



Rapport

Datum: 26 april 2007

Rapportnummer: 2007/076

Klacht

Verzoekster klaagt erover dat de staatssecretaris van Financiën haar verzoek om toepassing van de hardheidsclausule heeft afgewezen. Verzoekster is van mening dat de staatssecretaris :

wel heel makkelijk voorbij is gegaan aan het feit dat verzoekster onderworpen is aan dubbele belastingheffing in Nederland en Duitsland nu K. GmbH is gefailleerd.

zich te weinig heeft ingespannen voor het vinden van een oplossing ter voorkoming van dubbele belastingheffing op grond van artikel 22 van het belastingverdrag Nederland-Duitsland 1959.

Beoordeling

I. Bevindingen

1. In 1988 kocht verzoekster van K. GmbH & Co KG (hierna: K.), gevestigd in Duitsland, 75 van haar in totaal 400 geplaatste aandelen in. De Nederlandse belastinginspecteur merkte het verschil tussen de koopsom voor de ingekochte aandelen en het op deze aandelen gestorte kapitaal aan als een dividenduitkering en legde ter zake daarvan een naheffingsaanslag dividendbelasting op.

De Duitse Belastingdienst merkte het door K. verkregen voordeel aan als vermogenswinst, waarvoor de heffing exclusief is toegewezen aan Duitsland op grond van het met Duitsland gesloten belastingverdrag. De Duitse fiscus wil dan ook de in Nederland verschuldigde dividendbelasting niet verrekenen met de Duitse belastingheffing.

Hierdoor is dubbele belastingheffing ontstaan.

2. Tegen de naheffingsaanslag is beroep en beroep in cassatie ingesteld. Bij uitspraak van 4 februari 1997, nr. 94/1558, gepubliceerd in VN 1997/10.1.6, oordeelde het gerechtshof 's-Hertogenbosch dat:

“...Het bedrag van (...) is aan het vermogen van (verzoekster; N.o.) ten gunste van (K; N.o.) onttrokken, zonder dat (verzoekster; N.o.) daartegenover een reëel vermogensactief heeft verkregen. Over die onttrekking kan dividendbelasting worden geheven.

Uit par. 10 van het Slotprotocol (zie Achtergrond, onder 1.; N.o.) volgt dat de bate als dividend moet worden aangemerkt. Ingevolge deze bepaling ziet de uitdrukking 'inkomsten uit ... aandelen' immers op dividenden in de zin van art. 13 van het verdrag, onder uitsluiting van de toepasselijkheid van art. 5 (dat handelt over winst uit onderneming) en kennelijk ook van art. 8 (dat handelt over vervreemdingswinst op deelnemingen) van het

verdrag. Aangezien de uitdrukking niet nader wordt gedefinieerd, moet zij ingevolge art. 2 van het verdrag naar Nederlands belastingrecht worden uitgelegd. In die zin omvat zij de onderhavige onttrekking. Nederland heeft het recht een bronheffing van 15% toe te passen...”

Op 31 augustus 1998 verklaarde de Hoge Raad bij arrest met nummer 33 108, gepubliceerd in VN 1998/42.04 het beroep in cassatie niet-ontvankelijk. Verzoekster had een ongemotiveerd beroepschrift in cassatie ingediend en het verzuim niet hersteld.

3. Bij brief van 11 december 1998 diende verzoeksters toenmalige gemachtigde bij het Ministerie van Financiën een verzoek in voor een onderling overlegprocedure met Duitsland over de fiscale behandeling van de inkoop van de eigen aandelen. Bij brief van 21 april 1999 verklaarde de staatssecretaris van Financiën zich in beginsel hiertoe bereid, maar omdat K. feitelijk geconfronteerd was met de dubbele belastingheffing, stelde de staatssecretaris van Financiën, met een beroep op de tekst van artikel 22 van het Duits-Nederlandse belastingverdrag (zie Achtergrond, onder 1.; N.o.), dat het initiatief voor overleg van K. diende te komen.

