

NLF 2022/21

Aanslagen winstbelasting zijn te laat opgelegd

Gerecht in eerste aanleg van Curaçao 19 november 2021,
CUR202002091;CUR202002092, ECLI:NL:OGEAC:2021:221

SAMENVATTING

In deze zaak is in geschil of de Inspecteur aanslagen winstbelasting voor de jaren 2006 en 2007 tijdig aan X (belanghebbende) heeft opgelegd. De aanslagen zijn langer dan tien jaar na het belastingjaar opgelegd.

X heeft geen aangifte gedaan. Zij was vóór 1 januari 2002 onderworpen aan het offshore-regime. Op X zijn de formele bepalingen van de 'oude' Landsverordening winstbelasting van toepassing. Hierin is geen wettelijke termijn voor het opleggen van aanslagen opgenomen.

Volgens de Inspecteur ligt het bij gebreke van een wettelijke termijn voor de hand om in dit geval voor de vaststelling van een aanslagtermijn aan te sluiten bij de navorderingstermijn van vijftien jaren ex artikel 13, lid 4, ALL (Algemene Landsverordening Landsbelastingen).

Het Gerecht in eerste aanleg Curaçao (hierna: het Gerecht) is het niet met de Inspecteur eens. Volgens het Gerecht vormt de door de Inspecteur gestelde omstandigheid dat offshore vennootschappen 'met fluwelen handschoenen worden behandeld' geen reden om de termijn van tien jaar te verlengen, ook niet als sprake is van slecht aangiftegedrag. De Raad van Beroep voor Belastingzaken heeft de termijn nu juist gesteld op tien jaar in de gevallen, waarin geen aangifte is gedaan, dus ook als dat door slecht aangiftegedrag is gebeurd (13 mei 1992, 1990-059, ECLI:NL:ORBBNAA:1992:BU4664). Het Gerecht verwerpt eveneens het pleidooi van de Inspecteur dat, vanwege de buitenlandse activiteiten, aangesloten moet worden bij de termijn van vijftien jaar die in artikel 13, lid 4, ALL wordt genoemd. Het Gerecht oordeelt dat de aanslagen te laat zijn opgelegd en dienen te worden vernietigd.

NOOT

In de Caribische delen van het Koninkrijk is het vaste rechtspraak dat bij gebreke van een wettelijke termijn voor het opleggen van de aanslag, aangesloten dient te worden bij de bewaartermijn van tien jaar.¹ De algemene beginselen van behoorlijk bestuur brengen met zich dat belastingplichtige erop mag vertrouwen en de zekerheid heeft dat de Inspecteur na een bepaalde termijn geen (primitieve) aanslagen meer oplegt. Uit de vaste Caribische rechtspraak volgt ook dat er bijzondere omstandigheden kunnen zijn die een verkorting van deze termijn kunnen rechtvaardigen, op voorwaarde dat een aangifte is ingediend. Alsdan bedraagt de termijn vijf jaar nadat de aangifte is ingediend.

¹ RvB Belastingzaken NA en Aruba 13 mei 1992, 1990-059, ECLI:NL:ORBBNAA:1992:BU4664.

De onderhavige zaak, waarvan ik één onderdeel in deze noot nader toelicht, betreft een offshore vennootschap waarop de oude Landsverordening winstbelasting van toepassing is gebleven. Daarin is geen wettelijke termijn voor het opleggen van de aanslag opgenomen. De aangiften winstbelasting zijn niet ingediend. De Inspecteur heeft de aanslagen winstbelasting langer dan tien jaar na het belastingjaar opgelegd. In geschil is of de aanslagen tijdig zijn opgelegd.

