

ECLI:NL:RBZWB:2023:2936

Instantie	Rechtbank Zeeland-West-Brabant
Datum uitspraak	01-05-2023
Datum publicatie	17-05-2023
Zaaknummer	BRE 21/2871
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Belanghebbende ontvangt Interest on Net Equity (IoNE) van haar Braziliaanse dochter. Naar het oordeel van de rechtbank heeft belanghebbende recht op een tax sparing credit van 25%. De onduidelijkheid van de verdragstekst dient voor rekening en risico te komen van de verdragsluitende staten.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl Viditax (FutD), 17-5-2023 V-N Vandaag 2023/1090 FutD 2023-1286 NTFR 2023/860 met annotatie van mr. drs. J. Bierman BA NLF 2023/1264 met annotatie van Willem Boei

Uitspraak

RECHTBANK ZEELAND-WEST-BRABANT

Zittingsplaats Breda

Belastingrecht

zaaknummer: BRE 21/2871

uitspraak van de meervoudige kamer van 1 mei 2023 in de zaak tussen

[belanghebbende], gevestigd in [vestigingsplaats], belanghebbende

(gemachtigden: [gemachtigde], [gemachtigde], [gemachtigde] en [gemachtigde]),

en

de inspecteur van de belastingdienst.

Inleiding

1. In deze uitspraak beoordeelt de rechtbank het beroep van belanghebbende tegen de uitspraak op bezwaar van de inspecteur van 1 juni 2021.
 - 1.1. De inspecteur heeft aan belanghebbende voor het jaar 2018 een aanslag vennootschapsbelasting (Vpb) opgelegd naar een belastbaar bedrag van \$ 18.701.211. Daarnaast is een aftrek elders belast vastgesteld van € 1.849.672.
 - 1.2. De inspecteur heeft het bezwaar van belanghebbende ongegrond verklaard.
 - 1.3. Na de uitspraak op bezwaar heeft de inspecteur de aanslag ambtshalve verminderd naar een belastbaar bedrag van \$ 17.026.076. De aftrek elders belast is gelijk gebleven.
 - 1.4. De rechtbank heeft het beroep op 2 maart 2023 op zitting behandeld. Hieraan hebben deelgenomen: de gemachtigden van belanghebbende en namens de inspecteur: [inspecteur], [inspecteur] en [inspecteur].

Feiten

2. Belanghebbende bezit nagenoeg alle aandelen in [aandelen] ([aandelen]). Het betreft een in Brazilië gevestigde entiteit.
 - 2.1. Belanghebbende heeft gedurende haar boekjaar 2018/2019 (lopende van 1 september 2018 tot en met 31 augustus 2019) van [aandelen] voor een bedrag van \$ 10.023.007 aan "interest on net equity" (IoNE) ontvangen.
 - 2.2. Op de ontvangen IoNE is 15% aan Braziliaanse bronbelasting ingehouden.
 - 2.3. In haar aangifte Vpb over het onderhavige boekjaar heeft belanghebbende in verband met de ontvangen IoNE een tax sparing credit van 20% in aanmerking genomen op grond van artikel 23, vierde lid, sub b, van het belastingverdrag Nederland-Brazilië.¹
 - 2.4. De definitieve aanslag Vpb is conform de ingediende aangifte opgelegd.
 - 2.5. In bezwaar stelt belanghebbende dat zij recht heeft op een tax sparing credit van 25% op grond van artikel 23, vierde lid, sub a, van het belastingverdrag Nederland-Brazilië omdat de ontvangen IoNE volgens belanghebbende kwalificeert als dividend in de zin van artikel 10, derde lid, van het belastingverdrag.
 - 2.6. Op 27 augustus 2020 is in de Staatscourant het Besluit kwalificatie Braziliaanse interest on net equity² (het Besluit) gepubliceerd. Dit besluit bevat onder meer het volgende:

'De IoNE kwalificeert voor de toepassing van het Belastingverdrag dus als interest. Dit betekent dat onder het Belastingverdrag voor de IoNE recht bestaat op een TSC van 20%.'

