

/0

Geen nieuwe prejudiciële vragen over tussentijdse verhoging Arubaanse grondbelasting

Gerecht in eerste aanleg van Aruba 8 augustus 2023, AUA202002936, ECLI:NL:OGEEA:2023:127

SAMENVATTING

De Arubaanse Landsverordening grondbelasting kent een bijzondere heffingstechniek, waarbij initieel voor een periode van vijf jaar zowel waardevaststelling plaatsvindt als vaststelling van de aanslagen.

X (belanghebbende) is eigenaar van een stuk grond met daarop een opstal in Aruba (hierna: de onroerende zaak). Voor de periode 2017-2021 is de waarde voor de onroerende zaak vastgesteld. Deze waarde is overigens niet in geschil.

Per 1 januari 2019 is als gevolg van een wetswijziging het belastingtarief van de grondbelasting verhoogd van 0,4% naar 0,6%. Met dagtekening 31 mei 2019 is aan X een aanslag in de grondbelasting voor het jaar 2019 opgelegd op basis van een tarief van 0,6%.

In geschil is, kort samengevat, of de verhoging van het tarief gedurende de vijfjaarsperiode is toegestaan.

Bij tussenuitspraak van 4 februari 2022 (ECLI:NL:OGEEA:2022:15) heeft het Gerecht in eerste aanleg van Aruba (hierna: het Gerecht) prejudiciële vragen aan de Hoge Raad gesteld. De Hoge Raad heeft deze vragen bij beslissing van 14 april 2023 beantwoord (22/00456, ECLI:NL:HR:2023:488, NLF 2023/0871, met noot van Rekwest).

De (eerste) vraag of de aanslag met dagtekening 31 mei 2019 is aan te merken als een tweede aanslag voor het belastingjaar 2019 heeft de Hoge Raad ontkennend beantwoord. De tweede vraag behoeft daarom geen beantwoording. De derde vraag heeft de Hoge Raad aldus beantwoord dat de wetswijziging op stelselniveau geen onaanvaardbare inbreuk vormt op artikel 1 EP en niet in strijd is met de Staatsregeling.

Het Gerecht heeft thans einduitspraak gedaan en daarbij de door de Hoge Raad gegeven antwoorden op de prejudiciële vragen geïmplementeerd. Alvorens dat te doen heeft het Gerecht de context aangegeven waartegen die implementatie plaatsvindt, alsook de beperkte bewegingsvrijheid die het Gerecht daarbij heeft. Daarbij heeft het Gerecht onder andere gewezen op het feit dat de Hoge Raad reeds zelf de eigen prejudiciële beslissing heeft toegepast in een vergelijkbare zaak (21/04088, ECLI:NL:HR:2023:571, NLF 2023/0902).

In zijn uitspraak gaat het Gerecht uitgebreid in op de door X aangevoerde grieven tegen de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad. Het Gerecht concludeert dat het geen reden ziet om af te wijken van

de door de Hoge Raad gegeven prejudiciële beslissing en evenmin om opnieuw prejudiciële vragen te stellen.

Met inachtneming en toepassing van de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad is het beroep van X ongegrond.

NOOT

De onderhavige uitspraak van het Arubaanse Gerecht in eerste aanleg (hierna: het Gerecht) is gedaan met inachtneming van de prejudiciële vragen – gesteld door het Gerecht – die beantwoord zijn door de Hoge Raad. De kernvraag in deze zaak is of de jaarlijks verschuldigde Arubaanse grondbelasting wordt geheven door middel van één vijfjaarsaanslag die aan het begin van het tijdvak plaatsvindt of dat de grondbelasting geheven wordt door een jaarlijks op te leggen aanslag. Beantwoording van deze vraag is in casu relevant aangezien halverwege het vijfjaarstijdvak 2017-2021 de Arubaanse Landsverordening grondbelasting (hierna: Lgb) is gewijzigd waarbij het tarief is verhoogd.

In mijn noot in NLF 2023/0871 heb ik geconcludeerd dat de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag – is de aanslag grondbelasting aan te merken als een tweede aanslag – door de Hoge Raad hoogst onbevredigend is, omdat het voorbijgaat aan de wettelijke heffingssystematiek van de Arubaanse grondbelasting.¹ Voor een uitgebreide bespreking van deze zaak verwijs ik naar die noot en de noot van Kavelaars in BNB 2023/86c. Ik volsta hier met een korte weergave.