Op de naheffingsaanslag werd uitstel van betaling verleend.

4. Na een aanmaning op de naheffingsaanslag met dagtekening 17 november 2005 diende verzoeksters gemachtigde bij brief van 28 november 2005 een verzoek om toepassing van de hardheidsclausule in.

5. Bij brief van 26 april 2006 wees de staatssecretaris van Financiën het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule af. Daartoe overwoog hij het volgende:

“...Het feit dat de overlegprocedure tussen Duitsland en Nederland niet van de grond is gekomen vanwege het faillissement van K. geeft geen aanleiding tot het toepassen van de hardheidsclausule. Ten slotte kan worden betwijfeld of de hardheidsclausule van art. 63 AWR wel geldt met betrekking tot de toepassing van verdragen.

Ook in de uiteindelijke heffing van dividendbelasting, zoals die op grond van het verdrag is beperkt tot een heffing naar een tarief van 15%, schuilt naar mijn oordeel geen onbillijkheid. Deze heffing strookt met de wet en de bedoeling van de wet ten tijde van de inkoop van eigen aandelen. In dat verband wijs ik ook op de uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch van 4 februari 1987, nr. 94/1558.

De door de wet voorgeschreven inhouding van de verschuldigde belasting bewerkstelligt dat de belasting drukt op (de winstuitkering aan) de aandeelhouder. Door niet in te houden aanvaardt de inhoudingsplichtige het risico dat aan haar een naheffingsaanslag wordt opgelegd en dat het eventuele verhaal van de belasting op de (ex)-aandeelhouder problematisch kan zijn. Niet gesteld of gebleken is overigens dat (verzoekster; N.o.) op enig moment actie heeft ondernomen om de naheffingsaanslag daadwerkelijk te verhalen

op K.

Ook de overige naar voren gebrachte argumenten geven mij geen aanleiding tot het toepassen van de hardheidsclausule....”

6. Verzoekster wendde zich vervolgens bij brief van 16 augustus 2006 tot de Nationale ombudsman.

7. De minister van Financiën liet bij brief van 2 november 2006 in reactie op de klacht het volgende weten:

“...Van belang is dat door inhouding van de verschuldigde belasting op de uitgekeerde opbrengst overeenkomstig de wettelijke bepalingen, de belasting direct ten laste van de aandeelhouder zou zijn gekomen. In het geval van een naheffingsaanslag, die is opgelegd aan de inhoudingsplichtige, drukt de belasting in eerste aanleg op de inhoudingsplichtige. Wel heeft de inhoudingsplichtige een verhaalsrecht op de aandeelhouder. Door (ten onrechte) af te zien van inhouding aanvaardt de inhoudingsplichtige aldus het risico dat het verhaalsrecht minder waard blijkt te zijn dan zij op de naheffingsaanslag heeft betaald. Als het verhaalsrecht van de inhoudingsplichtige niets oplevert omdat de aandeelhouder inmiddels is gefailleerd, vormt dat geen aanleiding om met toepassing van de hardheidsclausule de naheffingsaanslag ongedaan te maken.

(...)

De verzoekers wijzen erop dat K. niet lang na de inkoop failliet is gegaan. Uit dien hoofde rijst de vraag of 'de Duitse heffing' als onderdeel van de dubbele heffing van K. daadwerkelijk is voldaan. De overgelegde stukken beantwoorden die vraag niet. Daarmee staat het niet vast of de dubbele belasting, waarover verzoekers spreken, meer is dan een louter academische kwestie.

Wat betreft de voorgeschreven procedure als zich toch een dubbele heffing zou hebben voorgedaan, merk ik het volgende op. Artikel 22, eerste lid, van het Duits-Nederlandse belastingverdrag luidt: “Indien een persoon met woonplaats in een van de Staten aantoonbaar, dat maatregelen van de belastingautoriteiten van de Staten te zijnen aanzien hebben geleid tot dubbele belastingheffing in strijd met deze Overeenkomst, kan hij zich, onverminderd de nationale rechtsmiddelen, wenden tot de hoogste belastingautoriteit van de Staat, waarin hij zijn woonplaats heeft of waarvan hij een onderdaan is.”

