitspraak: 23-12-2011

Datum publicatie: 23-12-2011

Rechtsgebied: Belasting

Soort procedure: Cassatie

Inhoudsindicatie: Dividendbelasting. BRK. Artikelen 43, 56 en 57 EG-Verdrag. Artikel 45 LGO-besluit. Prejudiciële vragen: zijn eigen LGO voor de toepassing van artikel 56 derde staten? Toepassing standstill-bepaling op artikel 11, lid 3, BRK. Gezamenlijke belastingdruk van belang? Invloed rullingpraktijk?

Vindplaats(en): Rechtspraak.nl
VN 2011/62.19

Uitspraak

nr. 11/00483

23 december 2011

Arrest

gewezen op het beroep in cassatie van X B.V. te Z (hierna: belanghebbende) tegen de uitspraak van het Gerechtshof te Amsterdam van 16 december 2010, nr. 08/01179, betreffende een op aangifte afgedragen bedrag aan dividendbelasting.

1. Het geding in feitelijke instanties

Belanghebbende heeft ter zake van op 27 juni 2005 aan de houder van de certificaten van de aandelen in belanghebbende ter beschikking gesteld dividend op aangifte een bedrag aan dividendbelasting afgedragen. Belanghebbende heeft tegen de afdracht van dit bedrag bezwaar gemaakt en verzocht om teruggaaf, welk verzoek bij uitspraak van de Inspecteur is afgewezen.

De Rechtbank te Haarlem (nr. AWB 07/4941) heeft het tegen die uitspraak ingestelde beroep ongegrond verklaard.

Belanghebbende heeft tegen de uitspraak van de Rechtbank hoger beroep ingesteld bij het Hof.

Het Hof heeft de uitspraak van de Rechtbank bevestigd. De uitspraak van het Hof is aan dit arrest gehecht.

2. Geding in cassatie

Belanghebbende heeft tegen 's Hof's uitspraak beroep in cassatie ingesteld. Het beroepschrift in cassatie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

De Staatssecretaris van Financiën heeft een verweerschrift ingediend.

De Advocaat-Generaal P.J. Wattel heeft op 19 augustus 2011 geconcludeerd tot ongegrondverklaring van het beroep in cassatie. De conclusie is aan dit arrest gehecht en maakt daarvan deel uit.

3. Beoordeling van het middel

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

Belanghebbende is naar Nederlands recht opgericht en in Nederland gevestigd. Zij houdt zich bezig met het vervoer van goederen in het internationale verkeer over zee. Alle aandelen in belanghebbende worden gehouden door Stichting A van aandelen X B.V. De uitgegeven certificaten van aandelen worden gehouden door B N.V., gevestigd in de Nederlandse Antillen. Belanghebbende heeft op 27 juni 2005 een dividend beschikbaar gesteld ten bedrage van € 5.000.000. Ter zake van deze dividenduitkering is met inachtneming van artikel 11, lid 3, van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: BRK) 8,3 percent (€ 415.000) aan dividendbelasting ingehouden en afgedragen.

3.2. Voor het Hof was in geschil het antwoord op de vraag of de verschuldigdheid van dividendbelasting in strijd is met de vrijheid van kapitaalverkeer bedoeld in artikel 56 EG (thans: artikel 63 VWEU), en - zo het antwoord op die vraag ontkennend zou luiden - of de verschuldigdheid van dividendbelasting in strijd is met het discriminatieverbod van artikel 45 van het Besluit nr. 2001/822/EG van de Raad van 27 november 2001 (hierna: het LGO-besluit). Het Hof heeft beide vragen ontkennend beantwoord. Het Hof heeft vooropgesteld dat artikel 56 EG niet in algemene zin van toepassing is op landen en gebieden overzee (hierna: LGO). Vervolgens heeft het Hof uit het LGO-besluit afgeleid, dat de verhouding tussen Nederland (een EU-lidstaat) en de Nederlandse Antillen, de met Nederland verbonden LGO, vanuit communautair perspectief heeft te gelden als een 'interne situatie', en geoordeeld dat deze verhouding daarom in het onderhavige geval - uitsluitend - wordt beheerst door de Wet op de dividendbelasting 1965 (hierna: de Wet) en de BRK.

3.3. Voor zover het middel zich richt tegen het hiervoor in 3.2 vermelde oordeel van het Hof dat artikel 45 van het LGO-besluit niet van toepassing is, ligt aan dat betoog de veronderstelling ten grondslag dat het LGO-besluit van toepassing is op betrekkingen tussen Nederland en de Nederlandse Antillen. De juistheid van deze veronderstelling kan in het midden blijven, aangezien de klacht berust op een onjuiste uitleg van artikel 45, lid 2, letter a, van het LGO-besluit. Volgens deze bepaling is de Gemeenschap, kort gezegd, ten aanzien van de LGO gehouden zonder te discrimineren de verbintenissen toe te passen die in het kader van de Algemene Overeenkomst inzake de handel in diensten (hierna: GATS) zijn aangegaan. Het verschil tussen de fiscale behandeling van door een in Nederland gevestigde dochtervennootschap uitgekeerde dividenden naargelang deze aan een binnenlandse dan wel een buitenlandse moedervernootschap worden uitgekeerd, valt onder de uitzondering genoemd in artikel XIV, aanhef en letter d, GATS (zie HR 4 februari 2011, nr. 09/01774, LJN BN7160, BNB 2011/151), zodat de onderhavige dividenduitkering niet onder het bereik valt van verbintenissen die in het kader van de GATS zijn aangegaan in de zin van artikel 45, lid 2, letter a, van het LGO-besluit. Het middel faalt derhalve in zoverre.