Opmerkelijk in deze zaak zijn de standpunten die de Inspecteur inneemt. De Inspecteur meent namelijk dat bijzondere omstandigheden juist een verlenging van de tienjaarstermijn kunnen rechtvaardigen. Hij pleit voor aansluiting bij de navorderingstermijn van vijftien jaar zoals die geldt voor buitenlandse activiteiten en voert daartoe enkele 'bijzondere omstandigheden' aan. Offshore vennootschappen zouden volgens de Inspecteur door de Belastingdienst met 'fluwelen handschoenen' worden behandeld. De achtergrond van deze handelwijze laat zich raden, nu in de stukken geen nadere toelichting is opgenomen. Ik kan mij dan ook vinden in het oordeel van het Gerecht dat de gedragslijn van de Belastingdienst geen bijzondere omstandigheid kan vormen die een langere termijn rechtvaardigt. Ook het argument van de Inspecteur dat offshore vennootschappen een slecht aangiftegedrag vertonen, sneuvelt in deze procedure aangezien de termijn van tien jaar in de Caribische rechtspraak nu juist is gecreëerd voor de situatie dat geen aangifte is gedaan. Het betoog van de Inspecteur dat aangesloten moet worden bij de navorderingstermijn van vijftien jaar vanwege buitenlandse activiteiten vindt evenmin genade in de ogen van het Gerecht. Het betreft in deze zaak immers een primitieve aanslag en niet een navorderingsaanslag. Zelfs een eventuele conversie van de primitieve aanslag in een navorderingsaanslag zal, volgens het Gerecht, de Inspecteur niet baten, omdat in casu artikel 29D, lid 1, LWB (Landsverordening winstbelasting) oud geldt. En daarvoor geldt een vijfjaarstermijn voor de navorderingsaanslag. Kortom, de Inspecteur haalt op alle punten bakzeil.

De uitspraak van het Gerecht is niet verrassend. Het past in de lijn die door de Raad van Beroep in Belastingzaken sinds de jaren 90 van de vorige eeuw is ingezet. Overigens zal het (zeer) langdurige proces van het opleggen van aanslagen door de Curaçaose belastingdienst wel eens ten einde kunnen lopen, nu de nieuwe minister van Financiën, Silvana, sinds zijn aantreden medio 2021 de Belastingdienst onder grote druk zet om tijdig aanslagen op te leggen.

mr. G.D. Rekwest
University of Curaçao

BRON ECLI:NL:OGEAC:2021:221

Uitspraak op het beroep in de zin van de Landsverordening op het beroep in belastingzaken van: , gevestigd te Curaçao, belanghebbende, gericht tegen: , zetelend in Curaçao, de Inspecteur.

1. PROCESVERLOOP

Aan belanghebbende zijn op 22 oktober 2018 aanslagen winstbelasting opgelegd voor de jaren 2006 en 2007 van NAf 5.100 per jaar. Daarbij zijn verzuimboetes opgelegd van NAf 2.500 per jaar vanwege het niet tijdig doen van aangifte.

Belanghebbende heeft op 21 december 2018 daartegen bezwaar gemaakt.

Belanghebbende heeft op 15 juli 2020 beroep ingesteld tegen het niet tijdig doen van uitspraken op bezwaar. Belanghebbende heeft daarvoor een bedrag aan griffierecht betaald van NAf 150.

De Inspecteur heeft vlak voor de zitting uitspraken op bezwaar gedaan en daarbij de aanslagen in stand gelaten en de boetes vernietigd.

De Inspecteur heeft op 26 augustus 2021 een verweerschrift ingediend.

De zitting heeft plaatsgevonden op 27 augustus 2021. Namens belanghebbende zijn verschenen [A] en [B], verbonden aan [Q]. Namens de Inspecteur is verschenen [C].

2. GESCHIL

In geschil is het antwoord op de vraag of de Inspecteur de aanslagen winstbelasting voor de jaren 2006 en 2007 tijdig heeft opgelegd.

Belanghebbende beantwoordt deze vraag ontkennend. De Inspecteur bevestigend.

3. OVERWEGINGEN

Ontvankelijkheid

Belanghebbende was vóór 1 januari 2002 onderworpen aan het offshore-regime.

