

Juiste aanslagen vastgoedbelasting na vervallen tax holiday; geen hoteltarief

Gemeenschappelijk Hof van Justitie, 7 april 2020, BON2019H00027 en BON2019H00028, ECLI:NL:OGHACMB:2020:69

SAMENVATTING

X (belanghebbende), gevestigd te Bonaire, exploiteert een appartementencomplex. De appartementen worden zowel kortdurend (aan toeristen) als langdurend verhuurd. Vanaf 1 januari 2007 is aan X een zogenoemde tax holiday toegekend. Per 1 januari 2011 is een nieuw fiscaal stelsel in werking getreden en is de vastgoedbelasting ingevoerd. In geschil zijn aan X opgelegde aanslagen in de vastgoedbelasting en eilandelijke opcenten voor de jaren 2011 en 2012. X betoogt dat het Gerecht in eerste aanleg van Bonaire, Sint Eustatius en Saba ten onrechte heeft geoordeeld dat het beëindigen van de taxholidayregeling niet in strijd is met artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: EP). Het GHvJ geeft X geen gelijk. De beëindiging van de tax holiday door wijziging van het wettelijk stelsel, zonder dat daarbij een adequate overgangsregeling is getroffen, vormt geen inbreuk op het ongestoorde genot van eigendom als bedoeld in artikel 1 EP. Ingevolge artikel 4.9, lid 1, Belastingwet BES is het reguliere belastingtarief 15% (tekst 2011 en 2012). Indien de onroerende zaak een hotel betreft, bedraagt het belastingtarief 5% (tekst 2011 en 2012). Het GHvJ acht de ingebrachte feiten en omstandigheden onvoldoende om te concluderen dat in 2011 en 2012 sprake is van een hotel. Daarvoor ontbreken te veel gemeenschappelijke voorzieningen die normaliter in een hotel beschikbaar zijn. Gelet daarop kan het appartementencomplex in 2011 en 2012 niet als hotel worden aangemerkt en komt X niet in aanmerking voor het hoteltarief. Het GHvJ bevestigt ten slotte het oordeel van het Gerecht in eerste aanleg dat het door de wetgever gemaakte onderscheid tussen hotels (lage tarief) en appartementencomplexen (reguliere tarief) geen ongeoorloofde discriminatie in de zin van artikel 14 EVRM oplevert.

NOOT

Deze uitspraak is een bevestiging van de uitspraak van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (GHvJ) van 18 april 2018 en de Raad van Beroep voor Belastingzaken van Aruba, Curaçao, Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (RvBB) van 9 maart 2015. Per 1 januari 2011 is in verband met de nieuwe staatkundige structuur van de BES-eilanden een nieuw fiscaal stelsel ingevoerd, waarbij de winstbelasting vervangen is door de vastgoedbelasting. Met het vervallen van de winstbelasting was ook de winstbelastingfaciliteit van de tax holiday niet langer van toepassing.

In de onderhavige zaak exploiteerde belanghebbende een appartementencomplex op Bonaire. Vanaf 1 januari 2008 genoot belanghebbende op basis van een tax holiday een vrijstelling van grondbelasting en winstbelasting; laatstgenoemde vrijstelling betekende de facto een verminderd tarief winstbelasting (inclusief opcenten) van 2%. In de procedure die heeft geleid tot bovenstaande uitspraak stelde belanghebbende zich ten eerste op het standpunt dat het beëindigen van de taxholidayregelingen in strijd was met het ongestoorde genot van eigendom van artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM (hierna: EP).

Eigendomsrecht artikel 1 EP

Reeds in eerdere procedures heeft het GHvJ geoordeeld dat de beëindiging van de tax holiday door wijziging van het wettelijk stelsel, zonder overgangsregeling, geen inbreuk vormt op het ongestoorde genot van eigendom van artikel 1 EP. De uitkomst van onderhavige procedure komt dan ook niet als een verrassing. Ik verwijs naar de uitspraak van het GHvJ van 18 april 2018.¹ Ook het aspect van het al dan niet op individueel niveau getroffen zijn door een buitensporige last, zoals eerder in de uitspraak van 18 april 2018 aangehaald was, stipt het GHvJ nogmaals fijntjes aan:

‘(...) niet alleen gekeken moet worden naar de winstbelasting die in de onderhavige jaren (tot afloop van de tax holidayregeling) geheven zou worden, doch ook gekeken moet worden naar latere jaren waarin het project wordt verkocht of geëxploiteerd. Pas dan kan de balans opgemaakt worden en pas dan wordt inzichtelijk wat de eventuele winst is geweest (waarover niet wordt geheven na invoering van de vastgoedbelasting en de eilandelijke opcenten, terwijl winstbelasting zou zijn geheven als de nieuwe wettelijke regelingen niet zouden zijn geïntroduceerd)’, aldus het GHvJ in r.o. 5.7.

Treffend in dit verband is dat belanghebbende in de onderhavige zaak in 2016 nog een winst had behaald van \$110.917 en in 2017 \$1.365.748. Onder de nieuwe fiscale wetgeving was hierover geen winstbelasting verschuldigd.

Kwalificatie ‘hotel’

Het tweede geschilpunt betrof de vraag of het appartementencomplex als hotel kwalificeert waardoor niet het reguliere tarief, maar het (lage) hoteltarief van 5% voor de vastgoedbelasting van toepassing is. Uit de parlementaire stukken blijkt dat de tariefverlaging niet uitsluitend voor hotels geldt, maar ook voor appartementencomplexen die bedrijfsmatig worden geëxploiteerd en die beschikken over volwaardige gemeenschappelijke hotelfaciliteiten, zoals een receptie, een restaurant en een schoonmaakservice. Het GHvJ is op basis van de gepresenteerde feiten stellig: in onderhavige situatie ontbreken te veel van de gemeenschappelijke voorzieningen die normaliter in een hotel aanwezig zijn. Op basis hiervan concludeert het GHvJ dat geen sprake is van een hotel.