Als zich al dubbele heffing in strijd met deze Overeenkomst zou hebben voorgedaan, zou die zich voordoen ten aanzien van K. K. heeft zijn woonplaats in Duitsland. Bijgevolg dient K. zich te wenden tot de hoogste belastingautoriteit van Duitsland. Als vervolgens de hoogste belastingautoriteit van Duitsland de klacht van K. gegrond acht, moet Duitsland zich inspannen om in onderlinge overeenstemming met de hoogste belastingautoriteit van Nederland een regeling te treffen, teneinde dubbele belastingheffing te vermijden. Of die

inspanningen tot een resultaat zouden leiden is niet op voorhand zeker; evenmin is duidelijk hoe een eventueel resultaat er uit zou zien. Naar mijn oordeel is er geen enkele aanleiding voor twijfel over de bereidheid van zowel Duitsland als Nederland om in voorkomende gevallen langs de aangegeven route te zoeken naar oplossingen voor problemen op het terrein van dubbele belastingheffing.

Niet gesteld of gebleken is echter dat K. op enig moment een probleem op het terrein van dubbele belastingheffing aan de orde heeft gesteld. (...)

U verzoekt voorts aan te geven waarom de hardheidsclausule niet geldt voor verdragen ter voorkoming van dubbele belasting.

In mijn eerdere brief van 26 april 2006 (...) over deze kwestie schreef ik: "Ten slotte kan worden betwijfeld of de hardheidsclausule van artikel 63 Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) wel geldt met betrekking tot de toepassing van verdragen."

Deze overweging ten overvloede beoogde tot uitdrukking te brengen dat als er al sprake zou zijn van een hardheid, artikel 63 AWR daarop mogelijk toch niet van toepassing zou zijn. Naar de mening van bijvoorbeeld prof. dr. M.W.C. Feteris is er geen ruimte voor toepassing van de hardheidsclausule als het gaat om de toepassing van verdragen ('Heffing van belasting door middel van betaling op aangifte', Kluwer, Deventer 2005, blz. 248). In dit verband verwijs ik ook naar een verslag van de Commissie voor de verzoekschriften in de Tweede Kamer, gepubliceerd in Vakstudie-Nieuws 1989/2599, punt 2, in dezelfde zin als Feteris, met een kritische aantekening van de redactie van Vakstudie-Nieuws (zie Achtergrond, onder 2.; N.o.). Overigens kan de hardheidsclausule naar mijn oordeel geen substituut vormen voor de overlegprocedure in gevallen van dubbele belastingheffing. (...)

(Verzoekster; N.o.) heeft opbrengst van aandelen ter beschikking gesteld van K. Volgens de wet was zij verplicht op die opbrengst dividendbelasting in te houden en af te dragen. Had zij dat gedaan, dan was daarmee voor haar de kous af geweest. Verzoekster; N.o.) heeft echter ten onrechte afgezien van inhouding van dividendbelasting. Vervolgens is zij volgens de wettelijke bepalingen geconfronteerd met een naheffingsaanslag op haar naam en een verhaalsrecht op K. Het is dan niet juist, nu dat verhaalsrecht geen soelaas biedt, de discussie te verleggen naar een (eventuele) dubbele heffing ten aanzien van K...."

8. In een brief van 8 december 2006 reageerde verzoekster als volgt op de reactie van de minister van Financiën:

"...1 In zijn reactie stelt de minister dat (verzoekster; N.o.) Nederlandse dividendbelasting had behoren in te houden over de in de inkoopprijs van de aandelen begrepen opbrengst (het bedrag waarmee de koopprijs het gemiddeld op de aandelen gestorte kapitaal overtreft).