3.4.1. Het middel richt zich voor het overige tegen 's Hof's oordeel dat artikel 56 EG in algemene zin niet van toepassing is op LGO.

3.4.2. Artikel 56 EG verbiedt alle beperkingen van het kapitaalverkeer tussen lidstaten onderling en tussen lidstaten en derde landen. Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft geoordeeld dat deze bepaling, gelet op haar onbeperkte territoriale werkingssfeer, noodzakelijkerwijs van toepassing is op het kapitaalverkeer naar en uit de LGO (HvJ 5 mei 2011, Prunus Sàrl, C-384/09, V-N 2011/32.24, punt 20). Voorts heeft het Hof van Justitie in dit arrest geoordeeld dat de LGO als derde staten de in artikel 56 EG voorziene vrijmaking van kapitaalverkeer genieten (punten 30 en 31), aangezien het EG-Verdrag en het VWEU geen uitdrukkelijke verwijzing naar het kapitaalverkeer tussen de lidstaten en de LGO bevatten.

3.4.3. In het arrest *Prunus Sàrl* ging het echter niet om een kapitaalbeweging tussen een lidstaat en de LGO waarmee zij verbonden is (hierna: de eigen LGO). De vraag rijst of de hiervoor in 3.4.2 vermelde uitleg ook geldt voor een kapitaalbeweging tussen een lidstaat en de eigen LGO.

3.4.4. Verdedigbaar is dat de LGO ook in de verhouding tot de lidstaat waarmee zij verbonden zijn voor de toepassing van artikel 56 EG moeten worden aangemerkt als derde staten. Daartoe kan worden aangevoerd dat voor de toepassing van de vrijheid van kapitaalverkeer de eigen LGO niet ongunstiger mogen worden behandeld dan de LGO verbonden met andere lidstaten en derde staten. Voorts zou uit het arrest *Prunus Sàrl* kunnen worden afgeleid dat de LGO ook ten opzichte van de lidstaat waarmee zij verbonden zijn, moeten worden aangemerkt als derde staten, indien dat arrest zo zou moeten worden opgevat dat, omdat de LGO voor de toepassing van de vrijheid van kapitaalverkeer niet gelijk moeten worden gesteld met de lidstaten waarmee zij verbonden zijn, deze voor de toepassing van die vrijheid in het algemeen gelijk moeten worden gesteld met derde staten.

3.4.5. Anderzijds kan worden verdedigd dat de verdragsvrijheden in beginsel niet van toepassing zijn op kapitaalbewegingen die zich geheel binnen het Koninkrijk der Nederlanden - waarvan Nederland en de Nederlandse Antillen deel uitmaken - afspelen.

3.5.1. Indien veronderstellenderwijs ervan wordt uitgegaan dat in het onderhavige geval de Nederlandse Antillen als derde staat wordt aangemerkt, betoogt het middel dat de zaak moet worden verwezen naar een ander gerechtshof teneinde vast te stellen of belanghebbende zonder rechtvaardigingsgrond is belemmerd in de vrijheid van kapitaalverkeer. In dit kader rijst, hoewel sprake is van vestiging, de vraag of de verschuldigdheid van dividendbelasting ook dient te worden getoetst aan de vrijheid van kapitaalverkeer. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 9 april 2010, nr. 08/04160, LJN BK6053, BNB 2010/291, geoordeeld dat indien een dividenduitkering is gedaan op aandelen die een deelneming vormen van een omvang die de mogelijkheid verleent een beslissende invloed op de besluiten van de deelneming uit te oefenen en de activiteiten van de deelneming te bepalen, de in geschil zijnde toepassing van de Wet en de BRK een beperking is die valt binnen de materiële werkingssfeer van artikel 43 EG (thans: artikel 49 VWEU), in aanmerking genomen dat deze regelingen, voor zover hier van belang, gelet op hun voorwerp - de inhouding en afdracht van dividendbelasting in deelnemingsverhoudingen - zowel onder artikel 43 EG als onder artikel 56 EG kunnen vallen. In zulk een geval rechtvaardigt die beperking niet dat de maatregelen waaruit zij voortvloeien, worden getoetst aan de artikelen 56 EG tot en met 58 EG (thans: artikelen 63 tot en met 65 VWEU), ook niet indien het betreft kapitaalverkeer met derde landen.

3.5.2. De High Court of Justice van Engeland en Wales heeft evenwel het Hof van Justitie verzocht om een prejudiciële beslissing in de zaak *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, op de volgende vraag:

"Wanneer de betrokken nationale wetgeving niet enkel van toepassing is op situaties waarin de moederonderneming een beslissende invloed uitoefent over de onderneming die het dividend uitkeert, kan een ingezeten onderneming zich dan beroepen op artikel 63 (voorheen artikel 56 EG) met betrekking tot dividenden ontvangen van een in een derde land gevestigde dochteronderneming waarover zij een beslissende invloed uitoefent?"