Arubaanse heffingssystematiek van de grondbelasting

De Arubaanse heffingssystematiek voor de grondbelasting wordt gekenmerkt door eenvoud en efficiency. Op basis van de gegevens aan het begin van het vijfjaarstijdvak, wordt de aanslag vastgesteld. Artikel 14, lid 2, Lgb verwoordt dit als volgt: 'De aanslag geschiedt telkens voor een tijdvak van vijf jaren.' Daarna wordt elk jaar op basis van deze vijfjaarlijkse aanslag een aanslagbiljet opgemaakt zodat tot invordering door de Ontvanger kan worden overgegaan. Na ontvangst van het eerste aanslagbiljet uit het vijfjarige tijdvak kan belastingplichtige bezwaar aantekenen. Daarna in principe niet meer. In principe, omdat de landsverordening een beperkt aantal omstandigheden opsomt waardoor de hoogte van de aanslagen toch nog kan wijzigen. Saillant detail is dat in die opsomming een (tussentijdse) tariefwijziging niet is opgenomen. Toch meent de Hoge Raad in zijn beantwoording van de prejudiciële vragen dat een tussentijdse tariefwijziging tot aanpassing van de hoogte van de aanslag kan leiden omdat de aanslag grondbelasting jaarlijks wordt opgelegd. Dit is opmerkelijk, omdat de landsverordening expliciet 'de aanslag' noemt en niet 'de aanslagen'. Ingeval de wetgever 'de aanslagen' voor ogen had gehad, zou dat tot gevolg (moeten) hebben dat bezwaar en beroep ook mogelijk zijn tegen deze 'jaarlijkse' aanslagen. En dat is, buiten de beperkt opgesomde omstandigheden, niet het geval. Kavelaars spreekt in zijn noot in BNB 2023/86c van een jaarlijkse kennisgeving, waaruit blijkt dat de grondbelasting voor het desbetreffende jaar moet worden betaald. De Hoge Raad ziet dat anders en oordeelt dat sprake is van jaarlijkse aanslagen.

¹ HR 14 april 2023, 22/00456, ECLI:NL:HR:2023:488, NLF 2023/0871, met noot van ondergetekende.

Reparatiewetgeving

Had de Hoge Raad anders geoordeeld, dan zou dit tot een volstrekt onwenselijke uitkomst voor de Arubaanse overheid leiden. De 'tweede aanslag' tegen een hoger tarief zou namelijk niet opgelegd kunnen worden, vanwege het ontbreken van een nieuw feit voor navordering. Het lijkt erop dat de Hoge Raad de Arubaanse overheid een handje toesteeft. En dat is opmerkelijk omdat het niet aan de Hoge Raad is om omissies in de wetgeving te repareren ten gunste van de overheid. Als het al de bedoeling van de wetgever is geweest om jaarlijkse aanslagen op te leggen, dan ligt het op de weg van de Arubaanse wetgever om dit correct te regelen, waarbij uiteraard ook de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen deze jaarlijkse aanslagen wordt gecreëerd.

Slot

Bij het lezen van de uitspraak bekruipt mij het gevoel dat het Gerecht zelf niet helemaal overtuigd is van de juistheid van de beantwoording van de prejudiciële vragen door de Hoge Raad. Het Gerecht benadrukt haar 'geringe bewegingsvrijheid' om anders te oordelen en daarnaast verwacht het Gerecht niet dat de Hoge Raad op de eigen beslissing terug zal komen. Het moge duidelijk zijn dat de uitspraak van het Gerecht mij niet kan bekoren.

dr. mr. G.D. Rekwest
University of Curaçao

BRON ECLI:NL:OGEEA:2023:127

Uitspraak op het beroep in de zin van de Landsverordening op het beroep in belastingzaken van belanghebbende, gevestigd te Aruba,

belanghebbende, gericht tegen DE INSPECTEUR DER BELASTINGEN, zetelend te Aruba, de Inspecteur.

1. PROCESVERLOOP

1.1. Aan belanghebbende is op 31 mei 2019 een aanslag grondbelasting voor het jaar 2019 opgelegd naar een bedrag van Afl. 16.662 (hierna: de aanslag).

1.2. Belanghebbende heeft op 11 juni 2019 bezwaar gemaakt tegen de aanslag.

1.3. De Inspecteur heeft op 18 september 2020 uitspraak op bezwaar gedaan en de aanslag gehandhaafd.

1.4. Belanghebbende heeft op 16 november 2020 pro forma beroep ingesteld. Daarbij is Afl. 150 aan griffierecht betaald. Op 19 april 2021 is het beroepschrift nader gemotiveerd.

1.5. De Inspecteur heeft op 18 juni 2021 een verweerschrift ingediend.

1.6. Belanghebbende heeft op 12 augustus 2021 een aanvulling op het beroepschrift ingediend.

1.7. Het Gerecht heeft belanghebbende op 22 september 2021 en de Inspecteur op 15 oktober 2021 bericht dat hij voornemens is om in het kader van de prejudiciële procedure een of meer rechtsvragen aan de Hoge Raad voor te leggen.