Discriminatie artikel 14 EVRM

Ook het betoog van belanghebbende dat het gemaakte onderscheid tussen hotels (lage tarief) en appartementencomplexen (regulier tarief) een ongeoorloofde discriminatie in de zin van artikel 14 EVRM oplevert, vindt geen genade in de ogen van het GHvJ. Daarbij verwijst het GHvJ gemakshalve naar de overwegingen van het Gerecht in eerste aanleg, die gebaseerd zijn op de eerder aangehaalde parlementaire stukken van de wet waaruit een rechtvaardiging voor het onderscheid in tarief blijkt:

‘Achtergrond van deze maatregel is dat de hotelsector naar zijn aard beschikt over omvangrijke onroerende zaken die vanwege de ligging (vaak aan of met uitzicht op de zee) veelal een zeer hoge waarde hebben, terwijl de rentabiliteit daar geen gelijke tred mee houdt. Er zijn veel signalen ontvangen dat de druk van de vastgoedbelasting in relatie tot de behaalde rendementen daardoor voor die sector fors kan oplopen maar ook dat extra investeringen hierdoor worden ontmoedigd. Dat is niet gewenst’.

Slot

De uitspraak van het GHvJ is helder omdat het daarin nogmaals de overwegingen die in eerdere rechtspraak aan bod zijn geweest bevestigt. Nieuwswaarde heeft de uitspraak echter niet.

¹ GHvJ 18 april 2018, BON2016H00003 t/m BON2016H00005, ECLI:NL:OGHACMB:2018:50, NLF 2018/1071, met noot van Adeler.

mr. G.D. Rekwest
University of Curaçao

BRON

Uitspraak op het hoger beroep van: Belanghebbende, gevestigd te Bonaire, appellant (belanghebbende), tegen de uitspraak van het Gerecht in eerste aanleg van Bonaire, Sint Eustatius en Saba (het Gerecht) van 16 mei 2019 in de zaken BBZ nrs. BON 201600005 en BON201600006 in het geding tussen:

belanghebbende,

en

de inspecteur der belastingen in Bonaire, verweerder (de Inspecteur).

1. Procesverloop

1.1. Aan belanghebbende zijn op 31 juli 2013 aanslagen in de vastgoedbelasting en de eilandelijke opcenten voor het jaar 2011 opgelegd van respectievelijk USD 45.402 en USD 6.807.

1.2. Aan belanghebbende zijn op 31 juli 2013 aanslagen in de vastgoedbelasting en de eilandelijke opcenten voor het jaar 2012 opgelegd van respectievelijk USD 42.522 en USD 6.375.

1.3. Belanghebbende heeft op 13 augustus 2013 tegen de onder 1.1 en 1.2 vermelde aanslagen bezwaar gemaakt.

1.4. De Inspecteur heeft bij uitspraken op bezwaar van 13 februari 2016 de aanslagen gehandhaafd.

1.5. Belanghebbende heeft op 5 april 2016 tegen de uitspraken van de Inspecteur beroep ingesteld bij het Gerecht. Ter zake van de indiening van het beroep heeft belanghebbende een bedrag van USD 30 aan griffierecht voldaan.

1.6. Het Gerecht heeft de beroepen ongegrond verklaard.

1.7. Tegen deze uitspraak heeft belanghebbende op 10 juli 2019 hoger beroep ingesteld bij het Hof. Ter zake van dit beroep heeft de griffier van belanghebbende een griffierecht geheven van USD 120. De Inspecteur heeft op 1 november 2019 een verweerschrift ingediend.

1.8. Op 21 november 2019 heeft belanghebbende een nader stuk ingediend dat in kopie naar de wederpartij is gezonden. Op 22 november 2019 heeft de Inspecteur een nader stuk ingediend dat in kopie naar de wederpartij is gezonden.

1.9. De zitting van het Hof heeft plaatsgehad op 2 december 2019 te Kralendijk. Op de zitting zijn namens de Inspecteur verschenen [A], [B], [C] en [D]. Namens belanghebbende zijn verschenen [E], [F] (directeur van belanghebbende), [G], [H] en [I] (allen medewerkers van belanghebbende).

1.10. Belanghebbende en de Inspecteur hebben te dezer zitting een pleitnota voorgedragen en exemplaren daarvan overgelegd aan het Hof en aan de wederpartij.

1.11. Aan het einde van de zitting heeft het Hof het onderzoek gesloten.

2. Feiten

Het Gerecht heeft de volgende, in hoger beroep niet bestreden, feiten vastgesteld, welke feiten het Hof als vaststaand overneemt:

“2.1. Belanghebbende exploiteert een appartementencomplex. De appartementen worden zowel kortdurend (aan toeristen) als langdurend verhuurd. In de appartementen zijn kookfaciliteiten aanwezig. In het appartementencomplex ontbreken gemeenschappelijke ruimtes zoals een receptie, eetruimte, lounge, bar en vergaderruimte. Het appartementencomplex beschikt wel over een gemeenschappelijk zwembad. Schoonmaak en linnenverhuur kunnen bij belanghebbende worden bijgeboekt.

2.2. Bij Landsbesluit van 11 mei 2009 heeft de Gouverneur van de Nederlandse Antillen een zogenoemde tax-holiday aan belanghebbende toegekend, onder meer inhoudende een vrijstelling van grondbelasting en winstbelasting voor de duur van zeven jaar te rekenen vanaf 1 januari 2008. De vrijstelling van winstbelasting houdt in dat de belasting wordt geheven naar een verminderd tarief, welk tarief met inbegrip van opcenten 2% van de gerealiseerde winst bedraagt.