Ingevolge artikel VI, lid 10 van de Overgangsregeling 2001, P.B. 1999, no. 244, is de Landsverordening op de Winstbelasting 1940, zoals deze luidde op 31 december 1999 (hierna: LWB oud), van toepassing gebleven op lichamen die vóór 1 januari 2002 waren onderworpen aan het offshore-regime. Dit brengt mee dat vanaf 2002 ook de formele en boetebepalingen uit de LWB oud van toepassing zijn gebleven ten aanzien van belanghebbende.

De bezwaarschriften tegen de aanslagen winstbelasting 2006 en 2007 en de verzuimboetes zijn op 21 december 2018 ingediend.

Ingevolge artikel 31 lid 1 LWB oud is een uitspraak op een bezwaarschrift niet tijdig gedaan, als de Inspecteur niet binnen zes maanden na ontvangst van het bezwaarschrift, in dit geval dus uiterlijk 21 juni 2019, een uitspraak heeft gedaan.

Ingevolge artikel 32 lid 3 LWB oud kan beroep worden ingesteld tegen het niet tijdig doen van een uitspraak op een bezwaarschrift. Dit beroep is niet aan een termijn gebonden.

In artikel 32 lid 7 LWB oud is bepaald dat de rechter het beroep dat is gericht tegen het niet tijdig beslissen op een bezwaarschrift niet-ontvankelijk verklaart, als dit beroepschrift onredelijk laat is ingediend.

Een beroepschrift wordt als regel als onredelijk laat aangemerkt, indien het is ingediend meer dan één jaar nadat de inspecteur in gebreke is gebleven (vgl. HR 20 februari 2015, ECLI:NL:HR:2015:357). Een termijn van één jaar ligt, ook al is hier sprake van boetes, te meer voor de hand, nu ook artikel 31 lid 1 Algemene landsverordening Landsbelastingen (ALL) een wettelijke termijn van twaalf maanden hanteert voor het indienen van een beroep tegen het niet tijdig beslissen op een bezwaar (vgl. GEA Curaçao 31 maart 2021, ECLI:NL:OGEAC:2021:65).

Belanghebbende heeft op 15 juli 2020 - ofwel bijna 13 maanden nadat de beslistermijn voor de Inspecteur was verstreken - beroep ingesteld tegen het niet tijdig doen van uitspraken op bezwaar. Dit beroep is mitsdien onredelijk laat ingediend en dient daarom niet-ontvankelijk te worden verklaard.

Ter zitting is gebleken dat de Inspecteur inmiddels uitspraken op bezwaar heeft gedaan en daarbij de aanslagen in stand heeft gelaten en de boetes heeft vernietigd. Het door belanghebbende ingestelde beroep van 15 juli 2020 wordt aangemerkt als een tijdig en ontvankelijk beroep tegen de (reële) uitspraken op bezwaar tegen de aanslagen winstbelasting (vgl. HR 14 oktober 2005, ECLI:NL:HR:2005:AU4298 en GEA Curaçao, 17 april 2018, ECLI:NL:OGEAC:2018:57). Ook deze uitspraken zijn derhalve onderwerp van onderhavige procedure. Dit geldt niet voor de uitspraken inzake de verzuimboetes omdat die verzuimboetes (in die uitspraken op bezwaar) zijn vernietigd (vgl. GEA Curaçao, 25 augustus 2017, ECLI:NL:OGEAC:2017:107).

Aanslagen WB 2006 en WB 2007 tijdig opgelegd?

Tussen partijen is niet in geschil dat belanghebbende geen aangifte heeft gedaan. De aanslagen winstbelasting voor de jaren 2006 en 2007 zijn gedagtekend 22 oktober 2018, dat is respectievelijk 11 jaar en 10 maanden en 10 jaar en 10 maanden na het belastingjaar. In de LWB oud is geen bepaling opgenomen die regels voorschrijft voor de termijn voor het opleggen van een primitieve aanslag. De LWB oud bevat enkel een bepaling die gaat over de termijn voor het opleggen van een navorderingsaanslag. Ingevolge artikel 29D, eerste lid, van de LWB oud kan de Inspecteur in bepaalde gevallen een navorderingsaanslag opleggen tot vijf jaar na afloop van het jaar waarover de belasting wordt geheven.