In de situatie, echter, waarin de aandelen worden ingekocht van een Duitse aandeelhouder dient naast de beantwoording van de vraag of er sprake is van een belastbaar feit volgens de Nederlandse wetgeving nagegaan te worden of het Duits-Nederlandse belastingverdrag de heffingsbevoegdheid over de opbrengst toewijst aan Nederland.

Aangezien een verdedigbare uitleg is dat de transactie onder art. 8 van het verdrag (vermogenswinsten op deelnemingen) valt, waarin de heffingsbevoegdheid over de opbrengst exclusief aan Duitsland wordt toegewezen, mocht (verzoekster; N.o.) er in redelijkheid van uitgaan dat geen dividendbelasting ingehouden hoefde te worden. Aan toepassing van de nationale Nederlandse wetgeving wordt dan niet toegekomen. Wij wijzen erop dat het protocol in dit verband geen duidelijkheid verschaft.

2 Verder merkt de minister met betrekking tot de dubbele heffing op dat er wegens het faillissement van K. mogelijk geen Duitse belasting door K. is voldaan, hetgeen de vraag of er sprake is van dubbele heffing zou reduceren tot een louter academische kwestie.

Wij delen dit standpunt niet. Dubbele heffing is in beginsel niet afhankelijk van het feitelijk betalen van belasting, maar van het daadwerkelijk betrokken zijn in de belastingheffing van twee landen. In dit geval is K. zowel in de Nederlandse als in de Duitse heffing betrokken. Het feit dat wegens het faillissement van K. mogelijk in het geheel geen Duitse belasting is betaald, doet hieraan geen afbreuk.

3 Met betrekking tot de dubbele heffing merkt de minister bovendien op dat het op de weg van K. lag zich te beroepen op art. 22 van het Duits-Nederlandse belastingverdrag (regeling voor onderling overleg). Wij merken hierover het volgende op.

Nu duidelijk is dat zowel Nederland als Duitsland, zich beroepend onder meer op art. 2, lid 2 van het Duits-Nederlandse belastingverdrag, heffingsbevoegdheid claimen ten aanzien van hetzelfde object, te weten de in de inkoopprijs van de aandelen begrepen opbrengst, is tevens duidelijk dat er sprake is van een dubbele heffing die het belastingverdrag juist beoogt te voorkomen.

Het feit dat wegens het faillissement en de daaropvolgende ontbinding van K. geen beroep kon worden gedaan op art. 22 van het Duits-Nederlandse belastingverdrag, ontslaat de belastingautoriteiten van de verdragsluitende staten niet van de verplichting om een aan het licht gekomen, evidente, onvolkomenheid van het verdrag weg te nemen, zo mogelijk in onderling overleg.

Door zich niet bereid te tonen het initiatief te nemen voor een onderling overleg dat dubbele heffing in deze situatie zou wegnemen, handelt de minister in strijd met de goede verdragstrouw die verdragspartners bij artikel 26 van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht is opgelegd. Het past verdragspartners immers niet stil te zitten als zich een onvoorziene situatie voordoet die resulteert in hetgeen zij bij verdrag juist probeerden

te voorkomen, te weten dubbele heffing.

4 De mening van de minister als zou artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: hardheidsclausule) mogelijk niet toegepast kunnen worden in verdragsituaties delen wij niet.

In zijn brief verwijst de minister onder meer naar een verslag van de Commissie voor de verzoekschriften in de Tweede Kamer, gepubliceerd in Vakstudie Nieuws 1989/2599, punt 2. Wij delen de mening van de redactie van Vakstudie Nieuws dat de hardheidsclausule ook in verdragsituaties van toepassing kan zijn. Wij citeren: "In verdragsituaties gaat het immers altijd om de toepassing van de belastingwetten van de beide verdragslanden die leidt tot dubbele belastingheffing. Wanneer zich bij de toepassing van de verdragsbepalingen in combinatie met een Nederlandse wettelijke bepaling een onbillijkheid van overwegende aard voordoet, kan onzes inziens dan ook een beroep gedaan worden op de hardheidsclausule."

