

NLF 2023/871

Beantwoording prejudiciële vragen over tussentijdse verhoging Arubaanse grondbelasting (1)

Hoge Raad 14 april 2023, 22/00456, ECLI:NL:HR:2023:488

SAMENVATTING

In deze procedure gaat het om een aanpassing in de grondbelasting (Landsverordening grondbelasting, hierna: Lgb) op Aruba. In het huidige Arubaanse grondbelastingstelsel worden voor het begin van een vijfjarige periode, in casu de periode 2017 tot en met 2021, direct vijf aanslagen vastgesteld en opgeborg in een zogenoemde legger. Per jaar volgt dan uitreiking en daarmee oplegging van de aanslag. In dit systeem is de jaarlijkse aanslag elk jaar gelijk gedurende vijf jaren. Per 1 januari 2019 is het belastingtarief van de grondbelasting voor belastingplichtigen niet zijnde natuurlijke personen, verhoogd van 0,4% naar 0,6% en is de belastingvrije waarde van Afl. 60.000 komen te vervallen. Deze wijzigingen hebben erin geresulteerd dat voor het jaar 2019 een aanslag grondbelasting is opgelegd rekening houdende met voornoemde wijzigingen. Bij het Gerecht in eerste aanleg van Aruba (hierna: het Gerecht) was in geschil of de per 1 januari 2019 ingevoerde wettelijke verhoging van het belastingtarief voor de grondbelasting en het tegelijkertijd laten vervallen van de belastingvrije waarde, gevolgen kan hebben voor de aanslagoplegging over 2019. Anders gezegd: of ondanks de vaststelling van de vijf aanslagen voor elk van de vijf jaren, deze toch tijdens de vijfjaarsperiode kunnen worden gewijzigd.

Het Gerecht heeft hierover aan de Hoge Raad een aantal prejudiciële vragen gesteld.

De Hoge Raad oordeelt dat niet kan worden gezegd dat aan de Lgb een in rechte, in het belang van de rechtszekerheid te beschermen vertrouwen kan worden ontleend dat het tarief steeds en dus ook voor de duur van het vijfjarige tijdvak ongewijzigd blijft. Het staat de wetgever vrij om bij Landsverordening, zijnde een wet in formele zin, het geldende tarief in de loop van een vijfjarig tijdvak te wijzigen.

Voorts oordeelt de Hoge Raad dat de wijziging van de Lgb geen onaanvaardbare inbreuk vormt op artikel 1 EP.

Anders Conclusie A-G IJzerman (NLF 2023/0212, met noot van Lopez Ramirez).

NOOT

Deze noot heeft tevens betrekking op het gelijklopende arrest van dezelfde datum (NLF 2023/0902).

Inleiding

Dit is een bijzondere zaak, niet alleen omdat het de eerste prejudiciële belastingzaak is van het Gerecht in eerste aanleg van Aruba, maar vooral omdat de uitkomst zeer opmerkelijk is. Daarover later meer. Eerst schets ik kort de heffingstechniek van de Arubaanse grondbelasting en de prejudiciële vragen.

De Arubaanse grondbelasting

De casus heeft betrekking op de Arubaanse Landsverordening grondbelasting (hierna: Lgb). Deze Lgb kent een zeer bijzondere heffingstechniek, waarbij initieel voor een periode van vijf jaar zowel waardevaststelling plaatsvindt als vaststelling van de aanslagen. Deze aanslagen worden vervolgens in leggers opgenomen. Na ontvangst van de eerste aanslag (uit het vijfjarige tijdvak) kan belastingplichtige bezwaar aantekenen tegen de aanslag. Daarna kan hij dat niet meer. Dat is alleen anders indien een nieuwe aanslag wordt vastgesteld in geval van wijzigingen aan de onroerende zaak. Het zal niet verbazen dat deze heffingstechniek met een tussentijdse wetswijziging schuurt en dat is precies wat in casu gebeurt. Gedurende het tijdvak 2017-2021 wordt de Arubaanse Lgb gewijzigd in die zin dat het tarief is verhoogd en de belastingvrije som is komen te vervallen. Overigens is het tarief in bepaalde gevallen ook verlaagd. Daar ga ik niet op in.