2.3. Per 10 oktober 2010 zijn de Nederlandse Antillen als staatkundige eenheid opgehouden te bestaan. De Eilandgebieden Bonaire, Sint Eustatius en Saba - de BES eilanden - zijn sindsdien als openbare lichamen in de zin van artikel 134 van de Grondwet onderdeel van de Nederlandse Staat (Caribisch Nederland). Per 1 januari 2011 is een nieuw fiscaal stelsel in werking getreden. Met ingang van 2011 worden in Caribisch Nederland geen grond- en winstbelasting meer geheven. In de plaats daarvan is de vastgoedbelasting ingevoerd.

2.4. De vastgoedbelasting wordt ingevolge artikel 4.1 Belastingwet BES geheven ter zake van voordelen uit een op de BES-eilanden gelegen onroerende zaak. De voordelen uit een onroerende zaak worden in beginsel gesteld op 4% van de waarde van de onroerende zaak.

2.5. Ingevolge artikel 4.9, lid 1, Belastingwet BES is het reguliere belastingtarief 15% (tekst 2011 en 2012). Indien de onroerende zaak een hotel betreft, bedraagt het belastingtarief 5% (tekst 2011 en 2012).

2.6. Aan belanghebbende zijn voor de jaren 2011 en 2012 aanslagen in de vastgoedbelasting opgelegd naar het reguliere tarief van 15%."

In aanvulling hierop neemt het hof de volgende feiten op.

2.7. Bij Landsbesluit van 11 mei 2009 heeft de Gouverneur van de Nederlandse Antillen nog een andere (dan de onder 2.2. van de uitspraak van het Gerecht genoemde) zogenoemde tax-holiday aan belanghebbende toegekend, onder meer inhoudende een vrijstelling van grondbelasting en winstbelasting voor de duur van vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari 2007. De vrijstelling van winstbelasting houdt in dat de belasting wordt geheven naar een verminderd tarief, welk tarief met inbegrip van opcenten 2% van de gerealiseerde winst bedraagt. Deze tax-holidayregeling zal het Hof hierna aanduiden als tax-holidayregeling 1, de tax-holidayregeling bedoeld in rechtsoverweging 2.2 van het Gerecht duidt het Hof aan als tax-holidayregeling 2; tezamen de tax-holidayregelingen.

2.8. In hoger beroep heeft belanghebbende een aantal e-mailberichten uit 2012 van een medewerker van belanghebbende (ICV) aan (potentiële) huurders overgelegd. Hierin is, voor zover van belang, onder meer opgenomen:

"Subject: Verblijf [OB]

Date: Tue, 6 Mar 2012 15:15:47 +0000

Beste (...),

In de periode van 29 maart t/m 16 april hebben wij nog een paar appartementen vrij waaronder een 2-slaapkamer appartement.

Als u een 1-slaapkamer appartement wilt kost dat in totaal \$1,800.- inclusief: tv en Internet, schoonmaak +schoon linnengoed 1 keer in de week en water/elektra (met normaal verbruik), exclusief: 6% ABB (belasting). In dit appartement zit één Queen bed en op aanvraag kan er een slaapbank bij komen (in de woonkamer). In de woonkamer en slaapkamer is er airco. Het appartement is volledig gemeubileerd.

Een 2-slaapkamer appartement kost in totaal \$2,100.- inclusief: tv en internet, schoonmaak+schoon linnengoed 1 keer in de week en water en elektra (met normaal verbruik), exclusief: 6% ABB (belasting). In dit appartement zitten twee Queen bedden ... één beneden en één op de boven verdieping.

In de woonkamer en slaapkamers is er airco. Het appartement is volledig gemeubileerd.

[OB] is een gated community dus u krijgt één hekpieper om naar binnen en buiten te komen. Vooraan het resort is er een heel mooi zwembad waar iedereen gebruik van mag maken."

En:

"Datum: 30 augustus 2012 om 12:32

Hi (...)

Ik heb even gekeken en we hebben een mooi prijsje voor jullie.

1-slaapkamer appartement: \$895,-per week* Incl. TV/Internet, 1x per week schoonmaak

*De prijs is ook inclusief water & elektra (dit bij normaal verbruik)

[OB] heeft 30 appartement en 4 villa's. Ons project is een gated community en heeft camera surveillance. Huurders mogen gebruik maken van de pool."

En:

"Send: Thursday, November 01, 2012 7:57 PM

(...)

Beste [U],

Van 22/12 t/m 29/12 hebben wij een appartement vrij!

De prijs is \$115,- p/n

Inclusief: water & elektra, eind schoonmaak, TV & internet

Exclusief: 6% ABB

22/12 t/m 19/12 (7 nachten) is dan \$805,- exclusief 6 % ABB!

Foto's van [OB] kunt u bekijken op onze facebook pagina '[OB] Bonaire'."

En:

"Sent: Thursday, November 08, 2012 16:52

Subject: Reservering [OB]

Beste mevrouw (...),

Ik heb uw mail ontvangen via [MZ],

Op dit moment zitten wij helemaal vol en hebben pas plek per begin januari 2013.

De prijs per nacht is \$115,- (dollar) inclusief tv & internet, schoonmaak (1x per week) + schoon linnengoed, water & elektra (bij normaal verbruik) exclusief 6% ABB

Helaas serveren wij geen ontbijt.

Ik hoop u genoeg te hebben geïnformeerd!"

2.9. Tot de gedingstukken behoort een schrijven van 3 mei 2019 van de (toenmalige) adviseur van belanghebbende aan de Belastingdienst inzake een onderzoeksverslag van de Belastingdienst waarin onder meer de aangiften algemene bestedingsbelasting van belanghebbende zijn onderzocht. De adviseur geeft in dit schrijven kort de historie van het belanghebbendes onroerend goed complex aan.

"In 2006 is gestart met de bouw van de villa's (4) en appartementen (30) en de totale bouw was eind 2010 volledig gereed gekomen. Alles bestemt voor de verkoop. In december 2009 werd 1 appartement verkocht.

In 2010: 6 stuks,

in 2011: 3 stuks,

in 2012: 1 appartement,

in 2013: 2 stuks,

in 2014 geen,

in 2015: 5 stuks,

in 2016: 6 stuks.