2.7. In het kader van de kwalificatie van de IoNE voor het belastingverdrag Nederland-Brazilië heeft een onderlinge overlegprocedure plaatsgevonden op grond van artikel 25 van het belastingverdrag Nederland-Brazilië. De uitkomst van de onderlinge overlegprocedure is vastgelegd in het Besluit bevestiging kwalificatie Braziliaanse interest on net equity van 4 april 2022³ (het MAP-besluit). Het MAP-besluit vermeldt – voor zover relevant – het volgende:

'JCP⁴ is a remuneration that a company organized under Brazilian law can elect to pay to its shareholders on the basis of the net equity of the company. Since JCP is calculated on the basis of the net equity of the company and paid to shareholders only in the existence of profits of the current period, accumulated earnings or profit reserves of previous periods, it could raise doubts whether it can be qualified as a dividend (Art. 10 of the Convention) or interest (Art. 11).'

(...)

'Considering the above, the Competent Authorities wish to clarify the treatment of JCP under the Convention. The Competent Authorities have agreed that for the purpose of applying the Convention, in accordance with Brazilian tax law, JCP is considered interest within the meaning of paragraph 4 of Article 11 of the Convention.'

Beoordeling door de rechtbank

3. De rechtbank beoordeelt of belanghebbende recht heeft op een tax sparing credit tegen een tarief van 20% of een tarief van 25%. Het geschil spitst zich daarbij toe op de vraag of de IoNE voor de toepassing van het belastingverdrag Nederland-Brazilië kwalificeert als dividend of interest. De rechtbank beoordeelt dit aan de hand van de beroepsgronden van belanghebbende.

4. De rechtbank is van oordeel dat belanghebbende recht heeft op een tax sparing credit tegen een tarief van 25%. Hierna legt de rechtbank uit hoe zij tot dit oordeel komt en welke gevolgen dit oordeel heeft.

Kwalificeert IoNE voor de toepassing van het belastingverdrag tussen Nederland en Brazilië als dividend en/of interest?

5. De rechtbank stelt voorop dat het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht van 23 mei 1969 (het Verdrag van Wenen) niet van toepassing is op het belastingverdrag gelet op de datum van aansluiting van Brazilië bij dit uitlegverdrag. Dat laat onverlet dat de betreffende uitlegregels een codificatie zijn van algemene rechtsbeginselen en als zodanig dus niet hun betekenis verliezen voor de beoordeling van dit Verdrag. In dat verband overweegt de rechtbank dat een verdrag te goeder trouw moet worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van voorwerp en doel van het verdrag. Ook kan daarbij acht worden geslagen op iedere overeenstemming die betrekking heeft op het verdrag, zowel die bij het sluiten van het verdrag is bereikt. Ook kan rekening gehouden worden met later tot stand gekomen overeenstemming tussen partijen met betrekking tot de uitlegging van het verdrag.

5.1. In het belastingverdrag Nederland-Brazilië worden dividenden gedefinieerd als *'inkomsten uit aandelen, winstaandelen of winstbewijzen, mijnaandelen, oprichtersaandelen of andere rechten, met uitzondering van schuldvorderingen, die aanspraak geven op een aandeel in de winst, alsmede inkomsten uit andere vennootschappelijke rechten die door de wetgeving van de Staat waarvan het lichaam dat de uitdeling doet inwoner is, op dezelfde wijze aan de belastingheffing worden onderworpen*