De prejudiciële vragen

De prejudiciële vragen die het GHvJ aan de Hoge Raad heeft voorgelegd hebben betrekking op het opleggen van de aanslag 2019 op basis van de wetswijziging die per 1 januari 2019 is ingegaan: is de aanslag grondbelasting 2019 aan te merken als een tweede aanslag? Zo ja, kan ter zake van de gewijzigde Lgb een navorderingsaanslag worden opgelegd en vormt de wetswijziging alsdan een nieuw feit dat navordering rechtvaardigt? Tot slot is de vraag of de wetswijziging een onaanvaardbare inbreuk op artikel 1 Eerste Protocol bij het EVRM vormt. In deze noot focus ik alleen op de eerste vraag.

Is de aanslag een tweede aanslag?

De vraag of de aanslag 2019 een tweede aanslag vormt, wordt door de Hoge Raad – contrair aan de conclusie van A-G IJzerman – ontkennend beantwoord. Deze beantwoording zal ongetwijfeld voor alle partijen als een grote verrassing zijn gekomen, gezien het feit dat het GiEA, het GHvJ, belanghebbende, de Inspecteur en de A-G de aanslag 2019 als een tweede aanslag hebben aangemerkt c.q. beschouwd.

De onderbouwing van het oordeel van de Hoge Raad is onbevredigend. Volgens de Hoge Raad bestonden bij aanvang van het vijfjarige tijdvak 2017-2021 helemaal geen leggers meer waarin aanslagen werden bewaard. De Hoge Raad verbindt hieraan de conclusie dat de aanslag 2019 bij aanvang van het tijdvak niet fysiek is vastgesteld en dat daarom geen sprake is van een opgelegde aanslag. De Hoge Raad voegt daaraan toe dat de aanslag pas is vastgesteld wanneer de Inspecteur het aanslagbiljet van dagtekening heeft voorzien en voor bekendmaking heeft gereedgemaakt. In dit kader rijst de vraag naar de betekenis van de bekendmaking van een aanslag voor het bestaan ervan. Uit vaste Nederlandse jurisprudentie volgt dat bekendmaking slechts een constitutief vereiste is voor het kunnen intreden van de rechtsgevolgen waarop het besluit is gericht.¹ Het niet bekendgemaakt zijn van een belastingaanslag doet niet af aan het bestaan ervan.² Voor het tot stand komen van een belastingaanslag is echter meer vereist dan het alleen nemen en vastleggen van het besluit tot oplegging daarvan. Volgens artikel 5, lid 1, AWR vindt vaststelling van een belastingaanslag plaats door het opmaken van een aanslagbiljet door de Inspecteur. Zonder aanslagbiljet is er geen belastingaanslag. Formalisatie van de aanslag is nodig voor ontstaan van bezwaarrechten en de invordering. En hier

1 HR 29 juni 2012, 11/03759, ECLI:NL:HR:2012:BW0194.

2 HR 25 november 2005, 39.529, ECLI:NL:HR:2005:AU6887.

wringt de schoen, want voor de Arubaanse Lgb vormt de formalisering alleen grond voor de invordering. Tegen de aanslag kan de belastingplichtige immers niet langer bezwaar maken. Daarom meen ik dat de bijzondere heffingssystematiek van de Arubaanse Lgb met zich brengt dat de belastingaanslag 2019 reeds in 2017 is vastgesteld. Bovendien blijkt uit de parlementaire stukken dat 'waar de belasting in een onveranderlijk deel van de belastbare waarde bestaat, is vaststelling van die waarde tegelijkertijd vaststelling van den aanslag'.³ Met andere woorden, bij aanvang van het vijfjaarstijdvak is de aanslag al (materieel) vastgesteld, tegelijkertijd met de belastbare waarde. De formalisatie (ten behoeve van de invordering) vindt pas plaats na opmaking door de Inspecteur van het aanslagbiljet door het voorzien van de aanslag van de dagtekening.