Belanghebbende heeft zich op het standpunt gesteld dat de aanslagen WB 2006 en 2007 te laat zijn opgelegd. Zij heeft in dit verband gewezen op de uitspraak van de Raad van Beroep voor Belastingzaken (hierna: de Raad) 13 mei 1992, ECLI:NL:ORBBNAA:1992:BU4664. Hierin heeft de Raad overwogen dat het rechtszekerheidsbeginsel met zich meebrengt dat een belastingplichtige niet bij voortduring in het onzekere blijft verkeren omtrent zijn verplichtingen jegens de overheid. De Raad besliste dat in het geval geen aangifte is gedaan het in het algemeen in strijd moet worden geacht met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en met name met het rechtszekerheidsbeginsel indien een primitieve aanslag wordt opgelegd nadat er na afloop van het belastingjaar tien jaren zijn verstreken. Na het verstrijken van die termijn kan worden gezegd dat, behoudens bijzondere omstandigheden, de Inspecteur het vertrouwen heeft gewekt dat hij heeft besloten geen aanslag op te leggen. De aanslagen winstbelasting voor de jaren 2006 en 2007 zijn na 10 jaar na afloop van het belastingjaar en dus te laat opgelegd, aldus belanghebbende.

De Inspecteur heeft gesteld dat het bij gebreke van een wettelijke termijn meer voor de hand ligt om in dit geval voor de vaststelling van een aanslagtermijn aan te sluiten bij de navorderingstermijn van 15 jaren ex artikel 13, lid 4 van de ALL. De Inspecteur acht die termijn in het specifieke geval van offshore vennootschappen redelijk. Dit gelet op de bijzondere fiscale positie die de offshore vennootschappen in de praktijk ten opzichte van reguliere vennootschappen genieten. Die bijzondere positie bestaat enerzijds uit dat offshore vennootschappen door de Inspecteur in het verleden steeds met fluwelen handschoenen zijn behandeld. Anderzijds bestaat die bijzondere positie er uit dat de reële ondernemingsactiviteiten en de bestanddelen van het voorwerp van belasting met de daarmee samenhangende documentatie en administratie in het buitenland plaatsvinden respectievelijk worden gehouden.

Het Gerecht overweegt als volgt. Het rechtszekerheidsbeginsel en het vertrouwensbeginsel zijn voor belastingplichtigen geldende fundamentele rechtsbeginselen. In dit geval houden die beginselen in dat de belastingplichtige erop mag vertrouwen en de zekerheid heeft dat na een bepaalde termijn geen primitieve aanslagen door de Inspecteur meer worden opgelegd. Die termijn heeft de Raad van Beroep voor Belastingzaken in voormelde uitspraak in zijn algemeenheid gesteld op 10 jaar na afloop van het belastingjaar indien, zoals hier, geen aangifte is gedaan². Het Gerecht acht deze algemene lijn juist. De Inspecteur is van mening dat op grond van de in 3.12 vermelde omstandigheden van die algemene lijn moet worden afgeweken.

Naar het oordeel van het Gerecht vormt de door de Inspecteur gestelde omstandigheid dat offshore vennootschappen “met fluwelen handschoenen worden behandeld” geen reden om de termijn van 10 jaar te verlengen. Dat is een handelwijze waarvoor de Inspecteur en de Belastingdienst kennelijk hebben gekozen, maar die handelwijze mag niet aan de belastingplichtige worden tegengeworpen. Het Gerecht ziet niet in dat vanwege een door de Belastingdienst zelfstandig gekozen handelwijze een langere aanslagtermijn gerechtvaardigd zou zijn. Dat offshore vennootschappen vaak een slecht aangiftegedrag vertonen maakt dat niet anders. Immers de Raad van Beroep voor Belastingzaken heeft de termijn van 10 jaar nu juist gesteld op 10 jaar in de gevallen, waarin geen aangifte is gedaan, dus ook als dat door slecht aangiftegedrag is gebeurd.