als inkomsten uit aandelen'.⁵

- 5.2. Interesten worden in het belastingverdrag Nederland-Brazilië gedefinieerd als *'inkomsten uit overheidsleningen, obligaties of schuldbewijzen, al dan niet verzekerd door hypotheek en al dan niet aanspraak gevend op een aandeel in de winst, en schuldvorderingen van welke aard ook, alsmede alle andere inkomsten die door de belastingwetgeving van de Overeenkomstsluitende Staat waaruit de inkomsten afkomstig zijn, met inkomsten uit geldlening worden gelijkgesteld'*.⁶
- 5.3. Voor dividenden verleent Nederland een tax sparing credit van 25%⁷, voor interest geldt een tax sparing credit van 20%.⁸
- 5.4. De IoNE is in de Braziliaanse belastingwet geïntroduceerd door artikel 9 van de Wet (LEI) nr. 9.249/95 van 26 december 1995. Het concept van de IoNE is onbekend in Braziliaans civiel recht (ondernemingsrecht noch contractenrecht) en uitsluitend een begrip in het belastingrecht.
- 5.5. Belanghebbende stelt dat de IoNE kwalificeert als dividend. Uit de verdragssystematiek volgt volgens belanghebbende dat de IoNE dan niet ook onder het interestartikel kan vallen. Wanneer toch sprake zou zijn van overlap, dan dient Nederland zich te committeren aan de strengste beperking van beide bepalingen en een tax credit te verlenen van 25%. De uitkomst van de onderlinge overlegprocedure is volgens belanghebbende niet van belang, omdat geen sprake is van twijfel of moeilijkheden zodat de onderlinge overlegprocedure geen inbreuk kan maken op de overeengekomen verdeling van heffingsbevoegdheden.⁹ Daarbij komt dat een verdragsposterieur commentaar geen aanleiding kan geven tot een uitleg van een verdragsbepaling die afwijkt van de interpretatie die voortvloeit uit de primaire bronnen van uitleg bedoeld in artikel 31 van het Verdrag van Wenen.¹⁰ De uitkomst van de onderlinge overlegprocedure is geen verdrag dat de rechter of de belastingplichtige bindt omdat de parlementaire goedkeuring en publicatie in het Tractatenblad ontbreken.¹¹ Tot slot verzoekt belanghebbende om de Hoge Raad een rechtsvraag voor te leggen ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing.¹² Die rechtsvraag houdt in of betalingen die worden beheerst door het regime van de IoNE als dividend of als rente in de zin van het belastingverdrag met Brazilië moeten worden gekwalificeerd.
- 5.6. De inspecteur constateert dat de IoNE zowel onder de definitie van dividend als onder de definitie van interest zou kunnen vallen. Uit de context van het belastingverdrag blijkt dat Nederland en Brazilië bijzonder gewicht hebben willen toekennen aan de kwalificatie van de bronstaat bij het interest artikel. In het geval van de IoNE leidt de fiscale behandeling in Brazilië ertoe dat de verdragskwalificatie interest moet zijn. Dit is ook als zodanig vastgelegd in het Besluit Dat de IoNE voor de toepassing van het belastingverdrag kwalificeert als interest wordt eveneens bevestigd door de recent gevoerde onderlinge overlegprocedure met Brazilië op grond van artikel 25 van het belastingverdrag Nederland-Brazilië¹³ (zie 2.7.). De uitkomst van de onderlinge overlegprocedure is bindend voor belastingplichtigen, hetgeen volgens de inspecteur volgt uit het commentaar bij artikel 25 van het OESO-Modelverdrag en artikel 31, lid 3, van het Verdrag van Wenen. Tot slot is de inspecteur is geen voorstander van het stellen van prejudiciële vragen aan de Hoge Raad in dit kader.
- 5.7. De rechtbank overweegt als volgt. Op het moment van het sluiten van het belastingverdrag Nederland-Brazilië in 1990 bestond de IoNE nog niet. Deze is in Brazilië geïntroduceerd in 1995. Ten tijde van het sluiten van het verdrag was dan ook geen sprake van overeenstemming ten aanzien van de IoNE die betrekking heeft op het verdrag en die bij het sluiten van het verdrag tussen de partijen reeds was bereikt.
- Dat onduidelijk was of de IoNE voor de toepassing van het belastingverdrag Nederland-Brazilië kwalificeert als dividend of interest blijkt uit de tekst van de onderlinge overlegprocedure (zie 2.7.) en dat wordt ook door de inspecteur erkend.
- 5.8. De rechtbank oordeelt dat belanghebbende recht heeft op een tax sparing credit van 25%. Naar