1.8. De Inspecteur heeft op 11 november 2021 onder de titel 'Conclusie van dupliek' een nader stuk ingediend.

1.9. Belanghebbende heeft vóór de zitting een pleitnota overgelegd.

1.10. De zitting heeft plaatsgevonden op 11 november 2021 te Oranjestad. Namens belanghebbende zijn verschenen [A], [B] (via videoverbinding met Nederland), respectievelijk verbonden aan [Q], Aruba, en [X], Rotterdam, en [C] (bestuurder). Namens de Inspecteur zijn verschenen [C], [D] en [E]. Ter zitting heeft de Inspecteur een pleitnota overgelegd. Tijdens de zitting is het voornemen van het Gerecht om prejudiciële vragen te stellen besproken. De zaak met nummer AUA202002935 is gelijktijdig met de onderhavige zaak behandeld.

De zaken zijn behandeld door rechter mr. drs. M.M. de Werd.

1.11. Op 2 december 2021 heeft het Gerecht aan partijen meegedeeld dat hij het wenselijk acht om de daarbij vermelde prejudiciële vragen aan de Hoge Raad te stellen. Partijen zijn daarbij in de gelegenheid gesteld om daarop te reageren.

1.12. Belanghebbende en de Inspecteur hebben respectievelijk op 6 en 14 december 2021 schriftelijk gereageerd op het schrijven van het Gerecht van 2 december 2021.

1.13. Bij tussenuitspraak van 4 februari 2022, ECLI:NL:OGEEA:2022:15 (hierna: de tussenuitspraak), 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.

1.14. Zowel belanghebbende, vertegenwoordigd door [K], voornoemd, als de Minister van Financiën van Aruba (hierna: de Minister) hebben schriftelijke opmerkingen ingediend.

1.15. De Advocaat-Generaal R.L.H. IJzerman heeft op 29 november 2022, ECLI:NL:PHR:2022:1126 (hierna: de conclusie), geconcludeerd tot beantwoording van de prejudiciële vragen.

1.16. De Minister heeft schriftelijk op de conclusie gereageerd.

1.17. De Hoge Raad heeft op 14 april 2023 de aan hem voorgelegde vragen bij wijze van prejudiciële beslissing beantwoord.² Op diezelfde dag heeft de Hoge Raad arrest gewezen in een vergelijkbare zaak (hierna: de Hofzaak).³

1.18. Het Gerecht heeft de mondelinge behandeling van de zaak voortgezet op 8 juni 2023. Namens belanghebbende zijn verschenen, [C], voornoemd, diens gemachtigde, [A], voornoemd, vergezeld door [L], [M], en [N]. Namens de Inspecteur zijn verschenen [C], voornoemd, en [E] voornoemd.

De zaak is behandeld door rechter mr. drs. P.A.M Pijnenburg.

1.19. Door belanghebbende is, voorafgaande aan de zitting, op 15 mei 2023, een nader stuk ingediend.

2. FEITEN

2.1. Belanghebbende is eigenaar van een perceel grond met daarop een opstal, gelegen te [adres A] en [adres B] in Aruba (hierna: de onroerende zaak).

2.2. Op basis van de Landsverordening grondbelasting (hierna: LGB) wordt in Aruba jaarlijks een belasting op onroerende zaken geheven en de zakelijke genotsrechten waaraan deze zijn onderworpen.

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

3 Hoge Raad 14 april 2023, 21/04088, ECLI:NL:HR:2023:571.

Uitgangspunt daarbij is dat de waarde van onroerende zaken wordt vastgesteld voor een periode van vijf jaar. Voor wat betreft de onderhavige zaak geldt het tijdvak 2017-2021.

2.3. Per 1 januari 2019 is als gevolg van een wetswijziging het belastingtarief van de grondbelasting voor belastingplichtigen niet zijnde natuurlijke personen, verhoogd van 0,4 % naar 0,6% en is de tot dat tijdstip geldende belastingvrije waarde van Afl. 60.000 komen te vervallen.

2.4. Aan belanghebbende is ter zake van de onroerende zaak op 31 mei 2019 een aanslag in de grondbelasting voor het jaar 2019 opgelegd naar een belastbare waarde van Afl. 2.777.047. Het daarbij toegepaste tarief is 0,6%. Dit heeft geresulteerd in een verschuldigd belastingbedrag van Afl. 16.662.

3. GESCHIL

3.1. In geschil is of de per 1 januari 2019 ingevoerde wettelijke verhoging van het belastingtarief voor de grondbelasting van 0,4% naar 0,6% en het tegelijkertijd laten vervallen van de belastingvrije waarde gevolgen heeft voor de aanslag grondbelasting van belanghebbende.

3.2. Belanghebbende is van mening dat de aanslag die is opgelegd, vernietigd dient te worden⁴; de Inspecteur stelt dat de aanslag in stand moet blijven.