Het Gerecht verwerpt eveneens het pleidooi van de Inspecteur dat, vanwege de buitenlandse activiteiten, aangesloten moet worden bij de termijn van 15 jaar die in artikel 13, lid 4 van de ALL wordt genoemd. Die termijn geldt immers voor het opleggen van navorderingsaanslagen, terwijl het hier om primitieve aanslagen gaat. Als al aansluiting gezocht zou kunnen worden bij de ALL dan moet gekeken worden naar de aanslagtermijn van 5 jaar die in artikel 10, lid 2 ALL is opgenomen. Die bepaling biedt de Inspecteur geen soelaas.

Betoogd zou kunnen worden dat de te laat opgelegde primitieve aanslag geconverteerd zou moeten worden in een navorderingsaanslag. Dat kan belanghebbende echter niet baten omdat dan artikel 29D, eerste lid, van de LWB oud zou gelden, op grond waarvan slechts een navorderingsaanslag opgelegd kan worden tot vijf jaar na afloop van het jaar waarover de belasting wordt geheven (zie 3.10).

Daar komt bij dat gesteld noch gebleken is dat aan de voorwaarden voor het opleggen van een navorderingsaanslag is voldaan.

Gelet op hetgeen hiervoor is overwogen zijn de aanslagen te laat opgelegd en dienen ze te worden vernietigd. Het beroep is gegrond.

4. PROCESKOSTEN EN GRIFFIERECHT

Kosten bezwaarfase

2 In dezelfde uitspraak (en ook in de uitspraak van de Raad van Beroep voor Belastingzaken van 23 november 1990, ECLI:NL:ORBBNAA:1990:BT1799) is de termijn in gevallen waarin aangifte is gedaan gesteld op 5 jaar na het doen van aangifte.

Vanaf 2002 zijn de formele en andere bepalingen uit de LWB oud van toepassing gebleven ten aanzien van belanghebbende (3.1 & 3.2). In de LWB oud is geen bepaling opgenomen op grond waarvan belanghebbende recht kan doen gelden op een vergoeding van de kosten van de bezwaarfase. Het Gerecht wijst een verzoek daartoe dan ook af.

Kosten beroepsfase

Ingevolge artikel 15, lid 1 van de Landsverordening op het beroep in belastingzaken (LBB) worden de kosten vergoed die de belastingplichtige in verband met de behandeling van het beroep redelijkerwijs heeft moeten maken.

In artikel 15, lid 2, LBB is bepaald dat de regels over de (hoogte van de) proceskostenvergoeding bij of krachtens landsbesluit worden vastgesteld. Dat is nog niet gebeurd. Het Gerecht zal daarom aansluiten bij het Besluit proceskosten bestuursrecht, PB 2001, no. 127 (vgl. GHvJ 21 juni 2017, nr. CUR2016H00008, ECLI:NL:OGHACMB:2017:54).

In artikel 1 van dit Besluit zijn de kosten vermeld die voor vergoeding in aanmerking komen, waaronder de kosten van door een derde verleende beroepsmatige bijstand. Deze kosten kunnen worden berekend op NAf 1.400 (1 punt voor het indienen van het beroepschrift, 1 punt voor het verschijnen ter zitting, waarde per punt NAf 700, wegingsfactor 1, omdat de zaak ook inhoudelijk behandeld is. Het Gerecht gaat daarbij uit van twee samenhangende zaken.

Belanghebbende heeft verzocht om een integrale kostenvergoeding. Ingevolge artikel 2, lid 3, van het Besluit kan in bijzondere omstandigheden van een forfaitaire proceskostenvergoeding worden afgeweken. Anders dan belanghebbende voorstaat, vindt het Gerecht echter geen aanleiding voor een integrale vergoeding van de door belanghebbende gemaakte kosten van rechtsbijstand aangezien geen sprake is van in vergaande mate onzorgvuldig handelen door de Inspecteur door niet tijdig te beslissen op het bezwaar (vgl. GEA Curaçao 13 juli 2020, ECLI:NL:OGEAC:2020:189). Bovendien heeft de Inspecteur pleitbare standpunten ingenomen met betrekking tot zowel de aanslagen winstbelasting 2006 en 2007 als de opgelegde verzuimboetes.