het oordeel van de rechtbank zijn er voldoende aanknopingspunten om te oordelen dat de IoNE als inkomsten van aandelen zijn te beschouwen. Als zodanig wordt ook niet betwist door de inspecteur dat de IoNE onder het dividendartikel kan vallen. De inspecteur hecht echter doorslaggevende betekenis aan het Besluit en de later overeengekomen overeenstemming tussen partijen. In dat verband overweegt de rechtbank dat de onduidelijkheid van de verdragstekst voor rekening en risico dient te komen voor de verdragsluitende staten en bij gerede twijfel niet ten nadele van belanghebbende dient te worden uitgelegd. De rechtbank hecht – in tegenstelling tot de inspecteur – minder gewicht aan het Besluit en de uitkomst van de onderlinge overlegprocedure tussen Nederland en Brazilië met betrekking tot het onderhavige jaar. Nu de onduidelijkheid over de kwalificatie van de IoNE als dividend of interest in elk geval in 2018 nog bestond, kan de verdragsposterieure uitlegging door middel van de onderlinge overlegprocedure in 2022 naar het oordeel van de rechtbank niet ten nadele van belanghebbende worden ingeroepen. In wat belanghebbende (verder) heeft aangevoerd ziet de rechtbank geen aanleiding om prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad.

- 5.9. Tussen partijen is niet in geschil dat bij een gegrond beroep de aftrek elders belast moet worden verhoogd met € 442.205 naar € 2.291.877. De rechtbank zal daarom dienovereenkomstig beslissen.

Conclusie en gevolgen

6. Het beroep is gegrond. Dit betekent dat belanghebbende recht heeft op een tax sparing credit van 25% ten aanzien van de ontvangen IoNE.

- 6.1. Omdat het beroep gegrond is, moet de inspecteur het griffierecht aan belanghebbende vergoeden en krijgt belanghebbende ook een vergoeding van haar proceskosten. De inspecteur moet deze vergoeding betalen.
- 6.2. De proceskostenvergoeding is met toepassing van het Besluit proceskosten bestuursrecht als volgt berekend. Voor de rechtsbijstand door een gemachtigde krijgt belanghebbende een vast bedrag per proceshandeling. In de bezwaarfase is niet verzocht om een kostenvergoeding. In beroep heeft elke proceshandeling een waarde van € 837. Belanghebbende heeft een beroepschrift ingediend en heeft aan de zitting van de rechtbank deelgenomen. De vergoeding bedraagt dan in totaal € 1.674.

Beslissing

De rechtbank:

- verklaart het beroep gegrond;
- vernietigt de uitspraak op bezwaar;
- verhoogt de aftrek elders belast met € 442.205 tot een bedrag van € 2.291.877 met behoud van de overige elementen van de aanslag;
- bepaalt dat de inspecteur het griffierecht van € 360 aan belanghebbende moet vergoeden;

- veroordeelt de inspecteur tot betaling van € 1.674 aan proceskosten aan belanghebbende.

Deze uitspraak is gedaan door mr. D.A. Hage, voorzitter, mr. drs. J.H. Bogert en mr. S.A.J. Bastiaansen, leden, in aanwezigheid van mr. M.A.M. van Meer, griffier, op 1 mei 2023. De uitspraak is openbaar gemaakt door middel van geanonimiseerde publicatie op www.rechtspraak.nl.

griffier	voorzitter
----------	------------

Een afschrift van deze uitspraak is verzonden aan partijen op:

Aan deze uitspraak hoeft eerst uitvoering te worden gegeven als de uitspraak onherroepelijk is geworden. De uitspraak is onherroepelijk als niet binnen zes weken na verzending van de uitspraak een rechtsmiddel is aangewend of onherroepelijk op het aangewende rechtsmiddel is beslist.¹⁴

Informatie over hoger beroep

Tegen deze uitspraak kunnen partijen binnen zes weken na de verzenddatum hoger beroep instellen bij het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer).

