

**NTFR 2011/459 Gepubliceerde
hardheidsclausulebeslissingen vormen geen beleid waaraan
vertrouwen kan worden ontleend**

Hoge Raad 11 februari 2011, nr.09/01671

Belastingjaar/tijdvak	2005	📄 Brondocument
Wetsartikelen	AWR-art. 63 WBRV-art. 15 Algemene beginselen van behoorlijk bestuur en fiscaal compromis-art. 0	
Auteur	mr. I.R.J. Thijssen	
BNB	2011/135	
LJN	BN6293	
ECLI	ECLI:NL:PHR:2011:BN6293 ECLI:NL:HR:2011:BN6293	

Samenvatting

Belanghebbende, een stichting, heeft van haar kleindochtervennootschap de aandelen in een onroerendezaaklichaam verkregen. Voor de rechtbank was in geschil of deze verkrijging moet worden vrijgesteld van overdrachtsbelasting. Volgens de wet komt belanghebbende niet voor de (reorganisatie)vrijstelling in aanmerking. Belanghebbende beroept zich op (vertrouwen gewekt door) een resolutie waarin de staatssecretaris voor twee specifieke gevallen toepassing heeft gegeven aan de hardheidsclausule. Naar het oordeel van de Hoge Raad kan dit beroep niet slagen. Hetgeen in de resolutie is medegedeeld kan niet worden opgevat als bekendmaking van enig beleid dat ook zou gelden in het onderhavige geval.

Feiten

3.1. In cassatie kan van het volgende worden uitgegaan.

3.1.1. Belanghebbende is een stichting particulier fonds, opgericht naar Antilliaans recht.

3.1.2. De besloten vennootschap A bv (hierna: A) is eigenaresse van onroerende zaken in Nederland. A is een lichaam als bedoeld in artikel 4 van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (hierna: de Wet).

3.1.3. Tot 1 augustus 2005 hield een kleindochtervennootschap van belanghebbende 90% van de certificaten van de aandelen in A (hierna: de certificaten). Op die datum heeft belanghebbende de certificaten om niet verkregen van die kleindochtervennootschap.

Geschil

3.2. Voor de Rechtbank was in geschil of de in 3.1.3 bedoelde verkrijging moet worden vrijgesteld van overdrachtsbelasting. De Rechtbank heeft die vraag ontkennend beantwoord. Hiertegen richt zich het middel.

Rechtsoverwegingen

3.3.1. Het geschil in cassatie betreft uitsluitend de vraag of belanghebbende een beroep toekomt op (vertrouwen gewekt door) de Resolutie van de Staatssecretaris van Financiën van 7 maart 1989, nr. IB87, Infobulletin 1989/303 (hierna: de Resolutie).

3.3.2. De Resolutie luidt, voor zover hier van belang:

‘Een cv (hier kennelijk: coöperatieve vereniging, HR) was middellijk in bezit van alle aandelen van drie bv’en. De cv en de bv’en droegen hun onroerende goederen over aan een nieuw opgerichte bv waarvan de cv alle aandelen onmiddellijk bezat. Doordat een cv aandeelhouder was van de bv’en, was art. 5, eerste lid, letter a Uitvoeringsbesluit WBR niet van toepassing op de overdracht. Een soortgelijke situatie deed zich voor bij een reorganisatie van bv’en waarvan de aandelen in het bezit waren van een stichting. In beide gevallen heeft de Staatssecretaris van Financiën evenwel met toepassing van art. 63 AWR goedgekeurd dat de vrijstelling van art. 15, eerste lid, letter h WBR werd toegepast.’

3.3.3. Het middel steunt kennelijk mede op de opvatting dat in de Resolutie beleid tot uitdrukking is gebracht waaraan belanghebbende het in rechte te eerbiedigen vertrouwen kan ontleenen dat in haar geval geen overdrachtsbelasting verschuldigd is. Het middel faalt in zoverre. Uit de hierboven weergegeven tekst van de Resolutie blijkt slechts dat de Staatssecretaris in twee specifieke gevallen, waarin hij kennelijk een onbillijkheid van overwegende aard aanwezig oordeelde, toepassing heeft gegeven aan de hardheidsclausule van artikel 63 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen. De enkele – niet nader toegelichte – mededeling dat in deze twee gevallen toepassing is gegeven aan de hardheidsclausule kan redelijkerwijs niet worden opgevat als bekendmaking van enig beleid dat ook zou gelden in het onderhavige, daarmee niet overeenstemmende geval.

3.4. Het middel kan ook voor het overige niet tot cassatie leiden. Dit behoeft, gezien artikel 81 van de Wet op de rechterlijke organisatie, geen nadere motivering, nu het middel in zoverre niet noopt tot beantwoording van rechtsvragen in het belang van de rechtseenheid of de rechtsontwikkeling.

(Volgt ongegrondverklaring.)

Commentaar

De hardheidsclausule geeft de minister (of staatssecretaris) de mogelijkheid om ‘in individuele gevallen of voor groepen van gevallen’ van belastingheffing af te zien indien zich bij de toepassing van een belastingwet ‘onbillijkheden van overwegende aard’ voordoen (art.

63 AWR). Tegen een weigering van de minister om de hardheidsclausule toe te passen kan geen beroep op de belastingrechter worden ingesteld (art. 26 AWR), maar in een concrete procedure gericht tegen een belastingaanslag kan wel worden geklaagd over het niet toepassen van de hardheidsclausule (of beter gezegd: het niet toepassen van het hardheidsclausulebeleid). In het onderhavige geval betreft het een (cassatie)procedure gericht tegen een concrete belastingaanslag en het niet toepassen van vermeend hardheidsclausulebeleid, maar niet duidelijk is of belanghebbende ook zelf een verzoek bij de minister heeft gedaan om toepassing van de hardheidsclausule.

Voor 'groepen van gevallen' pleegt de minister beleidsregels uit te vaardigen, die in de Staatscourant en/of vakpers worden gepubliceerd, waaraan de inspecteur – door de werking van het vertrouwensbeginsel – vervolgens is gebonden. In het onderhavige geval lag de vraag bij de Hoge Raad voor of belanghebbende een beroep kan doen op (vertrouwen gewekt door) een resolutie van de staatssecretaris van 7 maart 1989, gepubliceerd in Infobulletin 1989/303. Deze resolutie heeft echter geen betrekking op 'groepen van gevallen', maar betreft slechts de enkele mededeling dat in een tweetal 'individuele gevallen' – waarin de staatssecretaris een onbillijkheid van overwegende aard aanwezig oordeelde – toepassing is gegeven aan de hardheidsclausule. De reden waarom de minister juist in deze twee individuele gevallen de hardheidsclausule heeft toegepast ontbreekt en daarom oordeelt de Hoge Raad dat de in de resolutie vervatte mededeling niet kan worden opgevat als de bekendmaking van enig beleid dat – door de werking van het vertrouwensbeginsel – ook zou moeten gelden in het onderhavige geval.

[1] Mr. I.R.J. Thijssen is verbonden aan Jaeger Advocaten-belastingkundigen.

Bron: <http://www.ndfr.nl/link/NTFR2011-459>

Datum: 11-4-2016 15:06:51

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veelevoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch, mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.