Zoals het verloop weergeeft, liep de verkoop totaal niet. Het door de stakeholders geïnvesteerde kapitaal stond nagenoeg stil. Zodoende werden eind 2010 de eerste appartementen voor verhuur aangeboden en geleidelijk is dit door gegroeid, eigenlijk geprofessionaliseerd.

De eerste jaren tot circa medio 2015 werden de appartementen nagenoeg hoofdzakelijk voor lange termijn verhuurd. Dit betrof huurders die zich (al dan niet tijdelijk) op het eiland gevestigd hadden. Pas met de oplevering van de studio's gedurende 2015 wordt er ook aan toeristen en/of korte termijn (toeristen) verhuurd en dan met name de studio's. Het op lange termijn verhuren heeft als voordeel dat dit met weinig administratie gepaard omkleed hoeft te worden."

2.10. In haar hoger beroepschrift heeft belanghebbende opgenomen:

"2.3. Belanghebbende heeft circa USD 6 miljoen geïnvesteerd in de realisatie van een duurzaam te exploiteren toeristisch complex. Het resort beschikt over gemeenschappelijke voorzieningen, zoals een zwembad met deck, een terras dat gelegenheid biedt en geschikt is voor het houden van feesten en partijen en het nuttigen van eten en drinken, directe toegang tot binnenwater via de vele steigers die zijn aangelegd om pleziervaartuigen aan te meren, volledig aangelegde infrastructuur (wegen/paden en

hekwerk), een gemeenschappelijke tuin, de mogelijkheid tot het boeken van (duik- en boot)excursies en een 24/7-beschikbaarheid ter plaatse van conciërge/ onderhoudsteam en receptiedienst. Aan toeristen wordt standaard schoonmaakservice en verschooning van beddengoed en handdoeken geboden, zoals gebruikelijk in een hotelbedrijf. Daartoe is een wasserette voor eigen gebruik gecreëerd.”

3. Geschil in hoger beroep

3.1. In hoger beroep is in geschil of de aanslagen vastgoedbelasting en de eilandelijke opcenten terecht en tot de juiste bedragen zijn opgelegd.

3.2. Belanghebbende betoogt primair dat het beëindigen van de tax-holidayregelingen meebrengt dat de aanslagen in de vastgoedbelasting en de eilandelijke opcenten moeten worden vernietigd. Subsidiair betoogt belanghebbende dat de aanslagen vastgoedbelasting niet naar het reguliere tarief, maar naar het zogenoemde hoteltarief van 5% moeten worden opgelegd. Voorts stelt belanghebbende dat zij schade heeft geleden en recht heeft op een (materiële) schadevergoeding.

De Inspecteur concludeert tot bevestiging van de uitspraak van het Gerecht.

3.3. Ter zitting van het Hof heeft belanghebbende haar verzoek tot toekenning van een vergoeding voor immateriële schade wegens overschrijding van de redelijke termijn ingetrokken.

3.4. Partijen doen hun standpunten steunen op de gronden die daartoe door hen zijn aangevoerd in de van hen afkomstige stukken, alsmede op hetgeen zij ter zitting hebben bijgebracht.

4. Het oordeel van het Gerecht

Het Gerecht heeft het volgende overwogen:

“Tax-holiday

4.1. Het Gemeenschappelijk Hof van Justitie (hierna: het Hof) heeft in zijn uitspraak van 18 april 2018, nrs. BON2016H00003, BON2016H00004 en BON2016H00005, ECLI:NL:OGHACMB:2018:50, overwogen dat vanaf 1 januari 2011 vastgoedbelasting wordt geheven, dat vanaf 1 januari 2011 geen winstbelasting meer wordt geheven, dat als gevolg daarvan regelingen die betrekking hebben op de heffing van winstbelasting – waaronder de tax-holiday regelingen – op 1 januari 2011 van rechtswege zijn vervallen, dat de winstbelastingfaciliteit van de tax-holiday dus niet meer van toepassing is op de belastingjaren vanaf 2011, en dat de belanghebbende mitsdien niet erop kon vertrouwen dat hetgeen was toegezegd in de tax-holiday ook na 2011 zou worden gehonoreerd.

4.2. Verder heeft het Hof geoordeeld dat de beëindiging van de tax-holiday door wijziging van het wettelijk stelsel, zonder dat daarbij een adequate overgangsregeling is getroffen, geen inbreuk vormt op het ongestoorde genot van eigendom als bedoeld in artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM (hierna: artikel 1 EP).

4.3. Gelet op voornoemde uitspraak kan belanghebbendes betoog dat de tax-holiday ook voor de jaren 2011 en 2012 moet worden gerespecteerd, niet slagen. Wat betreft de gestelde schending van artikel 1 EP heeft belanghebbende op generlei wijze aannemelijk gemaakt dat in haar geval sprake is van een individuele en buitensporige last, zodat ook dit betoog faalt.

Hoteltarief

4.4. Ingevolge artikel 4.9, lid 1, Belastingwet BES is het reguliere belastingtarief 15% (tekst 2011 en 2012).

4.5. Het tarief bedraagt evenwel 5% (tekst 2011 en 2012) als de onroerende zaak een hotel betreft voor zover het genot daarvan krachtens eigendom, bezit of beperkt recht berust bij een niet-natuurlijke persoon.

4.6. Ingevolge artikel 4.9, lid 3, Belastingwet BES wordt onder een hotel verstaan (i) een onroerende zaak die of een complex van onroerende zaken dat (ii) bedrijfsmatig door een niet-natuurlijk persoon wordt geëxploiteerd, (iii) geheel of nagenoeg geheel gericht is op kortdurend verblijf van toeristen

en (iv) beschikt over volwaardige gemeenschappelijke hotelvoorzieningen. Bij ministeriële regeling kunnen nadere voorwaarden worden gesteld waaraan een onroerende zaak moet voldoen om als hotel te worden aangemerkt. Van laatstgenoemde delegatiebevoegdheid is geen gebruik gemaakt.