3.3. Niet in geschil is dat de belastbare waarde van de onroerende zaak Afl. 2.777.047 bedraagt en dat het vijfjarige tijdvak, als bedoeld in artikel 14, lid 2, van de LGB loopt van 2017 tot en met 2021.

4. OVERWEGINGEN

Prejudiciële vragen en de beantwoording daarvan

4.1. Het Gerecht heeft in de tussenuitspraak de Hoge Raad ter beantwoording bij wijze van prejudiciële beslissing de volgende vragen voorgelegd⁵:

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

4 In de optiek van belanghebbende vormt de aanslag de tweede aanslag. De eerste aanslag, die volgens belanghebbende is opgelegd overeenkomstig de wetgeving zoals die gold tot 1 januari 2019, blijft in stand.

5 Zie voor toelichting en de zienswijze van het Gerecht de tussenuitspraak van 4 februari 2022.

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 1.19 van de Staatsregeling.

4.2. De Advocaat-Generaal beantwoordt in zijn conclusie de drie prejudiciële vragen als volgt:

“(…)

5.35

De Hoge Raad kan naar ik meen, de eerste prejudiciële vraag, of de aanslag grondbelasting 2019 is aan te merken als een tweede aanslag over het boekjaar 2019, nog niet beantwoorden, zolang niet is vastgesteld wat de aanslag over 2017 en de diverse vaststellingen in dat jaar inhouden. Het lijkt mij dat uitgaande van verwerking van de tariefsverhoging in 2019, een positieve beantwoording meer voor de hand ligt, aldus dat de aanslag grondbelasting over 2019 is aan te merken als een tweede belastingaanslag over het boekjaar 2019.

(…)

5.48

Een en ander brengt mijns inziens mee dat de tweede prejudiciële vraag, of ter zake van de per 1 januari 2019 ingevoerde wijziging van artikel 11 van de Landsverordening Grondbelasting een navorderingsaanslag kan worden opgelegd, er nu vooralsnog van uitgaande dat een eerste aanslag over 2019 is vastgesteld vóór de wetwijziging op 1 januari 2019, ontkennend dient te worden beantwoord.

(…)

5.61

Aldus meen ik dat geen sprake is van dwingende en specifieke redenen voor de aantasting van de gerechtvaardigde verwachtingen van belanghebbende. In de toelichting bij de wijziging van de grondbelasting per 1 januari 2019 heeft de Arubaanse wetgever zich geen rekenschap gegeven van de gevolgen van de wijziging van de grondbelasting voor belastingplichtigen niet zijnde natuurlijke personen Tot een rechtvaardiging van wat voor belanghebbende neerkomt op een belastingverhoging met terugwerkende kracht is het niet gekomen. Ik zou die ook niet kunnen noemen.

5.62

Een en ander betekent dat de derde prejudiciële vraag bevestigend moet worden beantwoord.”

4.3. De Hoge Raad heeft de door het Gerecht gestelde vragen als volgt beantwoord:

“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 beginsel heeft uitgeput met het opleggen van een aanslag.⁶ Indien zou moeten worden aangenomen dat de aanslagen grondbelasting voor

⁶ Vgl. HR 17 december 1980, ECLI:NL:HR:1980:AW9828.

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 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.⁷

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.⁸ 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. 500.000⁹. 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."

Standpunten partijen na beantwoording prejudiciële vragen door de Hoge Raad

7 Memorie van Toelichting bij de Staatsregeling, AB 1985, no. 26, blz. 18 en 19.

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

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

4.4. Voorafgaande aan de zitting op 8 juni 2023 heeft belanghebbende in haar nader stuk van 15 mei 2023 gereageerd op de antwoorden gegeven door de Hoge Raad op de door het Gerecht gestelde prejudiciële vragen. Samengevat heeft belanghebbende het volgende aangevoerd:

- Het oordeel van de Hoge Raad dat het uitgangspunt van de LGB dat de belaste waarde van een onroerende zaak bij aanvang van het vijfjarige tijdvak wordt vastgesteld en dat per jaar dienovereenkomstig een aanslag wordt vastgesteld, is onjuist. Belanghebbende betoogt dat niet alleen de belastbare waarde wordt vastgesteld bij de aanvang van het vijfjarige tijdvak, maar ook de aanslag(en). Daarbij wijst belanghebbende op de Memorie van Toelichting bij de LGB 1907-1908, alwaar is vermeld: *‘... Zoals reeds bij de algemeene beschouwing met een enkel woord werd gezegd, is hier een belangrijke administratieve verandering aangebracht. De schattingslijsten zijn vervangen door leggers van aanslagen, die door de commissies (van aanslag) worden opgemaakt. Waar de belasting in een onveranderlijk deel van de belaste waarde bestaat, is vaststelling van die waarde tegelijkertijd vaststelling van de aanslag...’*

Voorts verwijst belanghebbende naar de aanpassing van art. 24 LGB per 1 januari 2023. Tot 1 januari 2023 was bepaald dat de leggers in de loop van het vijfjarige tijdperk waarvoor zij waren vastgesteld geen wijzigingen ondergaan, vanaf 1 januari 2023 is bepaald dat de vastgestelde waarde van de onroerende zaak geen wijzigingen ondergaat.