3.6.1. Indien het antwoord van het Hof van Justitie op de hiervoor in 3.5.2 weergegeven vraag

zou meebrengen dat de vrijheid van kapitaalverkeer van toepassing is op de onderhavige investering, zou vervolgens de vraag rijzen of het voorbehoud van artikel 57, lid 1, EG (hierna: de standstill-bepaling) van toepassing is.

3.6.2. Met de in de standstill-bepaling bedoelde op 31 december 1993 bestaande beperkingen kan worden gelijkgesteld een nationale maatregel die nadien is vastgesteld, indien deze op de voornaamste punten identiek is aan de vroegere wetgeving of indien daarin enkel een in de vroegere wetgeving bestaande belemmering wordt verminderd of opgeheven. Daarentegen kan een wettelijke regeling die op een andere hoofdgedachte berust dan de vorige regeling en nieuwe procedures invoert, niet worden gelijkgesteld met die vroegere wetgeving (vgl. HvJ 1 juni 1999, Konle, C-302/97, Jurispr. blz. I-3099, punten 52 en 53, en HvJ 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, Jurispr. blz. I-11753, punt 192, BNB 2007/130).

3.6.3. Met betrekking tot het begrip 'bestaande heffingen' bij de invoering van het gemene douanetarief heeft het Hof van Justitie geoordeeld dat het aan de nationale rechter is om vast te stellen of sprake is van een bestaande heffing en, zo ja, dat de nationale rechter vervolgens dient na te gaan of de bestaande heffing is verhoogd (HvJ 7 november 1996, Société Cadi Surgelés, C-126/94, Jurispr. blz. I-5647, punten 23 en 27). Indien een bestaande heffing is verhoogd, dient alleen het surplus als onverenigbaar met het unierecht te worden beschouwd (arrest Société Cadi Surgelés, punten 28 en 30). Hoewel het in het arrest Société Cadi Surgelés ging om een andere standstill-bepaling dan de onderhavige, ziet de Hoge Raad niet in waarom bij de toepassing van artikel 57 EG niet hetzelfde zou moeten gelden.

3.6.4. De Nederlandse inhouding van dividendbelasting op deelnemingsdividenden, zoals geregeld in de BRK, is met ingang van het jaar 2002 gewijzigd. Sedertdien geldt voor deelnemingsdividenden die vanuit Nederland aan een in de Nederlandse Antillen gevestigde vennootschap worden uitgekeerd, volgens artikel 11, lid 3, derde volzin, letter a, BRK een nieuw bronbelastingtarief van 8,3 percent, hetgeen ten opzichte van het oude bronbelastingtarief een verhoging van 3,3 respectievelijk 0,8 percentagepunten impliceert. Uit hetgeen hiervoor in 3.6.2 en 3.6.3 is overwogen, komt de Hoge Raad tot het oordeel dat met de wijziging van de BRK per 1 januari 2002 geen sprake is van een nieuwe beperking, aangezien de heffing nog altijd op dezelfde hoofdgedachte berust. Wel moet worden geconstateerd dat het tarief per 1 januari 2002 is verhoogd. De vraag rijst of deze verhoging onder de werking van de standstill-bepaling valt. Daarbij wijst de Hoge Raad op het volgende.

3.6.5. Tot 1 januari 2002 gold met betrekking tot dividend dat werd genoten door een lichaam dat inwoner is van de Nederlandse Antillen en verschuldigd is door een lichaam dat inwoner is van Nederland op de voet van artikel 11, lid 3, BRK een bronbelastingtarief van 7,5 dan wel 5 percent, terwijl op de Nederlandse Antillen op de voet van de artikelen 8A, 8B, 14 en 14A (oud) Landsverordening op de winstbelasting een winstbelasting werd geheven naar een laag (2,4 - 3 percent) respectievelijk hoog (5,5 percent) tarief. Dezelfde tarieven voor de Nederlandse dividendbelasting en de Nederlands-Antilliaanse winstbelasting golden in 1993. Indien geen rekening zou worden gehouden met de mogelijkheid om op basis van met de Nederlands-Antilliaanse belastingdienst afgesloten rulings voor de heffing van Nederlands-Antilliaanse winstbelasting (al dan niet reële) kosten - waaronder rente betaald op leningen - op de fiscale winst in mindering te brengen, zouden de Nederlandse dividendbelasting en de Nederlands-Antilliaanse winstbelasting resulteren in een gecombineerde belastingdruk op deelnemingsdividenden van circa 10 percent.