4.7. Tijdens de parlementaire behandeling is het volgende opgemerkt:

“De tariefverlaging voor de hotelsector geldt overigens niet uitsluitend voor de hotelsector, maar ook voor appartementencomplexen die bedrijfsmatig worden geëxploiteerd en die beschikken over volwaardige gemeenschappelijke hotelfaciliteiten, zoals een receptie, een restaurant en een schoonmaakservice. In de onderdeelsgewijze toelichting wordt nader ingegaan op de vraag wanneer een onroerende zaak als hotel kan worden aangemerkt en derhalve kwalificeert voor het verlaagde tarief.”

(TK, 2012-2013, 33402, nr. 8, blz. 6)

“In het derde lid van artikel 4.9 van de Belastingwet BES [wordt] vastgelegd welke onroerende zaken als hotel kunnen worden aangemerkt. De naam die aan een onroerende zaak of een complex van onroerende zaken wordt gegeven is niet van belang, objectieve kenmerken zijn dat wel. Om als hotel te kunnen worden aangemerkt, zal sprake moeten zijn van bedrijfsmatige exploitatie van een onroerende zaak die geheel of nagenoeg geheel gericht is op kortdurend verblijf van toeristen. Appartementen en appartementencomplexen die niet bedrijfsmatig worden geëxploiteerd of (mede) bestemd zijn om permanent te worden bewoond, worden derhalve niet als hotel aangemerkt. Bovendien moet er sprake zijn van volwaardige gemeenschappelijke voorzieningen die normaliter in een hotel beschikbaar zijn. In dat verband kan worden gedacht aan een receptie, een restaurant en schoonmaakservice, maar ook aan een (buiten)zwembad of toegang tot een (privé)strand, alsmede aan de beschikbaarheid van ruimten om te vergaderen of feesten te organiseren. Het is overigens niet noodzakelijk dat een onroerende zaak over alle hiervoor genoemde voorzieningen beschikt. Echter, een onroerende zaak die uitsluitend over een zwembad beschikt, kan niet worden aangemerkt als hotel. (...)”

(TK, 2012-2013, 33402, nr. 8, blz. 11)

4.8. Vaststaat dat het appartementencomplex van belanghebbende in de onderhavige jaren niet beschikt over gemeenschappelijke ruimtes zoals een receptie, eetruimte, lounge, bar en vergaderruimte. Daarbij komt nog dat belanghebbende niet aannemelijk heeft gemaakt dat het appartementencomplex geheel of nagenoeg geheel kortdurend aan toeristen wordt verhuurd. Gelet daarop kan het appartementencomplex niet als hotel in de zin van artikel 4.9 Belastingwet BES worden aangemerkt.

4.9. Verder betoogt belanghebbende dat het door de wetgever gemaakte onderscheid tussen hotels (lage tarief) en appartementencomplexen (reguliere tarief) een ongeoorloofde discriminatie in de zin van artikel 14 EVRM oplevert.

4.10. Artikel 14 EVRM verbiedt niet iedere ongelijke behandeling van gelijke gevallen, doch alleen die welke als discriminatie moet worden beschouwd omdat een redelijke en objectieve rechtvaardiging ervoor ontbreekt. Dit betekent dat alleen sprake is van discriminatie indien het gemaakte onderscheid geen gerechtvaardigde doelstelling heeft of indien er geen redelijke verhouding bestaat tussen de maatregel die het onderscheid maakt en het daarmee beoogde gerechtvaardigde doel. Hierbij verdient opmerking dat op fiscaal gebied aan de wetgever in het algemeen een ruime beoordelingsvrijheid toekomt bij het beantwoorden van de vraag of gevallen voor de toepassing van de bedoelde verdragsbepalingen als gelijk moeten worden beschouwd en of, in het bevestigende geval, een objectieve en redelijke rechtvaardiging bestaat om die gevallen niettemin in verschillende zin te regelen. Indien het niet gaat om onderscheid op basis van aangeboren kenmerken van een persoon, zoals geslacht, ras en etnische afkomst, dient het oordeel van de wetgever daarbij te worden geëerbiedigd, tenzij het van redelijke grond ontbloomt is. Dit laatste kan niet snel worden aangenomen. Het onderscheid moet van dien aard zijn dat de keuze van de wetgever evident van redelijke grond ontbloomt is. (vgl. Raad van Beroep voor Belastingzaken 9 maart 2015, nr. 2014/66655, ECLI:NL:ORBBACM:2015:2).

4.11. Tijdens de parlementaire behandeling is de keuze voor het lagere hoteltarief als volgt toegelicht:

“Daarnaast wordt voorgesteld om het effectieve tarief van de vastgoedbelasting voor de hotelsector vast te stellen op de helft van het normale tarief. (...) Achtergrond van deze maatregel is dat de hotelsector naar zijn aard beschikt over omvangrijke onroerende zaken die vanwege de ligging (vaak aan of met uitzicht op de zee) veelal een zeer hoge waarde hebben, terwijl de rentabiliteit daar geen gelijke tred mee houdt. Er zijn veel signalen ontvangen dat de druk van de vastgoedbelasting in relatie tot de behaalde rendementen daardoor voor die sector fors kan oplopen maar ook dat extra investeringen hierdoor worden ontmoedigd. Dat is niet gewenst. Immers, de hotelsector vormt een zeer belangrijke pijler van de economieën van de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba en levert veel werkgelegenheid op. Het stimuleren van die sector via deze tariefverlaging en via de hieronder toe te lichten investeringsfaciliteit in de vastgoedbelasting, kan een impuls opleveren voor de eiland economieën en daarmee bijdragen aan een verdere ontwikkeling van de eilanden. De tariefverlaging voor de hotelsector geldt overigens niet uitsluitend voor hotels, maar ook voor appartementencomplexen die bedrijfsmatig worden geëxploiteerd en die beschikken over volwaardige gemeenschappelijke hotelfaciliteiten, zoals een receptie, een restaurant en een schoonmaakservice.” (TK, 2012-2013, 33402, nr. 8, blz. 6)