Ook in de artikelen 22 en 23 LGB, zoals bepaald vóór 1 januari 2023, leest belanghebbende dat de aanslagen aan het begin van het vijfjarige tijdvak werden vastgesteld.

- De Hoge Raad heeft kennelijk niet beschikt over de Memorie van Toelichting bij het wetsvoorstel dat heeft geleid tot de aanpassingen per 1 januari 2023¹⁰ (hierna: de Memorie van Toelichting 2022) en heeft deze derhalve niet meegenomen bij de beantwoording van de prejudiciële vragen. Volgens belanghebbende hadden de antwoorden (waarschijnlijk) anders geluid indien de Hoge Raad wel over de Memorie van Toelichting 2022 had beschikt.
- In de Memorie van Toelichting 2022 is opgemerkt dat de heffingssystematiek zoals beschreven in de LGB in de praktijk sinds jaar en dag niet meer van toepassing is en dat om die reden de LGB wordt aangepast teneinde deze te laten overeenkomen met de praktijk, te weten het jaarlijks vaststellen en verzenden van de aanslag grondbelasting. Voor wat betreft de beantwoording van de eerste prejudiciële vraag is ook de Hoge Raad ervan uitgegaan dat bij de aanvang van het tijdvak 2017-2021 geen leggers meer bestonden waarin aanslagen werden bewaard. Zulks ten onrechte, aldus belanghebbende. De heffingssystematiek zoals neergelegd in de wet en de daarop betrekking hebbende Memorie van Toelichting heeft als basis te gelden voor de beantwoording van rechtsvragen. Het feit dat de Inspecteur zich in de praktijk niet aan de wet houdt mag immers niet ten nadele van belanghebbende werken, nu deze praktijk zich aan de waarneming van een belastingplichtige onttrekt.

10 Landsverordening houdende wijziging van de Landsverordening belasting over bedrijfsomzetten en additionele voorzieningen PPS-projecten (AB 2006 no. 83), de Landsverordening bestemmingsheffing AZV (AB 2014 no. 59), alsmede een aantal belastingverordeningen en andere landsverordeningen in verband met de invoering van het Belastingplan 2023 (Landsverordening Belastingplan 2023).

Daarbij komt, zo stelt belanghebbende, dat het overigens niet relevant is of er sprake is van fysieke leggers en fysieke aanslagen. Een belastingplichtige zou zich bijvoorbeeld ook kunnen voorstellen dat aan het begin van het vijfjarige tijdvak aanslagen digitaal worden klaargezet in een digitale omgeving, welke als een moderne legger fungeert.

- Het oordeel van de Hoge Raad dat een aanslag pas is vastgesteld nadat de aanslag door de Inspecteur van een dagtekening is voorzien kan volgens belanghebbende niet worden afgeleid uit artikel 5 ALB. Mocht dat wél het geval zijn dan dient aan de in de LGB opgenomen afwijkende heffingssystematiek, als *lex specialis*, voorrang te worden verleend.
- Het staat de wetgever vrij om het belastingtarief in het vijfjarige tijdvak te wijzigen, maar dit kan, anders dan de Hoge Raad heeft geoordeeld, geen gevolgen hebben voor reeds vóór de aanvang van het vijfjarige tijdvak vastgestelde aanslagen.
- Voor wat betreft het antwoord op de tweede prejudiciële vraag: een tweede aanslag is niet mogelijk, omdat een tweede aanslag het opleggen van een navorderingsaanslag impliceert, hetgeen niet mogelijk is vanwege het ontbreken van de vereisten waaraan moet worden voldaan.
- Voor wat betreft het antwoord op de derde prejudiciële vraag wordt verwezen naar de reeds ingediende stukken en de conclusie van de Advocaat-Generaal.

4.5. Ter zitting heeft belanghebbende aan het vorenstaande nog toegevoegd dat zowel het Gerecht als de Hoge Raad zijn uitgegaan van aannames die in de procedure voor het Gerecht niet in geschil waren, namelijk dat er sprake was van een tweede aanslag en dat er een legger bestond.