Tariefwijziging

Volgens de Hoge Raad kan niet worden gezegd dat aan de Lgb tevens een in rechte, in het belang van de rechtszekerheid te beschermen vertrouwen kan worden ontleend dat het tarief steeds en dus ook voor de duur van het vijfjarige tijdvak ongewijzigd blijft. De Hoge Raad onderbouwt deze stellingname niet. Het oordeel van de Hoge Raad is daarom volstrekt onbegrijpelijk. De bijzondere heffingssystematiek van de grondbelasting is er juist op gericht dat de aanslagen in de vijfjaarsperiode geen wijziging meer ondergaan, tenzij een van de omstandigheden die limitatief zijn genoemd in artikel 24 Lgb zich voordoet. Een tariefwijziging is niet vermeld in artikel 24 Lgb. De vraag kan worden opgeworpen in hoeverre andere omstandigheden die zich voordoen in de vijfjaarsperiode en die niet in de wet zijn opgenomen, ook invloed kunnen hebben op de hoogte van de aanslag grondbelasting. Gedacht kan worden aan langdurige leegstand of gehele of gedeeltelijke vernieling van de onroerende zaak als gevolg van een ramp; factoren die per 1 januari 2023 juist niet meer in de Lgb zijn opgenomen als omstandigheden die invloed hebben op de hoogte van de aanslag.

Nu de Hoge Raad de aanslag niet aanmerkt als een tweede aanslag, beantwoordt de Hoge Raad de vervolgvraag – of de tweede aanslag aan te merken is als een navorderingsaanslag – niet. Dat is zeer teleurstellend, omdat daardoor de werkelijke betekenis van het arrest voor de verdere rechtsontwikkeling op dit punt duister blijft. Het lijkt er dan ook op dat de Hoge Raad een principiële oordeel over deze vraag tracht te ontlopen door de gekunstelde uitleg van de Lgb.

Aangezien de andere landen binnen het Koninkrijk een vergelijkbare heffingssystematiek kennen voor de belastingheffing op onroerende zaken is tevens de vraag relevant in hoeverre dit arrest invloed heeft op de uitleg van deze heffingswetten.

Slot

De motivering bij de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag van de Hoge Raad is hoogst onbevredigend. De Hoge Raad laat de wettelijke heffingssystematiek van de Arubaanse grondbelasting volledig buiten beschouwing en wringt zich in allerlei bochten om de aanslag niet als een tweede aanslag te kwalificeren. Het is de vraag welke uitstralingseffecten dit heeft naar de vergelijkbare heffingswetten binnen het Koninkrijk. Had de Hoge Raad de aanslag wel als een tweede aanslag aangemerkt, dan zou beantwoording van de tweede prejudiciële vraag zomaar eens kunnen zijn, dat deze 'tweede aanslag' niet opgelegd kan worden, vanwege het ontbreken van een nieuw feit voor

3 Artikel 21-22 van de MvT bij de Grondbelasting, zitting 1907/08, 2.

navordering. Tot slot: de Hoge Raad heeft een rechtsbeschermende functie tegen een machtige wetgevende en uitvoerende macht, maar geeft hier het voordeel aan de wetgevende macht.

mr. G.D. Rekwest
University of Curaçao

BRON ECLI:NL:HR:2023:488

Prejudiciële beslissing op het verzoek van het Gerecht in eerste aanleg van Aruba aan de Hoge Raad om in het geding tussen

X nv gevestigd te Z (hierna: belanghebbende)

en

de Inspecteur der belastingen van Aruba

de bij tussenuitspraak van 4 februari 2022, nr. AUA202002936⁴, op de voet van artikel 27ga AWR en artikel 1c Rijkswet rechtsmacht Hoge Raad voor Aruba, Curaçao, Sint Maarten en voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba voorgelegde vragen bij wijze van prejudiciële beslissing te beantwoorden.

1. De procedure in feitelijke instantie

1.1. Aan belanghebbende is op 31 mei 2019 een aanslag grondbelasting voor het belastingjaar 2019 opgelegd naar een tarief van 0,6 procent.