3.6.6. Zoals hiervoor in 3.6.4 is vermeld geldt sinds 2002 voor deelnemingsdividenden die vanuit Nederland aan een in de Nederlandse Antillen gevestigde vennootschap worden uitgekeerd volgens artikel 11, lid 3, derde volzin, letter a, BRK een nieuw bronbelastingtarief van 8,3 percent. Voorts voorziet sindsdien letter b in de derde volzin van deze regeling erin dat Nederland de ingehouden dividendbelasting van 8,3 percent overmaakt aan de Nederlandse Antillen. Eveneens met ingang van 2002 geldt in de Nederlandse Antillen een volledige vrijstelling van winstbelasting voor dividenden uitgekeerd op deelnemingen (25 percent van de geplaatste aandelen) in dochtervennootschappen gevestigd in Nederland. De effectieve belastingdruk op deelnemingsdividenden is daardoor sedertdien gelijk aan de Nederlandse bronheffing van 8,3 percent. Uit de totstandkomingsgeschiedenis van de wet waarbij de BRK werd gewijzigd, blijkt dat de maatregel is bedoeld om de Nederlandse Antillen te ontdoen van het imago van 'tax haven' en bovendien dat de reeds bestaande effectieve belastingdruk op deelnemingsdividenden die vanuit Nederland naar de Nederlandse Antillen worden uitgekeerd, zou worden gehandhaafd (Kamerstukken II 2000/01, 27 910 (R 1695), nr. 3, blz. 1 e.v.):

"In het gezamenlijke verslag van de besprekingen van januari 1995 tussen Nederland en de Nederlandse Antillen, alsmede in de memorie van toelichting bij de Rijkswet van 13 december 1996, Stb. 644, is melding gemaakt van ontwikkelingen in de fiscale wetgeving van de Nederlandse Antillen. De regering van de Nederlandse Antillen heeft toen het voornemen geuit te komen tot een ingrijpende wijziging van het Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel in het kader van de totstandkoming van een internationaal aanvaardbare en transparante regelgeving en een daarop afgestemde uitvoeringspraktijk.

Een daartoe strekkende, ingrijpende wijziging van het Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel (het zogeheten Nieuw Fiscaal Raamwerk) kan niet zonder gevolgen blijven voor de verhouding tussen de landen van het Koninkrijk, zoals neergelegd in de Belastingregeling voor het Koninkrijk. Nederland heeft tijdens genoemd overleg dan ook de bereidheid uitgesproken te komen tot een aanpassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk, die complementair is aan het overeen te komen Nieuw Fiscaal Raamwerk. Aangezien op dit ogenblik nog niet duidelijk is hoe het nieuwe Nederlands-Antilliaanse stelsel zal passen in de discussie binnen OESO en EU over de taxhavens en schadelijke belastingconcurrentie, is vooralsnog gekozen voor een formule die in combinatie met het Nieuw Fiscaal Raamwerk voor belastingplichtigen de bestaande situatie materieel continueert en voor de Nederlandse Antillen een aanmoediging is om de ingeslagen weg daadkrachtig te vervolgen.

(...)

Het voorliggende voorstel van Rijkswet met het daarbij behorende Protocol, dat een nadere precisering bevat ten aanzien van de fiscale relatie tussen Nederland en de Nederlandse Antillen, is gebaseerd op deze overeenkomst en strekt tot een beperkte wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk. De wijziging ziet op de heffing van bronbelasting op deelnemingsdividenden die vloeien van Nederland naar de Nederlandse Antillen.

Uitgangspunt is handhaving van de huidige effectieve druk, terwijl de hieruit voortvloeiende belastingopbrengst volledig ten bate zal komen van de Nederlandse Antillen. Deze benadering past in het door Nederland in de relatie tussen de landen van het Koninkrijk voorgestane beleid dat, indien over deelnemingsdividenden die worden betaald aan inwoners van de landen overzee adequaat wordt geheven, het ingevolge artikel 11 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk in beginsel aan Nederland toekomende bedrag naar die landen toevloeit."

3.6.7. In hetgeen in de hiervoor in 3.6.6 geciteerde wetsgeschiedenis werd opgemerkt ligt besloten dat naar de opvatting van de landen van het Koninkrijk het nieuwe inhoudingstarief van 8,3 percent niet hoger is dan de tot 1 januari 2002 uit de Nederlandse bronheffing en de Nederlands-Antilliaanse winstbelasting resulterende effectieve belastingdruk. Dat de

effectieve belastingdruk lichter is dan de hiervoor in 3.6.5 vermelde gezamenlijke belastingdruk van bronheffing en winstbelasting van circa 10 percent, is het gevolg van de omstandigheid dat bij de bepaling van laatstbedoelde belastingdruk geen rekening is gehouden met de mogelijkheid om op basis van met de Nederlands-Antilliaanse belastingdienst afgesloten rulings voor de heffing van Nederlands-Antilliaanse winstbelasting (al dan niet reële) kosten - waaronder rente betaald op leningen - op de fiscale winst in mindering te brengen. Afhankelijk van de omstandigheden van het geval kon de effectieve belastingdruk in meerdere of mindere mate worden gereduceerd.