4.6. De Inspecteur heeft ter zitting verklaard zich aan te sluiten bij de antwoorden van de Hoge Raad op de prejudiciële vragen. Verder weersprekt de Inspecteur dat hij zich in de onderhavige zaak op het standpunt heeft gesteld dat sprake zou zijn van twee aanslagen. Dat standpunt heeft hij wel ingenomen in de Hofzaak, maar in de onderhavige zaak heeft hij het standpunt ingenomen dat sprake was van één aanslag. Voorts heeft de Inspecteur weersproken dat de aanslagen grondbelasting voorafgaande aan het vijfjarige tijdperk worden vastgesteld. Gestreefd wordt om jaarlijks op of omstreeks 31 mei de aanslagen grondbelasting op te leggen. Voorafgaande aan vaststelling van de aanslagen vindt jaarlijks intern overleg plaats over de haalbaarheid van de streefdatum. De heer [E], die werkzaam is op de afdeling grondbelasting, heeft ter zitting, desgevraagd, bevestigd dat elk jaar afzonderlijk een beslissing wordt genomen ten aanzien van de datum waarop de aanslagen worden vastgesteld.

Context

4.7. In de onderhavige zaak zijn door het Gerecht prejudiciële vragen gesteld, welke door de Hoge Raad zijn beantwoord. Zowel uit de reactie op de antwoorden op de prejudiciële vragen als uit de uitlatingen van belanghebbende ter zitting bij het Gerecht spreekt veel onbegrip. Belanghebbende heeft aangegeven zich niet comfortabel te voelen bij de antwoorden op de prejudiciële vragen en overweegt in de onderhavige zaak desnoods door te zullen procederen tot aan de Hoge Raad. Het onbegrip wordt gevoed door de uitspraken van Gerecht en Hof in de Hofzaak, de conclusie van de Advocaat-Generaal en het advies dat hij heeft ingewonnen bij een voormalig raadsheer van de Hoge Raad. Na sluiting

van de zitting heeft belanghebbende de noot van Kavelaars onder het arrest ECLI:NL:HR:2023:488 toegezonden.¹¹

In haar reactie op de door de Hoge Raad gegeven antwoorden op de prejudiciële vragen heeft belanghebbende verzocht om nogmaals prejudiciële vragen aan de Hoge Raad voor te leggen.

4.8. Het instrument van het stellen van prejudiciële vragen aan de Hoge Raad is in het leven geroepen om zo snel mogelijk antwoord te krijgen op een rechtsvraag die in veel vergelijkbare procedures speelt, waardoor op zo'n kort mogelijke termijn rechtszekerheid wordt geboden, een veelvoud aan vergelijkbare procedures kan worden voorkomen en de Hoge Raad tijdig en adequaat richting kan geven aan de rechtspraak. De rechter die de prejudiciële vraag heeft gesteld moet het bij hem aanhangige geschil beslissen met inachtneming van de beslissing van de Hoge Raad, nadat hij de partijen de gelegenheid heeft gegeven zich over de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad uit te laten.¹²

Uit het vorenstaande volgt dat de rechter die de prejudiciële vraag heeft gesteld (vrijwel) geen ruimte heeft om af te wijken van het door de Hoge Raad gegeven antwoord op de vraag, gesteld dat het feitencomplex hetzelfde is als ten tijde van het stellen van de vraag. Het Gerecht kan zich voorstellen dat in exceptionele gevallen sprake kan zijn van het stellen van een of meer nadere vragen. Dat zal het geval zijn indien, nadat de vragen gesteld of reeds beantwoord zijn, zich nieuwe feiten en omstandigheden voordoen die van beslissende invloed kunnen zijn op de prejudiciële beslissing of in het geval het Gerecht van oordeel is dat de antwoorden op de prejudiciële vragen (volstrekt) onduidelijk zijn dan wel voor meerdere interpretaties vatbaar zijn.

4.9. Tegen de achtergrond van de hiervoor geschetste context en derhalve met inachtneming van de zeer geringe bewegingsvrijheid die het Gerecht heeft bij het implementeren van de antwoorden van de Hoge Raad op de gestelde prejudiciële vragen zal het Gerecht in het navolgende ingaan op de reactie van belanghebbende (en de Inspecteur). Daarbij wijst het Gerecht erop dat de Hoge Raad in de Hofzaak de eigen prejudiciële beslissing reeds heeft toegepast door in die zaak arrest te wijzen waardoor de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan.

Beoordeling van de reactie van belanghebbende

4.10. Belanghebbende voert aan dat de Hoge Raad zowel de Memorie van Toelichting bij de LGB 1907-1908 alsook de Memorie van Toelichting 2022 niet dan wel onvoldoende in zijn beoordeling heeft meegenomen dan wel mogelijkerwijs zelfs in het geheel niet heeft beschikt over de Memorie van Toelichting 2022.