1.2. Na daartegen gemaakt bezwaar heeft de Inspecteur deze aanslag gehandhaafd.

1.3. Belanghebbende heeft tegen de uitspraak op bezwaar beroep ingesteld bij het Gerecht.

2. Het procesverloop bij de Hoge Raad

2.1. Bij tussenuitspraak van 4 februari 2022 heeft het Gerecht prejudiciële vragen aan de Hoge Raad gesteld op de voet van artikel 1c Rijkswet rechtsmacht Hoge Raad voor Aruba, Curaçao, Sint Maarten en voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Het Gerecht acht een antwoord op deze vragen nodig om te kunnen beslissen op het bij haar aanhangige beroep van belanghebbende tegen de aanslag grondbelasting voor het belastingjaar 2019.

2.2. Zowel belanghebbende, vertegenwoordigd door R. van Scharrenburg, als de Minister van Financiën van Aruba, vertegenwoordigd door P, hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

2.3. De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 29 november 2022 geconcludeerd tot beantwoording van de prejudiciële vragen zoals weergegeven in onderdeel 5 van de conclusie.⁵ De conclusie is aan deze beslissing gehecht en maakt daarvan deel uit.

2.4. De Minister van Financiën van Aruba heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

4 ECLI:NL:OGEAA:2022:15.

5 ECLI:NL:PHR:2022:1126.

3. Uitgangspunten

3.1. De Landsverordening grondbelasting (hierna: de Lgb) voorziet erin dat een jaarlijkse belasting wordt geheven op de op Aruba gelegen onroerende zaken en de zakelijke genotsrechten waaraan deze zijn onderworpen. Uitgangspunt van de Lgb is dat de belastbare waarde van een onroerende zaak bij aanvang van een vijfjarig tijdvak wordt vastgesteld en dat per jaar dienovereenkomstig een aanslag wordt vastgesteld. Voor aanvang van het vijfjarige tijdvak 2017-2021 is de belastbare waarde van de onroerende zaak van belanghebbende vastgesteld op Afl. 2.777.047.

3.2. Met ingang van 1 januari 2019 is de Lgb gewijzigd, onder meer in die zin dat het tarief van 0,4 procent is verhoogd naar 0,6 procent voor belastingplichtigen niet zijnde natuurlijke personen en dat de belastingvrije waarde ter hoogte van Afl. 60.000 is komen te vervallen.⁶

3.3. Voor het Gerecht is in geschil of aan belanghebbende een aanslag grondbelasting voor het belastingjaar 2019 kan worden opgelegd naar het gewijzigde tarief van 0,6 procent.

4. De prejudiciële vragen

Het Gerecht heeft met het oog op het geschil de volgende prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voorgelegd:

“1. Is de aanslag grondbelasting 2019 met dagtekening 31 mei 2019 aan te merken als een tweede aanslag over het boekjaar 2019?

Bij positieve beantwoording van de eerste vraag:

2. Kan ter zake van de per 1 januari 2019 ingevoerde wijziging van artikel 11 van de Landsverordening grondbelasting een navorderingsaanslag worden opgelegd? Die vraag valt uiteen in twee deelvragen:

a. Is de vóór 1 januari 2017 opgelegde aanslag naar een te laag bedrag vastgesteld?

Bij positieve beantwoording van die vraag:

b. Vormt de wijziging van artikel 11 van de Landsverordening grondbelasting per 1 januari 2019 een nieuw feit in de zin van artikel 13, lid 1 van de Algemene Landsverordening Belastingen dat navordering rechtvaardigt?

Bij negatieve beantwoording van de eerste vraag of bij positieve beantwoording van de tweede vraag:

3. Vormt de wijziging van artikel 11 van de Landsverordening grondbelasting op stelselniveau een onaanvaardbare inbreuk op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en is ze in strijd met artikel I.19 van de Staatsregeling?”