Als het een Rijksbelastingzaak betreft (dat is een zaak waarbij de Belastingdienst partij is), kunt u digitaal beroep instellen via www.rechtspraak.nl. Daar klikt u op "Formulieren en inloggen". Hoger beroep instellen kan eventueel ook nog steeds per brief op de hierna vermelde wijze.

Betreft het een andere belastingzaak (bijvoorbeeld een zaak waarbij een heffingsambtenaar van een gemeente of een samenwerkingsverband partij is), dan kan het hoger beroep uitsluitend worden ingesteld door verzending van een brief aan het gerechtshof te 's-Hertogenbosch (belastingkamer), Postbus 70583, 5201 CZ 's-Hertogenbosch.

Bij het instellen van hoger beroep dient het volgende in acht te worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd;
- 2 - het beroepschrift moet ondertekend zijn en ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. een dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het hoger beroep is ingesteld;

d. de gronden van het hoger beroep.

Informatie over sprongcassatie

Tegen deze uitspraak kunnen partijen, indien zij daar beiden schriftelijk mee instemmen, binnen zes weken na de verzenddatum beroep in sprongcassatie instellen bij de Hoge Raad der Nederlanden via het webportaal van de Hoge Raad www.hogeraad.nl.

Bepaalde personen die niet worden vertegenwoordigd door een gemachtigde die beroepsmatig rechtsbijstand verleent, mogen per post beroep in cassatie instellen. Dit zijn natuurlijke personen en verenigingen waarvan de statuten niet zijn opgenomen in een notariële akte. Als zij geen gebruik willen maken van digitaal procederen kunnen deze personen het beroepschrift in cassatie sturen aan de Hoge Raad der Nederlanden (belastingkamer), postbus 20303, 2500 EH Den Haag. Alle andere personen en gemachtigden die beroepsmatig rechtsbijstand verlenen, zijn in beginsel verplicht digitaal te procederen (zie www.hogeraad.nl).

Bij het instellen van beroep in cassatie moet het volgende in acht worden genomen:

1. bij het beroepschrift wordt een afschrift van deze uitspraak overgelegd.
- 2 - (alleen bij procederen op papier) het beroepschrift moet ondertekend zijn;
- 3 - het beroepschrift moet ten minste het volgende vermelden:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep in cassatie is griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt de indiener een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad.

In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de andere partij te veroordelen in de proceskosten.

¹ Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Federatieve Republiek Brazilië tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen van 8 maart 1990 (belastingverdrag).

² Besluit kwalificatie Braziliaanse interest on net equity van 4 augustus 2020, nr. 2020-14853, Stcrt. 2020, 44499.

³ Besluit bevestiging kwalificatie Braziliaanse interest on net equity van 4 april 2022, Stcrt. nr. 2022-8330.

⁴ Dit staat voor Juros sobre o Capital Próprio, de Portugese aanduiding van IoNE.

⁵ Artikel 10, derde lid, van het belastingverdrag Nederland-Brazilië.

⁶ Artikel 11, vierde lid, belastingverdrag Nederland-Brazilië.

⁷ Artikel 23, vierde lid sub a, belastingverdrag Nederland-Brazilië.

⁸ Artikel 23, vierde lid sub b, belastingverdrag Nederland-Brazilië.

⁹ Volgens Hoge Raad 6 januari 2017, ECLI:NL:HR:2017:6.

¹⁰ Volgens Hoge Raad 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436, r.o. 3.2.2.

¹¹ Volgens Hoge Raad 29 september 1999, ECLI:NL:HR:1999:AA2898.

¹² Op grond van artikel 27ga Algemene wet inzake rijksbelastingen.

¹³ Besluit bevestiging kwalificatie Braziliaanse interest on net equity van 4 april 2022, Stcrt. nr. 2022-8330.

¹⁴ Artikel 27h, derde lid, en artikel 28, zevende lid, van de AWR.