In dit verband verwijzen wij tevens, net als de redactie van Vakstudie Nieuws, naar het besluit van de staatssecretaris van Financiën van 31 maart 1989, nr. IFZ 89/102, Infobulletin 89/320.

In dit besluit gaf de staatssecretaris een tegemoetkoming voor in Nederland wonende Amerikaanse staatsburgers die ten aanzien van Amerikaanse rente-inkomsten met dubbele heffing werden geconfronteerd. Het belastingverdrag Verenigde Staten-Nederland had er geen rekening mee gehouden dat Amerikaanse rente-inkomsten genoten door een in Nederland wonende Amerikaanse staatsburger dubbel belast werden. Het verdrag kende het heffingsrecht over rente-inkomsten toe aan het woonland (in casu Nederland), maar kende aan de Verenigde Staten tevens de bevoegdheid toe haar staatsburgers voor hun gehele wereldinkomen (inclusief Amerikaanse rente-inkomsten) in de heffing te betrekken.

De staatssecretaris werd met een beroep op de hardheidsclausule verzocht hier een tegemoetkoming voor te geven. In zijn besluit wordt de toepasselijkheid van de hardheidsclausule door de staatssecretaris niet betwist of in twijfel getrokken.

Ons inziens kan de minister niet volstaan met te stellen dat aan de mogelijkheid om de hardheidsclausule toe te passen kan worden getwijfeld. De minister zal duidelijk moeten beargumenteren waarom onze cliënt geen beroep op de hardheidsclausule zou mogen doen.

5 Wij zijn van mening dat de minister (verzoekster; N.o.) in deze kwestie tegemoet had moeten komen. (Verzoekster; N.o.) mocht er ten tijde van de inkoop van aandelen in redelijkheid van uitgaan dat het heffingsrecht over de opbrengst in het Duits-Nederlandse belastingverdrag aan Duitsland was toegewezen en dat bijgevolg geen Nederlandse

dividendbelasting hoefde te worden ingehouden. Het zou onbillijk zijn in deze situatie toch de Wet op de dividendbelasting toe te passen, aangezien hierdoor de bedoelde opbrengst onvermijdelijk zowel in de Nederlandse als in de Duitse heffing betrokken werd. Het gaat niet aan de gevolgen hiervan af te wentelen op de belastingplichtigen en hen vervolgens te verwijzen naar artikel 22 van het belastingverdrag, wetende dat beroep hierop inmiddels onmogelijk was geworden door ontbinding van K....”

II. Beoordeling

1. Het redelijkheidsvereiste houdt in dat bestuursorganen de in het geding zijnde belangen tegen elkaar afwegen en dat de uitkomst hiervan niet onredelijk is.

2. De Nationale ombudsman is van oordeel dat de staatssecretaris zonder schending van het redelijkheidsvereiste of schending van enig ander vereiste van behoorlijkheid het verzoek van verzoekster om toepassing van de hardheidsclausule heeft kunnen afwijzen.

Daarvoor acht de Nationale ombudsman het volgende van belang.

3. Voor de beoordeling door de Nationale ombudsman is de uitspraak van 4 februari 1997, nr. 94/1558, gepubliceerd in VN 1997/10.1.6, waarin het Hof 's-Hertogenbosch heeft beslist dat terecht een aanslag dividendbelasting aan verzoekster is opgelegd, een vaststaand gegeven. Ook dat Duitsland het door K. verkregen voordeel aanmerkt als een vermogenswinst, waarvoor de heffing exclusief is toegewezen aan Duitsland op grond van het met Duitsland gesloten Belastingverdrag en dat Duitsland de Nederlandse dividendbelasting niet verrekent, is een vaststaand gegeven.