5. Beoordeling van de prejudiciële vragen

Inleiding

5.1. Met deze vragen stelt het Gerecht aan de orde of de aanslag grondbelasting voor het belastingjaar 2019 kan worden opgelegd met toepassing van het gewijzigde tarief van 0,6 procent. Bij de beantwoording van deze vragen is van belang dat de Inspecteur zijn bevoegdheid om te heffen in

6 Landsverordening van 21 december 2018, AB 2018 no. 81.

beginsel heeft uitgeput met het opleggen van een aanslag.⁷ Indien zou moeten worden aangenomen dat de aanslagen grondbelasting voor elk jaar in het vijfjarige tijdvak reeds bij aanvang van dat tijdvak zijn vastgesteld, zou daaruit volgen dat een aanslag naar het gewijzigde tarief een ontoelaatbare tweede aanslag is. Of sprake is van zo'n ontoelaatbare tweede aanslag moet worden beoordeeld aan de hand van de systematiek van de Lgb en de Algemene Landsverordening Belastingen (hierna: de ALB).

De eerste vraag

5.2. Het Gerecht heeft vastgesteld dat bij aanvang van het vijfjarige tijdvak 2017-2021 geen leggers meer bestonden waarin aanslagen werden bewaard en dat voor het belastingjaar 2019 niet een fysieke aanslag was vastgesteld. In dit verband is van belang dat een aanslag grondbelasting pas als vastgesteld kan worden aangemerkt nadat de inspecteur het aanslagbiljet van een dagtekening heeft voorzien en voor bekendmaking heeft gereedgemaakt. Dit oordeel strookt met artikel 5 ALB waarin is bepaald dat de aanslag door de inspecteur wordt vastgesteld en dat als dagtekening van de aanslag geldt de dagtekening van het aanslagbiljet. Dit is ook in overeenstemming met het heffingssysteem van de grondbelasting, dat ertoe strekt een belastingplichtige voor de duur van het vijfjarige tijdvak zekerheid te geven over de bij aanvang van dat tijdvak vastgestelde belastbare waarde van een onroerende zaak. Deze waarde is slechts aan verandering onderhevig indien de onroerende zaak een wijziging ondergaat zoals bedoeld in artikel 24, lid 1, Lgb.

Niet kan worden gezegd dat aan de Lgb tevens een in rechte, in het belang van de rechtszekerheid te beschermen vertrouwen kan worden ontleend dat het tarief steeds en dus ook voor de duur van het vijfjarige tijdvak ongewijzigd blijft. Het staat de wetgever vrij om bij Landsverordening, zijnde een wet in formele zin, het geldende tarief in de loop van een vijfjarig tijdvak te wijzigen. Een andere uitleg zou bovendien betekenen dat een aanzienlijke groep belastingplichtigen – te weten natuurlijke personen die ingezetene zijn met een onroerende zaak met een waarde lager dan Afl. 500.000 – in beginsel pas na afloop van het vijfjarige tijdvak in aanmerking komt voor toepassing van een tarief lager dan 0,4 procent. Dat kan de wetgever niet voor ogen hebben gestaan.

5.3. De eerste vraag dient aldus te worden beantwoord dat de hiervoor in 1.1 genoemde aanslag niet is aan te merken als een tweede aanslag voor het belastingjaar 2019.

De tweede vraag

5.4. De tweede vraag behoeft gelet op de ontkennende beantwoording van de eerste vraag geen beantwoording.

De derde vraag

5.5. De derde vraag is of de wijziging van artikel 11 Lgb op stelselniveau een onaanvaardbare inbreuk vormt op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en of die wijziging in strijd is met artikel I.19 van de Staatsregeling.

5.6. Landsverordeningen kunnen op grond van artikel VI.4 gelezen in verbinding met artikel I.22 van de Staatsregeling aan artikel I.19 van die regeling worden getoetst. Artikel I.19 van de Staatsregeling bepaalt dat een ieder recht op het ongestoord genot van zijn eigendom heeft, behoudens bij of krachtens landsverordening in het algemeen belang te stellen beperkingen. Uit de memorie van

7 Vgl. HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9828.

toelichting volgt dat de wetgever heeft bedoeld voor de toetsing van artikel I.19 van de Staatsregeling aan te sluiten bij artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM.⁸

5.7. Het heffen van belasting is een inmenging in het door artikel I.19 van de Staatsregeling en artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM gewaarborgde ongestoorde genot van eigendom (een 'possession') die in het algemeen gerechtvaardigd is aangezien deze bepalingen uitdrukkelijk voorzien in een uitzondering om de betaling van belastingen of andere heffingen te verzekeren. Deze inmenging moet volgens de rechtspraak van het Europees Hof voor de Rechten van de Mens 'lawful' zijn, een 'legitimate aim' dienen en een 'fair balance' tussen de belangen van het betrokken individu en het algemene belang respecteren.