4.12. Uit de hiervoor vermelde wetsgeschiedenis volgt dat de wetgever het lagere belastingtarief voor hotels heeft ingevoerd omdat de hotelsector over omvangrijke onroerende zaken beschikt die vanwege de ligging veelal een zeer hoge waarde hebben, terwijl de rentabiliteit daarmee geen gelijke tred houdt. De druk van de vastgoedbelasting kan daardoor fors oplopen waardoor extra investeringen worden ontmoedigd. Dat is een gerechtvaardigde doelstelling. Het lagere belastingtarief gaat ook niet verder dan voor het bereiken van deze op zichzelf gerechtvaardigde doelstelling nodig is. Dit leidt tot het oordeel dat geen sprake is van ongeoorloofde discriminatie. Het betoog van belanghebbende faalt derhalve.”

5. Gronden

Tax-Holiday

5.1. Belanghebbende brengt in hoger beroep, kortgezegd, naar voren dat het Gerecht ten onrechte heeft geoordeeld dat het beëindigen van de tax-holidayregelingen niet in strijd is met het ongestoorde genot van eigendom als bedoeld in artikel 1 van het Eerste Protocol van het EVRM (hierna: artikel 1 EP). Dit brengt mee dat aanslagen in de vastgoedbelasting en de eilandelijke opcenten voor de jaren 2011 en 2012 vernietigd dienen te worden.

5.2. Hetgeen het Gerecht in rechtsoverweging 4.2. aangaande de aanslagen vastgoedbelasting heeft overwogen omtrent de gestelde schending van artikel 1 EP acht het Hof juist en maakt het Hof tot de zijne.

5.3. In de Eilandsverordening opcenten vastgoedbelasting Bonaire is de heffing van eilandelijke opcenten geregeld. Opcenten worden geheven op de hoofdsom van de vastgoedbelasting en het aantal opcenten bedraagt 15 %. De heffing van eilandelijke opcenten is gelijk met de invoering van de vastgoedbelasting geïntroduceerd.

5.4. Ten aanzien van de eilandelijke opcenten brengt belanghebbende in hoger beroep naar voren dat haar ingevolge de tax-holidayregelingen vanaf 1 januari 2017 respectievelijk 1 januari 2018 een vrijstelling grondbelasting toekwam, dat deze vrijstelling vanaf 2011 is komen te vervallen en dat

“deze opcenten ten aanzien van vastgoedbelastingobjecten in de plaats zijn gekomen van de grondbelasting, die in de huidige staatkundige structuur door de eilandelijke overheid nog slechts mag worden geheven van eerste eigen woningen van particulieren en onroerende zaken die tot het vermogen van een bedrijf behoren als bedoeld in de Wet inkomstenbelasting BES. De grondbelasting werd tot 1 januari 2011 weliswaar niet door het eilandgebied Bonaire, maar door de landsoverheid van de Nederlandse Antillen geheven, doch de opbrengsten kwamen volledig aan de eilandsgebieden

toe op grond van artikel 6 van de voormalig Nederlands-Antilliaanse Landsverordening toescheiding belastingopbrengsten”.

Ook ten aanzien van de eilandelijke opcenten stelt belanghebbende dat sprake is van een schending van artikel 1 EP.

5.5. Belastingen vormen in beginsel een inmenging in het door artikel 1 EP gegarandeerde ongestoorde genot van eigendom. Voor eilandelijke opcenten, zijnde een opslag op de hoofdsom van vastgoedbelasting, heeft hetzelfde te gelden. De tweede alinea van artikel 1 EP voorziet echter uitdrukkelijk in een algemene rechtvaardigingsgrond voor de inmenging die wordt veroorzaakt door de toepassing van fiscale maatregelen (zie EHRM 29 april 2008, nr. 13378/05, *Burden and Burden* tegen het Verenigd Koninkrijk, ECLI:CE:ECHR:2008:0429JUD001337805, NJ 2008/306, onderdeel 59). Dit neemt niet weg dat ook op het terrein van de belastingen de inmenging volgens vaste rechtspraak van het EHRM ‘lawful’ moet zijn, een ‘legitimate aim’ moet dienen en een ‘fair balance’ tussen de belangen van het betrokken individu en het algemene belang moet respecteren (tezamen hierna ook aangeduid als de eigendomstoets).

Bij de beoordeling van de vraag of aan de laatstgenoemde voorwaarde (fair balance) is voldaan, moet de wetgever op fiscaal gebied (op regelniveau) een ruime beoordelingsmarge worden gelaten (zie de punten 57 en 61 van het arrest EHRM 14 mei 2013, nr. 66529/11, *N.K.M. tegen Hongarije*, ECLI:CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, FED 2013/79). Vervolgens kan de vraag aan de orde komen of belanghebbende op individueel niveau is getroffen door een buitensporige last.

5.6. Het Hof is van oordeel dat voor de heffing van de eilandelijke opcenten, mede in het licht dat deze worden geheven als een opslag op de hoofdsom van de vastgoedbelasting (en in het kielzog van de bepalingen van de vastgoedbelasting tot stand is gekomen), hetzelfde heeft te gelden als voor de vastgoedbelasting. Het Hof verwijst terzake naar het overwogen in rechtsoverwegingen 5.1. tot en met 5.7 van zijn uitspraak van 18 april 2018, nrs. BON2016H00003, BON2016H00004 en BON2016H00005, ECLI:NL:OGHACMB:2018:50. Ten aanzien van de fair balance overweegt het Hof nog aanvullend dat de eilandelijke opcenten lager zijn dan de grondbelasting; tegenover een “hogere” heffing van 2011 tot en met 2014 staat derhalve een lagere heffing vanaf 2015 (de einddatum van de -vervallen- tax-holiday). Aan een en ander doet niet af dat de opbrengst van de grondbelasting volledig aan de eilandgebieden toekwam.