4. Op grond van het bovenstaande is de Nationale ombudsman met de staatssecretaris van mening dat K. getroffen is door dubbele belastingheffing en dat verzoekster slechts een verhaalsrecht op K. heeft.

5. Dit betekent dat naar het oordeel van de Nationale ombudsman de staatssecretaris het beroep op de hardheidsclausule terecht heeft afgewezen. Ten aanzien van verzoekster is immers geen sprake van dubbele belastingheffing.

6. Het standpunt van verzoekster dat de staatssecretaris van Financiën zich onvoldoende heeft ingespannen om tot een oplossing te komen ten aanzien van de dubbele belastingheffing, is naar het oordeel van de Nationale ombudsman ongegrond. Tekst en uitleg van artikel 22 van het Duits-Nederlandse verdrag ter voorkoming van dubbele belastingheffing bieden niet de mogelijkheid aan een ander dan de belastingplichtige die getroffen is door dubbele belastingheffing een procedure als bedoeld in artikel 22 op te starten. Het feit dat K. is gefailleerd, is iets dat ligt buiten de invloedssfeer van de Nederlandse en ook de Duitse belastingautoriteiten.

De onderzochte gedraging is behoorlijk.

7. Tot slot wordt naar aanleiding van de brief van verzoekster van 8 december 2006 nog het volgende opgemerkt.

Verzoekster bestrijdt het standpunt van de staatssecretaris van Financiën dat de hardheidsclausule niet van toepassing zou kunnen zijn op verdragssituaties. De Nationale ombudsman heeft geconstateerd dat over deze kwestie in de fiscale literatuur de standpunten verdeeld zijn. Nu de Nationale ombudsman reeds op andere gronden heeft geoordeeld dat het verzoek om toepassing van de hardheidsclausule terecht is afgewezen, laat de Nationale ombudsman deze kwestie buiten de beoordeling.

Conclusie

De klacht over de onderzochte gedraging van de minister van Financiën is niet gegrond.

Onderzoek

Op 17 augustus 2006 ontving de Nationale ombudsman een verzoekschrift van B. BV te Breda, ingediend door Vissers & Konings Belastingadviseurs te Roosendaal, met een klacht over een gedraging van de staatssecretaris van Financiën.

Naar deze gedraging, die wordt aangemerkt als een gedraging van de minister van Financiën, werd een onderzoek ingesteld.

In het kader van het onderzoek werd de minister van Financiën verzocht op de klacht te reageren. Vervolgens werd verzoekster in de gelegenheid gesteld op de verstrekte inlichtingen te reageren. Verzoekster maakte van die gelegenheid gebruik.

Het resultaat van het onderzoek werd als verslag van bevindingen gestuurd aan betrokkenen. De staatssecretaris van Financiën deelde mee zich met de inhoud van het verslag te kunnen verenigen. Verzoekster gaf binnen de gestelde termijn geen reactie.

Informatieoverzicht

De bevindingen van het onderzoek zijn gebaseerd op de volgende informatie:

1. Verzoekschrift gericht aan de Nationale ombudsman, van 16 augustus 2006 met bijlagen.
2. Reactie van de minister van Financiën, van 2 november 2006.
3. Reactie van verzoekster, van 8 december 2006.

Bevindingen

Zie onder Beoordeling.

Achtergrond

1. Verdrag Nederland-Duitsland 1959

Artikel 8

“1. Indien een persoon met woonplaats in een van de Staten inkomsten verkrijgt uit de vervreemding van een deelneming in een vennootschap, waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld en die haar woonplaats in de andere Staat heeft, heeft de eerstgenoemde Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten.

2. Het eerste lid is niet van toepassing, indien een persoon met woonplaats in een van de Staten een vaste inrichting in de andere Staat heeft en de inkomsten door deze vaste inrichting verkrijgt. In dit geval heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten.”