3.6.8. In verband met het hiervoor gestelde omtrent de effectieve belastingdruk op dividenden, uitgekeerd door een in Nederland gevestigde dochtervennootschap aan haar in de Nederlandse Antillen gevestigde houdstervennootschap, rijst de vraag of de nationale rechter in het kader van de toepassing van de standstill-bepaling bij de beantwoording van de vraag of de bestaande beperking na 31 december 1993 is verzwaaard, uitsluitend acht moet slaan op de ten opzichte van de situatie tot 31 december 1993 verhoogde Nederlandse bronheffing (per 1 januari 2002), dan wel of mede acht moet worden geslagen op de wijziging van de Nederlands-Antilliaanse winstbelasting. Daarvoor pleit dat de door Nederland geheven bronbelasting ingevolge artikel 11, lid 3, derde volzin, letter b, BRK aan de Nederlandse Antillen moet worden afgedragen en aldus Nederland feitelijk de heffing van de belasting voor de Nederlandse Antillen verzorgt.

3.6.9. Wanneer voor de vraag of sprake is van een verzwaring van de beperking rekening gehouden moet worden met de wijzigingen in de belastingheffing in de Nederlandse Antillen en voor de beantwoording van die vraag beslissend is de totale belastingdruk in Nederland en de Nederlandse Antillen, doet de vraag zich voor of hierbij mede acht moet worden geslagen op de invloed van de Nederlands-Antilliaanse rullingpraktijk (van vóór 1994)(zie onderdeel 3.6.7 hiervoor).

3.6.10. Indien louter acht dient te worden geslagen op de Nederlandse bronheffing op dividenden, zou de conclusie zijn dat per 1 januari 2002 sprake is van een verzwaring ten opzichte van de toestand tot eind 1993, te weten een stijging van de Nederlandse bronheffing van 7,5 dan wel 5 percent naar 8,3 percent.

Indien mede acht dient te worden geslagen op de met de wijziging van de BRK verband houdende wijzigingen in de Nederlands-Antilliaanse winstbelasting, is van een lastenverzwaring geen sprake aangezien de aan de bronheffing van 8,3 percent onderworpen dividenden in de Nederlandse Antillen zijn vrijgesteld van winstbelasting, terwijl zij voordien deel uitmaakten van de naar een tarief van 2,4 - 3 percent respectievelijk 5,5 percent belaste winst.

Indien niet alleen met de wijzigingen in de wetgeving betreffende de Nederlands-Antilliaanse winstbelasting rekening dient te worden gehouden maar tevens met de Nederlands-Antilliaanse rullingpraktijk, is denkbaar dat de verhoging van de bronheffing op deelnemingsdividenden van 7,5 dan wel 5 percent naar 8,3 percent een verzwaring inhoudt, afhankelijk van de mate waarin de voorheen bestaande rullingpraktijk de effectieve belastingdruk verminderde. Tegen het in aanmerking nemen van de Nederlands-Antilliaanse rullingpraktijk pleit dat de gevolgen hiervan voor de belastingdruk per belastingplichtige wellicht verschillend zullen zijn, afhankelijk van de individuele omstandigheden van het geval (met name de omvang van de in aanmerking genomen al dan niet reële kosten). Niet is uitgesloten dat de effectieve belastingdruk na 2002 van belanghebbende vergeleken met die vóór 1994 is verhoogd. Nader feitenonderzoek door een verwijzingshof zal dat moeten uitwijzen.

3.7. Gelet op het hiervoor in 3.4 tot en met 3.6 overwogene zal de Hoge Raad op de voet van artikel 267 VWEU vragen voorleggen aan het Hof van Justitie van de Europese Unie met betrekking tot de uitlegging van het unierecht.

4. Beslissing

De Hoge Raad verzoekt het Hof van Justitie van de Europese Unie uitspraak te doen over de volgende vragen:

1. Kan voor de toepassing van artikel 56 EG (thans: artikel 63 VWEU) de eigen LGO als derde staat worden aangemerkt, in welk geval ter zake van het kapitaalverkeer tussen een lidstaat en de eigen LGO een beroep kan worden gedaan op artikel 56 EG?

2.a. Moet, indien het antwoord op vraag 1 bevestigend luidt, in het onderhavige geval, waarin per 1 januari 2002 de bronheffing op deelnemingsdividenden uitgekeerd door een in Nederland gevestigde dochtervennootschap aan haar in de Nederlandse Antillen gevestigde houdstervennootschap ten opzichte van 1993 is verhoogd van 7,5 dan wel 5 percent naar 8,3 percent, voor de beantwoording van de vraag of voor de toepassing van artikel 57, lid 1, EG (thans: artikel 64, lid 1, VWEU) sprake is van een verhoging, uitsluitend acht worden geslagen op de verhoging van de Nederlandse bronheffing of moet mede in aanmerking worden genomen dat - in samenhang met de verhoging van de Nederlandse bronheffing - vanaf 1 januari 2002 door de Nederlands-Antilliaanse overheid vrijstelling wordt verleend ter zake van deelnemingsdividenden, ontvangen van een in Nederland gevestigde dochtervennootschap, terwijl voorheen die dividenden deel uitmaakten van de naar het tarief van 2,4 - 3 dan wel 5 percent belaste winst?

2.b. Moeten, indien mede rekening moet worden gehouden met de door invoering van de hiervoor in 2.a bedoelde deelnemingsvrijstelling bewerkstelligde verlaging van de belasting in de Nederlandse Antillen, voorts nog in aanmerking worden genomen Nederlands-Antilliaanse regelingen in de uitvoeringssfeer - in het onderhavige geval: de Nederlands-Antilliaanse rullingpraktijk - welke mogelijk tot gevolg hadden dat vóór 1 januari 2002 - en ook reeds in 1993 - de feitelijk verschuldigde belasting ter zake van de in Nederland gevestigde dochtervennootschap ontvangen dividenden substantieel lager was dan 8,3 percent?