5.7. Voorts heeft belanghebbende aangaande beide heffingen (de vastgoedbelasting en de eilandelijke opcenten) ten aanzien van de door haar gestelde schending van artikel 1 EP onvoldoende aannemelijk gemaakt dat in haar geval sprake is van een individuele en buitensporige last, zodat ook dit betoog faalt. Daarbij merkt het Hof nog op dat de door de Inspecteur overgelegde lijst van verkopen en het gestelde ten aanzien van winst in 2016 en 2017 van belanghebbende met verkopen (in de pleitnota is opgenomen: “In 2016 is een winst behaald van USD 110.917. En in 2017 een winst van USD 1.365.748”) niet is betwist door belanghebbende. Zoals het Hof heeft overwogen in de eerder aangehaalde uitspraak van 18 april 2018 is te verdedigen dat niet alleen gekeken moet worden naar de winstbelasting die in de onderhavige jaren (tot afloop van de tax-holidayregeling) geheven zou worden, doch ook gekeken moet worden naar latere jaren waarin het project wordt verkocht of geëxploiteerd. Pas dan kan de balans opgemaakt worden en pas dan wordt inzichtelijk wat de eventuele winst is geweest (waarover niet wordt geheven na de invoering van de vastgoedbelasting en de eilandelijke opcenten, terwijl winstbelasting zou zijn geheven als de nieuwe wettelijke regelingen niet zouden zijn geïntroduceerd).

5.8. Gelet op vooroverwogene kan belanghebbendes betoog dat de tax-holiday ook voor de jaren 2011 en 2012 moet worden gerespecteerd, niet slagen. Wat betreft de gestelde schending van artikel 1 EP heeft belanghebbende onvoldoende aannemelijk gemaakt dat in haar geval sprake is van een individuele en buitensporige last, zodat ook dit betoog faalt.

Hoteltarief

5.9. Het door het Gerecht in rechtsoverwegingen 4.4 tot en met 4.7 in aanmerking genomen toetsingskader acht het Hof juist en zal ook door het Hof tot uitgangspunt worden genomen.

5.10. Belanghebbende voert aan dat het Gerecht niet van de juiste feiten is uitgegaan en haar project (hierna: het ook appartementencomplex) in 2011 en 2012 wel degelijk kwalificeerde als hotel en verwijst naar hetgeen is opgenomen onder 2.3 van haar hoger beroepschrift en de overgelegde e-mailberichten (zie onder 2.8. en 2.10.). Ook wijst zij op de zogenaamde oogmerktoets. Zij voert aan dat:

"Subsidiair stelt belanghebbende dat de aanslagen vastgoedbelasting dienen te worden verminderd tot vastgestelde vastgoedbelasting met inachtneming van het zogenoemde hoteltarief van 5%. In de bestreden uitspraak van het Gerecht is niet uitgegaan van juiste en volledige feiten en is tevens miskend dat artikel 4.9, lid 3, Belastingwet BES ten aanzien van de exploitatie als kortdurend verblijf voor toeristen sprake is van een oogmerktoets, in plaats van een feitelijke toets hoeveel units als zodanig werden geëxploiteerd in de betreffende jaren. De oogmerktoets laat bijvoorbeeld de mogelijkheid open dat een hotel in aanbouw niet direct vanaf de ontwikkelfase kortdurend kamers aan toeristen verhuurt, terwijl van het gehele complex gezegd kan worden dat het daarop wel is gericht. Gezien de locatie, de aard en inrichting alsmede de gemeenschappelijke faciliteiten, is duidelijk dat voldaan is aan de oogmerktoets. Het project is tevens volledig afgerond in 2019 en beschikt nu onder meer over een tweede zwembad.

Uit de beschrijving onder 2.3 blijkt dat sprake is van volwaardige gemeenschappelijke voorzieningen. Bij gebrek aan een uitvoeringsregeling is nog niet ingevuld wat daaronder exact dient te worden verstaan, maar is wel duidelijk dat voldaan is aan de meeste aanknopingspunten uit de wetsgeschiedenis, onder meer qua locatie:

"Achtergrond van deze maatregel is dat de hotelsector naar zijn aard beschikt over omvangrijke onroerende zaken die vanwege de ligging (vaak aan of met uitzicht op de zee) veelal een zeer hoge waarde hebben, terwijl de rentabiliteit daar geen gelijke tred mee houdt. Er zijn veel signalen ontvangen dat de druk van de vastgoedbelasting in relatie tot de behaalde rendementen daardoor voor die sector fors kan oplopen maar ook dat extra investeringen hierdoor worden ontmoedigd . (. .)."

Kamerstukken 11, 2012/13, 33 402, m. 8, p. 5-6 (NvW)

en qua voorzieningen:

"Bovendien moet er sprake zijn van volwaardige gemeenschappelijke voorzieningen die normaliter in een hotel beschikbaar zijn. In dat verband kan worden gedacht aan een receptie, een restaurant en schoonmaakservice, maar ook aan een (buiten)zwembad of toegang tot een (privé)strand, alsmede aan de beschikbaarheid van ruimten om te vergaderen of feesten te organiseren. Het is overigens niet noodzakelijk dat een onroerende zaak over alle hiervoor genoemde voorzieningen beschikt ."

Kamerstukken 11, 2012/13, 33 402, m. 8, p. 11 (NvW)."

5.11. De Inspecteur stelt dat de beschrijving zoals deze is opgenomen onder 2.3. van het hoger beroepschrift niet juist is voor de jaren 2011 en 2012 en bestrijdt dat die jaren sprake is van een hotel als bedoeld in artikel 4.9, lid 3, van de Belastingwet BES .