Artikel 13

“1. Indien een persoon met woonplaats in een van de Staten uit de andere Staat dividenden verkrijgt, heeft de woonstaat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten.

2. Voor zover in de andere Staat de belasting van kapitaalopbrengsten bij wijze van inhouding (aan de bron) wordt geheven, wordt het recht tot toepassing van die inhouding niet aangetast.

3. De overeenkomstig het tweede lid in te houden belasting mag 15% van de dividenden niet overschrijden.

4. De overeenkomstig het tweede lid in te houden belasting mag evenwel 10% van de dividenden niet overschrijden, indien de dividenden door een vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld en met woonplaats in een van de Staten worden betaald aan een zodanige vennootschap met woonplaats in de andere Staat aan welke ten minste 25% van de stemgerechtigde aandelen van de eerstgenoemde vennootschap behoren.

5. De leden 1 tot en met 4 zijn niet van toepassing indien een persoon met woonplaats in een van de Staten een vaste inrichting in de andere Staat heeft en de inkomsten door middel van deze vaste inrichting verkrijgt. In dit geval heeft de andere Staat het recht tot belastingheffing voor deze inkomsten.”

Artikel 22

“1. Indien een persoon met woonplaats in een van de Staten aantoont, dat maatregelen van de belastingautoriteiten van de Staten te zijnen aanzien hebben geleid tot dubbele belastingheffing in strijd met deze Overeenkomst, kan hij zich, onverminderd de nationale rechtsmiddelen, wenden tot de hoogste belastingautoriteit van de Staat, waarin hij zijn woonplaats heeft of waarvan hij een onderdaan is.

2. Indien de klacht gegrond wordt geacht, moet de krachtens het eerste lid bevoegde hoogste belastingautoriteit trachten met de hoogste belastingautoriteit van de andere Staat in onderlinge overeenstemming een regeling te treffen, teneinde dubbele belastingheffing te vermijden.”

Slotprotocol, § 10.

“10. Het bezit van aandelen, 'Kuxen', aandeelbewijzen en soortgelijke effecten, van lidmaatschapsrechten in coöperatieve verenigingen en van aandelen in vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid (Gesellschaften mit beschränkter Haftung) alsook van bewijzen van deelgerechtigdheid in een beleggingsmaatschappij (Kapitalanlagegesellschaft) maakt de bezitter niet tot ondernemer of medeondernemer. Inkomsten uit deze effecten, aandelen en rechten worden als dividenden (artikel 13) beschouwd.”

-->2. **Tweede Kamer, vergaderjaar 1988-1989, 20 866, nader te nummeren (VN 1989/2599, pt. 2)**[Author ID1: at Wed Feb 7 10:54:00 2007]

“De commissie, gezien de door de Staatssecretaris van Financien verstrekte inlichtingen, overwegende,

dat adressant zich erover beklagt dat een verzoek om bij de belastingheffing in Nederland alsnog rekening te houden met dat deel van de Britse belasting waarmee deze de Nederlandse belastingen over zijn inkomsten overschrijdt, is afgewezen;

dat adressant hier te lande een landbouwbedrijf uitoefent en daarnaast 81 ha. bouwland bezit in Groot-Brittannie dat hij heeft verpacht;

dat adressant niet betwist dat de verdragsbepalingen door de inspecteur op de juiste wijze zijn toegepast;

dat het verschil echter tussen het bedrag van de Nederlandse vermindering ter voorkoming van dubbele belasting ter zake van de inkomsten uit onroerend goed in het Verenigd Koninkrijk en het bedrag van de Britse belasting daarover grote verschillen vertoont;

dat adressant de omstandigheid dat het bedrag van de Britse belasting zoveel hoger is dan het bedrag van de vermindering onrechtvaardig acht en derhalve verzoekt de Britse

belasting als “bronbelasting” te beschouwen;

dat dit verzoek erop neerkomt dat de relatief hoge Britse belasting in Nederland tot het volle bedrag op de Nederlandse belasting in mindering wordt gebracht;