De Hoge Raad houdt iedere verdere beslissing aan en schorst het geding totdat het Hof van Justitie naar aanleiding van vorenstaand verzoek uitspraak heeft gedaan.

Dit arrest is gewezen door de raadsheer C.B. Bavinck als voorzitter, en de raadsheren A.R. Leemreis, J.A.C.A. Overgaauw, P.M.F. van Loon en M.A. Fierstra, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier E. Cichowski, en in het openbaar uitgesproken op 23 december 2011.

Conclusie

Nr. Hoge Raad 11/00483

Nr. Rechtbank: 07/4941

Nr. Gerechtshof: 08/01179

PROCUREUR-GENERAAL BIJ DE HOGE RAAD DER NEDERLANDEN

MR. P.J. WATTEL

ADVOCAAT-GENERAAL

Derde Kamer A

Dividendbelasting 2005

Conclusie van 19 augustus 2011 inzake:

X BV

tegen

Staatssecretaris van Financiën

De feiten en het procesverloop

1.1 De belanghebbende is opgericht naar Nederlands recht en is in Nederland gevestigd. Zij houdt zich bezig met internationaal goederenvervoer over zee.

1.2 De aandelen in de belanghebbende worden gehouden door de Stichting A van aandelen X B.V.; de door dat kantoor uitgegeven certificaten worden gehouden door B N.V., gevestigd op de Nederlandse Antillen.

1.3 Op 27 juni 2005 heeft de belanghebbende via de Stichting A een dividend ad € 5.000.000 betaalbaar gesteld aan haar op de Nederlandse Antillen gevestigde certificaathouder waarop zij op grond van art. 11(3) Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) € 415.000 dividendbelasting (8,3%) heeft ingehouden en afgedragen.

1.4 De belanghebbende heeft bezwaar gemaakt tegen haar inhouding van dividendbelasting. De Inspecteur heeft dat bezwaar afgewezen. Tegen die uitspraak is de belanghebbende in beroep gekomen bij de Rechtbank Haarlem (de Rechtbank). De Rechtbank heeft haar beroep bij uitspraak van 18 september 2008(1) ongegrond verklaard.

1.5 Tegen die laatste uitspraak is de belanghebbende in hoger beroep gekomen bij het Gerechtshof Amsterdam (het Hof), dat bij uitspraak van 16 december 2010(2) de uitspraak van de Rechtbank heeft bevestigd.

1.6 De belanghebbende heeft tijdig en ook overigens regelmatig beroep in cassatie ingesteld. De Staatssecretaris van Financiën heeft zich schriftelijk verweerd.

1.7 Ik concludeer vandaag ook in de zaken 11/0453 en 11/0454, die grotendeels dezelfde vragen betreffen als deze. De punten die de zaken gemeen hebben, behandel ik in een gemeenschappelijke bijlage.

Het geding in feitelijke instanties

2.1 Zowel in eerste aanleg als in hoger beroep was in geschil of de inhouding van dividendbelasting in strijd is met art. 56 EG-Verdrag (vrijheid van kapitaalverkeer; thans art. 63 VwEU) of met het LGO-Besluit.

2.2 De Rechtbank oordeelde dat art. 43 EG-Verdrag niet van toepassing is op belanghebbendes geval omdat de Nederlandse Antillen geen lidstaat zijn van de EU. Ook een rechtstreeks beroep op art. 45(2)(b) LGO-Besluit 2001 faalt volgens de Rechtbank, omdat deze bepaling is gericht aan de autoriteiten van de LGO en niet aan de lidstaten en bovendien ziet op non-discriminatie jegens derde landen. Over art. 56 EG-Verdrag oordeelde de Rechtbank dat, als de Nederlandse Antillen al aangemerkt kunnen worden als een derde land, beroep op die bepaling faalt op grond van de standstill in art. 57 EG-Verdrag, nu de litigieuze inhoudingsbepalingen reeds bestonden op 31 december 1993.

2.3 In hoger beroep heeft het Hof overwogen:

"4.5. Het Hof zal veronderstellenderwijs uitgaan van de juistheid van de stelling van belanghebbende dat de onderhavige situatie wordt beheerst door de vrijheid van kapitaalverkeer en niet door de vrijheid van vestiging. Bij de toetsing aan de intracommunautaire vrijheid van kapitaalverkeer, zoals die is vastgelegd in artikel 56 EG, dient dan te worden vooropgesteld dat deze verdragsvrijheid niet in algemene zin van toepassing is op de landen en gebieden overzee (vergelijk - met betrekking tot artikel 52 EG-Verdrag - het arrest van de Hoge Raad van 13 juli 2001, nr. 35.333, BNB 2001/323, rechtsoverweging 3.4, zoals bevestigd in het arrest van 24 oktober 2003, nr. 37.565, BNB 2004/257, rechtsoverweging 3.4). Zo bepaalt ook onderdeel 16 van de considerans van het LGO-Besluit 2001 dat "[d]e algemene bepalingen van het Verdrag en daarvan afgeleide wetgeving (...) niet automatisch van toepassing (zijn) op de LGO, tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald" (Besluit van de Raad van 27 november 2001 betreffende de associatie van de LGO met de Europese Gemeenschap, 2001/822/EG).