5.12. Het Hof overweegt als volgt. Voorop staat dat ter beoordeling voor ligt of het appartementencomplex van belanghebbende in de jaren 2011 en 2012 in aanmerking kwam voor het in artikel 4.9, tweede lid, Belastingwet BES opgenomen tarief van 5 % (het hoteltarief). Of sprake is van een hotel dient te worden beoordeeld naar de feiten en omstandigheden in deze jaren. Daarbij merkt het Hof op dat de (enkele) bedoeling om in latere jaren aan een complex hotelfaciliteiten toe te voegen onvoldoende is voor de conclusie dat in de voorliggende jaren sprake is van een hotel. De stand van zaken in de jaren 2011 en 2012 heeft belanghebbende, desgevraagd, ter zitting van het Hof toegelicht (mede aan de hand van een overzichtsplattegrond van het appartementencomplex). Daarbij is ook aan de orde geweest hoe het project tot stand is gekomen en wat de ontwikkelingen in latere jaren zijn geweest. In de jaren 2011 en 2012 werden de appartementen zowel kortdurend (aan toeristen) als langdurend verhuurd. Dat er in ieder geval ook sprake was van verhuur aan toeristen

wordt (mede) aannemelijk geacht in het licht van de onder 2.8. opgenomen e-mails. Uit de e-mails volgt ook de appartementen gemeubileerd zijn (inclusief kookfaciliteiten, airco, tv en internet), het complex kan worden betreden middels een "hekieper" en er sprake is van een gemeenschappelijk zwembad waarvan iedereen binnen het complex gebruik kan maken. Schoonmaak en linnenverhuur kunnen bij belanghebbende worden bijgeboekt.

Het Hof acht voornoemde feiten en omstandigheden evenwel onvoldoende om te concluderen dat sprake is van een hotel; daarvoor ontbreken te veel van de gemeenschappelijke voorzieningen die normaliter in een hotel beschikbaar zijn. Daarbij wijst het Hof op het ontbreken van gemeenschappelijke voorzieningen zoals een receptie, restaurant (of andere eetruimte), lounge, bar en vergaderruimte. Daarbij komt dat ook belanghebbende zelf in haar schrijven van 3 mei 2019 aan de Belastingdienst (zie 2.9.) verklaart dat zij zich de eerste jaren van het appartementencomplex (tot circa medio 2015) richtte op het nagenoeg hoofdzakelijk voor lange termijn verhuren van de appartementen. In de appartementen zaten vooral huurders die zich (al dan niet tijdelijk) op het eiland gevestigd hadden. Pas met de oplevering van de studio's gedurende 2015 wordt er ook meer aan toeristen en/of korte termijn (toeristen) verhuurd. Belanghebbendes beschrijving van het appartementencomplex (in 2.3. van haar hoger beroepschrift) ziet, naar het Hof aannemelijk acht, op latere jaren dan de jaren 2011 en 2012 en is dan ook niet maatgevend.

Gelet daarop kan het appartementencomplex in 2011 en 2012 niet als hotel in de zin van artikel 4.9 Belastingwet BES worden aangemerkt en komt belanghebbende niet in aanmerking voor het hoteltarief.

5.13. Voor zover belanghebbende in hoger beroep nog betoogt dat het door de wetgever gemaakte onderscheid tussen hotels (lage tarief) en appartementencomplexen (reguliere tarief) een ongeoorloofde discriminatie in de zin van artikel 14 EVRM oplevert sluit het Hof zich aan bij hetgeen daaromtrent door het Gerecht in rechtsoverwegingen 4.9 - 4.12 is overwogen. Het Hof maakt deze overwegingen tot de zijne.

Schadevergoeding

5.14. Belanghebbende heeft verzocht om de toekenning van een schadevergoeding op grond van de artikelen 8.116b, in samenhang met artikel 8.115b Belastingwet BES. In vermelde artikelen wordt bepaald:

"Artikel 8.115b

1. Indien het Gerecht in eerste aanleg het beroep gegrond verklaart, kan hij, indien daarvoor gronden zijn, op verzoek van een partij het bestuursorgaan veroordelen tot vergoeding van de schade die die partij lijdt.

2. Indien het Gerecht in eerste aanleg de omvang van de schadevergoeding bij zijn uitspraak niet of niet volledig kan vaststellen, bepaalt hij in zijn uitspraak dat ter voorbereiding van een nadere uitspraak daarover de behandeling van de zaak wordt heropend. Het Gerecht in eerste aanleg bepaalt daarbij op welke wijze de behandeling wordt voortgezet."

Artikel 8.115b wordt op grond van artikel 8.116b Belastingwet BES van overeenkomstige toepassing verklaard in de hoger beroepsfase.

5.15. Genoemd verzoek kan niet gehonoreerd op grond van het bepaalde in artikel 8.115b en artikel 8.116b Belastingwet BES. Voor de toepassing van genoemde artikelen is namelijk vereist dat de rechter het beroep gegrond verklaart; nu belanghebbende niet geheel of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld is hier geen sprake van.

De slotsom

5.16. De slotsom is dat belanghebbendes hoger beroep niet slaagt en de uitspraak van het Gerecht bevestigd dient te worden.

Proceskosten en griffierechten

5.17. Gelet op het voorgaande acht het Hof geen termen aanwezig voor een proceskostenveroordeling. Het Hof heeft geconstateerd dat van belanghebbende ten onrechte twee maal griffierecht is geheven en belanghebbende derhalve USD 60 te veel griffierecht in rekening is gebracht. Het Hof zal de griffie gelasten het te veel betaalde griffierecht terug te storten.

6. Beslissing

Het Hof:

- bevestigt de uitspraak van het Gerecht;
- gelast de Griffie het teveel betaalde griffierecht ad USD 60 terug te storten.

Aldus gedaan door mrs. D. Haan, voorzitter, M.J. Leijdekker en P.A.M. Pijnenburg, leden, in tegenwoordigheid van M.M.M. Faro MSc, als griffier. De beslissing is op 7 april 2020 in het openbaar uitgesproken.