Verder dient de Inspecteur op grond van artikel 18, lid 5 LBB het betaalde griffierecht van NAf 150 aan belanghebbende te vergoeden.

Immateriële schadevergoeding

Belanghebbende heeft verzocht om immateriële schadevergoeding vanwege overschrijding van de redelijke termijn. Door de lange behandeltermijn van het bezwaar- en beroepschrift zou belanghebbende onnodig spanning en frustratie ondervonden hebben. Overschrijding van de redelijke termijn behoort te leiden tot een vergoeding van immateriële schade, afhankelijk van de mate waarin de redelijke termijn is overschreden (vgl. GHvJ 18 oktober 2018, ECLI:NL:OGHACMB:2018:164). De Hoge Raad hanteert als uitgangspunt dat de redelijke termijn is overschreden als de rechter niet binnen twee jaar uitspraak doet na het moment dat de Inspecteur het bezwaarschrift heeft ontvangen. Van dit uitgangspunt wordt afgeweken indien zich bijzondere omstandigheden voordoen (zie het overzichtsarrest HR 19 februari 2016, ECLI:NL:HR:2016:252). Voor het bedrag aan schadevergoeding wordt uitgegaan van een tarief van

NAf 500 per half jaar dat de redelijke termijn is overschreden, waarbij het totaal van de overschrijding naar boven wordt afgerond (vgl. GHvJ 18 oktober 2018, ECLI:NL:OGHACMB:2018:164).

Vaststaat dat het bezwaarschrift op 21 december 2018 door de Inspecteur is ontvangen en dat de beroepsfase is afgesloten met onderhavige uitspraak van 19 november 2021. De behandeling van het bezwaar en het beroep heeft derhalve afgerond twee jaar en elf maanden jaar geduurd. Dit brengt, behoudens de aanwezigheid van een bijzondere omstandigheid, in principe een overschrijding van de redelijke termijn mee van elf maanden.

Naar het oordeel van het Gerecht vormt de grootschalige brand in het enige belastingkantoor van Curaçao eind augustus 2019 (vgl. GEA Curaçao (straf) 26 maart 2021, ECLI:NL:OGEAC:2021:51) een uitzonderlijke en onvoorzienbare situatie die voldoende reden geeft om de redelijke termijn te verlengen. Deze brand heeft veel overlast en enorme materiële schade veroorzaakt waardoor de belastingdienst tot op de dag van vandaag ernstig is belemmerd in zijn taakuitoefening. Het Gerecht zal vanwege die bijzondere omstandigheid, in het onderhavige geval, de termijn met vier maanden verlengen (vgl. GEA Curaçao 31 maart 2021, ECLI:NL:OGEAC:2021:65).

De hiervoor vermelde periode van verlenging brengt mee dat de redelijke termijn met zeven maanden is overschreden. Het Gerecht kent aan belanghebbende ter zake daarvan een vergoeding van immateriële schade toe van $2 \times \text{NAf } 500 = \text{NAf } 1.000$, welke door de Inspecteur vergoed dient te worden.

5. DE BESLISSING

Het Gerecht

- verklaart het beroep tegen het niet tijdig beslissen op de bezwaren niet-ontvankelijk;
- verklaart het beroep gegrond voor zover het ziet op de aanslagen winstbelasting 2006 en 2007;
- vernietigt de uitspraken op bezwaar tegen de aanslagen winstbelasting 2006 en 2007;
- vernietigt de aanslagen winstbelasting 2006 en 2007;
- veroordeelt de Inspecteur tot vergoeding van immateriële schade van NAf 1.000;
- veroordeelt de Inspecteur in de proceskosten van belanghebbende ten bedrage van NAf 1.400; en
- draagt de Inspecteur op het door belanghebbende betaalde griffierecht van NAf 150 te vergoeden.

Deze uitspraak is gegeven door mr. drs. M.M. de Werd, rechter, en uitgesproken op 19 november 2021, in tegenwoordigheid van de griffier M.M.M. Faro MSc.