4.6. De rechtbank heeft met betrekking tot de toepassing van artikel 56 EG overwogen, kort gezegd, dat indien de Nederlandse Antillen al zouden kunnen worden aangemerkt als een derde land als bedoeld in artikel 56 EG, het beroep van belanghebbende faalt reeds gelet op het bepaalde in artikel 57 EG (de zogeheten standstill-bepaling).

4.7. Het Hof komt tot hetzelfde oordeel als de rechtbank, zij het op andere gronden.
(...)

4.10. Het Hof is met de inspecteur van oordeel dat de hiervoor aangehaalde bepalingen [art. 45(2) LGO-besluit en de artt. 232 en 233bis van het vorige LGO-Besluit uit 1991; PJW] geen verplichtingen van de lidstaat Nederland jegens een vennootschap in de Nederlandse Antillen meebrengen, ook niet ingevolge de met ingang van 2 december 2001 geldende tekst van het LGO-Besluit 2001. Weliswaar legt artikel 45 van het LGO-Besluit 2001, evenals de voordien geldende artikelen 232 en 233bis van het LGO-Besluit 1991 (ook) verplichtingen op aan de lidstaten, maar die verplichtingen strekken zich niet uit tot vennootschappen uit een associatiegebied ('land overzee') dat onder de desbetreffende lidstaat ressorteert.

Uit de genoemde bepalingen blijkt naar 's Hof's oordeel dat zij - slechts - zien op activiteiten van een in een LGO wonende of gevestigde (rechts)persoon in een andere EU-lidstaat dan die waaronder de LGO ressorteert, alsmede op activiteiten in een LGO door een (rechts-)persoon wonend of gevestigd in een andere EU-lidstaat dan die waaronder de LGO ressorteert. Uit niets blijkt dat deze bepalingen ook de situatie betreffen waarin een economische beweging in het kader van (een van) de verdragsvrijheden (vestiging en/of kapitaalverkeer) plaatsvindt tussen een EU-lidstaat en 'zijn' LGO, dus waarin het, bezien vanuit het perspectief van het gemeenschapsrecht, gaat om een interne situatie (van vestiging of dienstverlening). Immers, de Nederlandse Antillen en Nederland maken onderdeel uit van dezelfde volkenrechtelijke entiteit, het Koninkrijk der Nederlanden. Het Hof overweegt in dit verband nog dat het ook voor de hand ligt dat het gemeenschapsrecht dergelijke situaties niet bestrijkt, nu het immers in beginsel een interne aangelegenheid van elke lidstaat afzonderlijk is, hoe die staat omgaat met zijn onderdanen en vennootschappen in gebieden of rijkdelen overzee. Dat dit in voorkomende gevallen anders kan zijn in zaken die het goederenverkeer betreffen, leidt niet tot een ander oordeel. Gelet op onderdelen 6 en 16 van de considerans van het LGO-Besluit 2001 kunnen de bepalingen daarvan zelf - indien dit besluit met betrekking tot de verhouding van de LGO jegens de EU wordt gezien als *lex specialis* ten opzichte van het EG-Verdrag - evenmin tot een ander oordeel leiden.

De onderhavige situatie, die de verhouding tussen de lidstaat Nederland en een vennootschap in de Nederlandse Antillen betreft, heeft vanuit communautair perspectief te gelden als een 'interne situatie'. De hier aan de orde zijnde verhouding wordt - uitsluitend - beheerst door de

Wet en de Belastingregeling voor het Koninkrijk; voor de toepassing van artikel 56 EG worden de Nederlandse Antillen niet aangemerkt als derde landen.

4.11. Nu belanghebbende evenmin met vrucht rechtstreeks een beroep kan doen op de toepasselijkheid van artikel 56 EG, houdt hetgeen hiervoor is overwogen in dat artikel 56 EG in het onderhavige geval geen toepassing kan vinden.

4.12. Uit het vorenstaande volgt tot slot dat, nu het Hof het LGO-Besluit 2001 niet van toepassing acht op betrekkingen tussen Nederland en de Nederlandse Antillen, ook een (eventueel) beroep van belanghebbende op artikel 47 van het LGO-Besluit 2001 niet kan slagen.

4.13. Gelet op het vorenoverwogene, behoeft de stelling van de inspecteur dat de onderhavige situatie (uitsluitend) wordt beheerst door de vrijheid van vestiging, geen behandeling."

Het geding in cassatie

3.1 De belanghebbende stelt één cassatiemiddel voor, inhoudende dat de Nederlandse Antillen voor de toepassing van art. 56 EG-Verdrag als derde land moeten gelden.