Bij de beoordeling of de wijziging van het tarief met ingang van 1 januari 2019 op stelselniveau die 'fair balance' respecteert, gaat het erom of er een redelijke, proportionele verhouding is tussen de gehanteerde middelen en het met de heffing beoogde doel. Zowel met betrekking tot die middelen als met betrekking tot hun geschiktheid om dat doel te bereiken, heeft de wetgever een ruime beoordelingsvrijheid.

5.8. Het doorvoeren van een tariefwijziging binnen een vijfjarig tijdvak brengt op zichzelf beschouwd niet mee dat de 'fair balance' is verstoord of dat deze wijziging van de belastingwetgeving een door artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM of artikel I.19 van de Staatsregeling verboden inbreuk op het ongestoorde genot van eigendom oplevert. In zijn algemeenheid kan een burger in redelijkheid niet erop vertrouwen dat belastingtarieven steeds ongewijzigd zullen blijven.⁹ Uit hetgeen hiervoor in 5.2 is overwogen volgt dat de wettelijke regeling van de Lgb niet ertoe strekt om rechtszekerheid te geven over het toe te passen tarief gedurende het vijfjarige tijdvak. Het stond de wetgever dan ook vrij om bij Landsverordening het tarief met onmiddellijke ingang te wijzigen. Van een gerechtvaardigde verwachting die als een 'possession' in de zin van artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM kan worden beschouwd, is geen sprake.

5.9. Met de tariefwijziging, die onderdeel vormt van fiscale hervormingen, heeft de wetgever met het oog op een evenwichtiger belastingverdeling erin voorzien dat belastingplichtigen die beschikken over een of meer onroerende zaken die een waarde hebben van Afl. 500.000 of meer, en belastingplichtigen die geen natuurlijk persoon zijn of geen ingezetene zijn, een grotere bijdrage zullen gaan leveren aan de grondbelasting, terwijl de tariefwijziging een belastingverlichting inhoudt voor natuurlijke personen die ingezetene zijn en beschikken over onroerende zaken die een waarde hebben van minder dan Afl. 500.000.¹⁰ Met inachtneming hiervan, en gelet op hetgeen hiervoor in 5.8 is overwogen, is de wetgever met de door hem gemaakte keuzes gebleven binnen de hem toekomende ruime beoordelingsmarge.

5.10. De derde vraag dient aldus te worden beantwoord dat de wijziging van artikel 11 Lgb op stelselniveau geen onaanvaardbare inbreuk vormt op artikel 1 van het Eerste Protocol bij het EVRM en niet in strijd is met artikel I.19 van de Staatsregeling.

8 Memorie van toelichting bij de Staatsregeling, AB 1985, no. 26, blz. 18 en 19.

9 Vgl. HR 29 januari 2016, ECLI:NL:HR:2016:124, rechtsoverweging 2.6.2.

10 Staten van Aruba, zittingsjaar 2018-2019, MvT no. 3, blz. 1, 2, en 4.

6. Proceskosten

Door het Gerecht zal worden beoordeeld of aan belanghebbende voor de kosten van de onderhavige prejudiciële procedure een vergoeding dient te worden toegekend.

7. Beslissing

De Hoge Raad beantwoordt de hiervoor in onderdeel 4 weergegeven vragen als volgt.

De prejudiciële vraag 1 wordt beantwoord op de wijze als hiervoor is weergegeven in 5.3 en de prejudiciële vraag 3 op de wijze als hiervoor is weergegeven in 5.10. De prejudiciële vraag 2 heeft geen beantwoording. Dit arrest is gewezen door de vice-president R.J. Koopman als voorzitter, en de raadsheren J. Wortel, M.T. Boerlage, P.A.G.M. Cools en A.E.H. van der Voort Maarschalk, in tegenwoordigheid van de waarnemend griffier F. Treuren, en in het openbaar uitgesproken op 14 april 2023.