4.11. Volgens het Gerecht kan het niet anders zijn dan dat de Hoge Raad kennis heeft genomen van de Memorie van Toelichting bij de LGB 1907-1908 en in zijn beslissing heeft meegenomen. De Advocaat-Generaal heeft in zijn conclusie¹³ expliciet op de relevante passages in de Memorie van

11 Genoemde noot is niet toegevoegd aan het dossier, omdat de rechter verondersteld wordt het recht te kennen, waaronder genoemde noot in BNB 2023/86, en het onderzoek ter zitting reeds was gesloten.

12 Zie artikel 27ge van de Algemene wet inzake rijksbelastingen, welk artikel ingevolge artikel 1c van de Rijkswet rechtsmacht Hoge Raad voor Aruba, Curaçao, Sint Maarten en voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba van toepassing is verklaard.

13 Overwegingen 5.24 en 5.25.

Toelichting bij de LGB 1907-1908 (alook op relevante passages uit de Memorie van Toelichting bij Invoeringsverordening ALB, Dw03-146, AB 2004, no. 11, blz. 4) gewezen, door deze zelfs te onderstrepen, en (mede) op basis van die passages geconcludeerd¹⁴, dat het meer voor de hand ligt dat de aanslag grondbelasting over 2019 is aan te merken als een tweede belastingaanslag over het boekjaar 2019. Anders dan belanghebbende kennelijk veronderstelt, kan uit het feit dat de Hoge Raad in zijn prejudiciële beslissing niet expliciet melding maakt van de wetsgeschiedenis en/of daarnaar niet verwijst, niet worden afgeleid dat de Hoge Raad daaraan is voorbij gegaan.

4.12. Dat de Hoge Raad niet heeft beschikt over de Memorie van Toelichting 2022 acht het Gerecht onaannemelijk. De beslissing van de Hoge Raad dateert van 14 april 2023. De wijzigingen in de grondbelasting met ingang van 1 januari 2023 vormen onderdeel van de Landsverordening Belastingplan 2023 en zijn gepubliceerd in het Afkondigingsblad van Aruba van 21 december 2022 (AB 2022 no. 161), derhalve bijna vier maanden voordat de Hoge Raad heeft beslist op de prejudiciële vragen. Naar het Gerecht aanneemt laat het zich niet denken dat de Hoge Raad geen kennis heeft genomen van de behandeling van het wetsvoorstel met betrekking tot de wijziging van de Landsverordening Grondbelasting met ingang van 1 januari 2023. In het geval de Hoge Raad geen kennis heeft genomen van de Memorie van Toelichting 2022, acht het Gerecht het overigens evenmin aannemelijk dat de Hoge Raad tot een andere prejudiciële beslissing zou zijn gekomen. De Memorie van Toelichting 2022, en in het kielzog daarvan de Landsverordening 2023, beoogt immers, indien nodig of noodzakelijk, de wet- en regelgeving in overeenstemming te brengen met de actuele werkwijze en praktijk. Uit de prejudiciële beslissing volgt evenwel dat de Hoge Raad de actuele werkwijze en praktijk niet in strijd acht met de wet- en regelgeving zoals deze luidde tot 1 januari 2023.

4.13. Hetgeen belanghebbende aanvoert ten aanzien van de heffingssystematiek, zoals het al dan niet aanwezig zijn van in fysieke of digitale vorm bestaande leggers, waarin zich al dan niet reeds een voor het vijfjarige tijdvak opgelegde aanslag bevindt of aanslagen bevinden en de vraag of, als Inspecteur zich in de praktijk niet aan het in de wet opgenomen heffingssysteem houdt, dit al dan niet mag werken ten nadele van de belastingplichtige, ligt in het verlengde van het overwogene in de overwegingen 4.11 en 4.12. Het Gerecht concludeert dat de Hoge Raad bij het nemen van zijn prejudiciële beslissing zich rekenschap heeft gegeven van het door belanghebbende aangevoerde, hetgeen onder andere volgt uit het feit dat de Hoge Raad in overweging 5.2 zich, zonder enig voorbehoud, aansluit bij de vaststelling door het Gerecht dat bij de aanvang van het vijfjarige tijdvak 2017-2021 geen leggers meer bestonden waarin aanslagen worden bewaard. Kennelijk acht de Hoge Raad de door de Inspecteur gevoerde praktijk niet in strijd met de wetssystematiek zoals neergelegd in de artikelen 14, 21 en 22 LGB en wordt evenmin de aanwezigheid van digitale leggers, met daarin opgenomen vastgestelde aanslagen, verondersteld.