3.2 De belanghebbende acht 's Hofs uitspraak in strijd met de jurisprudentie van het HvJ EU waarin is geoordeeld dat de LGO hetzelfde behandeld moeten worden als een derde land. Zij noemt in dit verband onder meer de arresten Van der Kooy(3) en Dutch Antillian Dairy Industry(4). Voorts legt art. 45 LGO-besluit volgens de belanghebbende de lidstaten wel degelijk verplichtingen op jegens de LGO. 's Hofs beperkte lezing kan noch op de tekst noch op de strekking van het LGO-besluit worden gebaseerd. Het is niet in overeenstemming met het doel van het LGO-Besluit (bevordering van de economische en sociale ontwikkeling van de LGO) dat vrijheden die wel gelden voor investeerders uit derde landen in de EU, niet gelden voor investeerders uit de LGO in de EU.

3.3 De staatssecretaris stelt bij verweer dat de verhouding tussen Nederland en de Nederlandse Antillen een interne situatie is binnen één Staat, zodat toetsing aan art. 45 LGO-Besluit en art. 56 EG-Verdrag niet aan de orde is. Ook overigens faalt zijns inziens het beroep op art. 45(2(a)) LGO-Besluit omdat deze bepaling zich niet richt tot individuele lidstaten, maar tot de gemeenschap en omdat een dividenduitkering niet valt binnen de reikwijdte van verbintenissen die zijn aangegaan in het kader van de GATS-overeenkomst. Een mogelijke beperking is overigens op grond van art. 55(3) LGO-besluit gerechtvaardigd. Aan toetsing aan art. 56 EG-Verdrag wordt mede niet toegekomen omdat de verhouding tussen Nederland en de Nederlandse Antillen exclusief wordt bestreken door het LGO-besluit en omdat het om een meerderheidsdeelneming gaat die vestiging inhoudt, zodat het kapitaalverkeeraspect van art. 56 EG-Verdrag verdrongen wordt door het vestigingsaspect. Als het EG-Verdrag al van toepassing zou zijn en het kapitaalverkeer aan de orde zou kunnen komen, dan nog zou de inhouding van dividendbelasting toegelaten zijn op grond van de standstillbepaling van art. 57(1) EG-Verdrag (art. 64(1) VwEU).

Beoordeling van het middel

4.1 Zoals in de bijlage bij deze conclusie uiteengezet, meen ik dat art. 56 EG-Verdrag en het LGO-Besluit niet zien op interne Koninkrijksrelaties zoals de litigieuze dividendbeweging tussen Nederland en de Nederlandse Antillen en dat het LGO-Besluit noch enige andere bepaling de verkeersvrijheden uitdrukkelijk van toepassing verklaart op de LGO. Het Hof heeft mijns inziens terecht geoordeeld dat belanghebbendes geval vanuit communautair perspectief een interne situatie is, zodat het slechts wordt beheerst door de Wet op de

dividendbelasting 1965 en de Belastingregeling voor het Koninkrijk.

4.2 Ook als de Antillen voor de toepassing van art. 56 EG-Verdrag wel als derde land worden aangemerkt, óók jegens Europees Nederland, dan komt mijns inziens - zoals nader uiteengezet in de bijlage - in casu het vrije kapitaalverkeer nog steeds niet aan de orde, nu belanghebbendes geval onmiskenbaar een geval van vestiging is, zodat het kapitaalverkeeraspect verdrongen wordt door het vestigingsaspect. Ik acht uw jurisprudentie over de rangorde tussen de verkeersvrijheden in overeenstemming met de vaste jurisprudentie van het HvJ EU en ik meen dat de gevoegde zaken KBC Bank en BRB NV v België de kwestie opgehelderd hebben (zie onderdeel 3 van de bijlage). Dat andere nationale rechters twijfelen, kan hen bewegen tot prejudiciële vragen en een Britse rechter heeft die al gesteld. Ik meen niettemin dat op het antwoord niet gewacht hoeft te worden en dat u evenmin zelf vragen hoeft te stellen omdat het antwoord voorspeld kan worden, omdat de kennelijk twijfelende buitenlandse rechters geen hoogste rechter zijn en om de in 4.3 genoemde reden.

4.3 Zoals in onderdeel 4 van de bijlage bij deze conclusie uiteengezet, zou, zelfs indien belanghebbendes geval wel binnen de werkingssfeer van art. 56 EG-Verdrag zou vallen, inhouding van dividendbelasting in belanghebbendes geval nog steeds toegestaan zijn op grond van de grandfather clause van art. 57(1) EG-Verdrag.

Conclusie

Ik geef u in overweging het cassatieberoep ongegrond te verklaren.

De Procureur-Generaal bij de Hoge Raad der Nederlanden
Advocaat-Generaal

1 Rechtbank Haarlem 18 september 2008, nr. AWB 07/4941, LJN BH0276, V-N 2009/12.2.2.

2 Gerechtshof Amsterdam 16 december 2010, nr. 08/01179, LJN BP0972.

3 HvJ EG 28 januari 1999, zaak C-181/97 (Van der Kooy), na conclusie Ruiz-Jarobo Colomer, LJN AN5939, BNB 1999/304 met noot van Hilten, V-N 1999/29.22.

4 HvJ EG 21 september 1999, C-106/97 (Dutch Antillian Dairy Industry), na conclusie La Pergola, LJN: BF3558, AB 1999, 445 met noot Van der Burg.