dat adressants grief in feite een beklag inhoudt over de andere maatstaven waarnaar de pachtinkomsten in het Verenigd Koninkrijk worden berekend dan in Nederland;

dat hieraan niet met toepassing van de hardheidsclausule kan worden tegemoetgekomen, omdat die slechts toegepast kan worden indien zich een onbillijkheid van overwegende aard voordoet bij toepassing van een Nederlandse belastingwet;

dat het in het onderhavige geval gaat om toepassing van belastingwetten van het Verenigd Koninkrijk dan wel van het verdrag,

van oordeel,

dat adressants verzoek derhalve niet voor inwilliging vatbaar is, enz., enz.”

Aantekening in Vakstudienieuws

“1. Uit bovenstaand verslag van de Commissie voor de verzoekschriften zou men kunnen opmaken dat de commissie van mening is dat geen beroep kan worden gedaan op de hardheidsclausule in situaties waar de toepassing van een belastingverdrag leidt tot onbillijkheden van overwegende aard. Een dergelijke mening delen wij niet. In verdragssituaties gaat het immers altijd om de toepassing van de belastingwetten van de beide verdragslanden die leidt tot dubbele belastingheffing. Wanneer zich bij de toepassing van verdragsbepalingen in combinatie met een Nederlandse wettelijke bepaling een onbillijkheid van overwegende aard voordoet, kan onzes inziens dan ook een beroep gedaan worden op de hardheidsclausule.

Zie voor concrete verdragssituaties waar sprake kan zijn van dergelijke onbillijkheden o.a. de resolutie van 25 mei 1989, V-N 1989, blz. 1547, punt 8 inzake de verruiming van de verrekeningsmogelijkheid van buitenlandse belasting en de mededeling van het Ministerie van Financiën van 15 maart 1989, V-N 1989, blz. 1549, punt 9 inzake het betrekken van te verrekenen verliezen in de berekening van de zgn. evenredigheidsbreuk. Zie ook V-N 1989, blz. 1858, punt 8, waar een situatie wordt beschreven waarin toepassing van het verdrag met de VS niet leidt tot vermindering van de dubbele belastingheffing en met succes een beroep op de hardheidsclausule wordt gedaan.

2. In het hier opgenomen verslag verzocht de belastingplichtige de Britse belasting als “bronbelasting” te beschouwen. Anders dan de commissie voor de verzoekschriften meent, zou dit het probleem voor de belastingplichtige niet hebben opgelost. Door de werking van de zgn. evenredigheidslimiet kan verrekening van de Britse belasting als “bronbelasting”

niet leiden tot een hogere belastingvermindering dan die op grond van de in casu toegepaste vrijstelling.

Vrijstelling van inkomsten uit buitenlands onroerend goed brengt nu eenmaal met zich mee dat de belastingdruk op die inkomsten wordt bepaald door de belastingheffing in de situsstaat. (De staat waar de belastingplichtige woont of is gevestigd; N.o.) Wij kunnen dan ook het oordeel van de commissie onderschrijven in die zin, dat waar de hardheid schuilt in de hoogte van de buitenlandse belasting ten opzichte van de Nederlandse vermindering van belasting, een beroep op de Nederlandse hardheidsclausule niet voor inwilliging vatbaar kan zijn.”

-->3[Author ID1: at Wed Feb 7 10:54:00 2007]-->. [Author ID1: at Wed Feb 7 10:54:00 2007]-->**Algemene wet inzake rijksbelastingen**[Author ID1: at Wed Feb 7 10:54:00 2007]-->[Author ID1: at Wed Feb 7 10:54:00 2007]

Artikel 63

“Onze Minister is bevoegd voor bepaalde gevallen of groepen van gevallen tegemoet te komen aan onbillijkheden van overwegende aard, welke zich bij de toepassing van de belastingwet mochten voordoen.”