Het Gerecht kan zich, wat dit door belanghebbende ingenomen standpunt betreft, zeer wel voorstellen dat de Hoge Raad een andere beslissing, te weten een beslissing in het voordeel van belanghebbende, zou hebben genomen. Echter, gegeven de geringe bewegingsvrijheid van het Gerecht (zie context) en omdat het Gerecht de stellige overtuiging heeft dat de Hoge Raad niet op zijn beslissing dienaangaande zal terugkomen, onder andere vanwege het feit dat de Hoge Raad in de Hofzaak de eigen prejudiciële

14 Overweging 5.35.

beslissing reeds heeft toegepast door in die zaak arrest te wijzen waardoor de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan (zie ook onderdeel 5.16), ziet het geen mogelijkheid om van de door de Hoge Raad genomen beslissing af te wijken. Daarmee wil het Gerecht mede voorkomen dat zijn uitspraak (uiteindelijk) wordt vernietigd (gecasseed), wat onder aan de streep meer maatschappelijke kosten met zich meebrengt¹⁵.

4.14. De stelling van belanghebbende gericht tegen de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad dat een aanslag pas is vastgesteld nadat de aanslag door de Inspecteur is voorzien van een dagtekening faalt, omdat deze beslissing een gevormd rechtsoordeel van de Hoge Raad betreft waaraan de lagere rechter gehouden is. Deze beslissing, die impliceert dat geen sprake is van een tweede aanslag, betekent dat ook hetgeen belanghebbende stelt ten aanzien van het niet-toestaan van een tariefverhoging voor reeds vóór de aanvang van het vijfjarige tijdvak vastgestelde aanslagen en ten aanzien van de mogelijkheid tot navordering (tweede prejudiciële vraag) geen doel treft.

4.15. Partijen zijn verdeeld over het antwoord op de vraag of in de procedure voor het Gerecht in geschil was of sprake was van een tweede aanslag en er een legger bestond. Naar het Gerecht begrijpt neemt belanghebbende het standpunt in dat indien ter zake geen geschil tussen partijen bestaat, het Gerecht en de Hoge Raad buiten de rechtsstrijd zijn getreden.

4.16. Uit het verweerschrift van de Inspecteur en de conclusie van dupliek leidt het Gerecht af dat ook de Inspecteur de opvatting was toegedaan dat sprake was van twee aanslagen¹⁶. Ten aanzien van het bestaan van leggers heeft de Inspecteur in zijn conclusie van dupliek aangegeven dat er sinds jaar en dag geen sprake meer is van fysieke leggers waarin aanslagen worden gedeponereerd, maar dat dit niet afdoet aan de voorgeschreven wettelijke heffingssystematiek¹⁷.

4.17. In ieder geval ten aanzien van de vraag of sprake was van een tweede aanslag was er naar het oordeel van het Gerecht geen sprake van een tussen partijen bestaand geschil. Dit oordeel kan belanghebbende evenwel niet baten. Het Gerecht is namelijk, overeenkomstig hetgeen de Advocaat-Generaal heeft geconcludeerd onder verwijzing naar het fiscale procesrecht in Aruba, van oordeel dat de rechter bij het verbinden van juridische kwalificaties aan de ten processe vaststaande feiten niet is gebonden aan de dienaangaande door partijen te berde gebrachte opvattingen en dat de rechter ambtshalve de rechtsgronden dient aan te vullen.

15 Waarbij het Gerecht zich uiteraard realiseert dat belanghebbende de mogelijkheid heeft om in hoger beroep en beroep cassatie te gaan, waarbij die maatschappelijke kosten zich desalniettemin zullen voordoen.

16 Zie voor wat betreft het verweerschrift bijvoorbeeld onderdeel 6.8 waarin onder andere wordt vermeld: "Het voorgaande brengt met zich mee dat de definitieve aanslag grondbelasting 2019 die vóór 1 januari 2017 reeds is vastgesteld, in beginsel geconverteerd kan worden in een navorderingsaanslag (...)." In het vervolg van het verweerschrift wordt betoogd op grond waarvan conversie kan plaatsvinden. Ook in de conclusie van dupliek concludeert de Inspecteur dat de bestreden aanslag kan worden geconverteerd in een navorderingsaanslag, hetgeen niet anders kan betekenen dan dat die bestreden aanslag, ook in de optiek van de Inspecteur, de tweede aanslag betreft.

17 Zie onderdeel 2.4 van de conclusie van dupliek: "Dat voornoemde werkwijze in de praktijk sinds jaar en dag niet meer van toepassing is, vanwege het feit dat er geen sprake meer is van fysieke leggers, waarin de aanslagen worden gedeponereerd, maar van digitale en/of virtuele leggers, doet niet af aan de voorgeschreven heffingssystematiek."

Daar komt bij dat belanghebbende in zijn reactie op de door het Gerecht gestelde eerste prejudiciële vraag onder andere het volgende heeft vermeld:

"(...) In de onderhavige zaak is – voor zover van belang – dat geschil nadrukkelijk beperkt tot de uitleg en de toepassing van de in artikel 13 van de Algemene landsverordening belastingen (hierna: de ALB) vervatte navorderingsregeling. Betoogd kan dus worden dat het Gerecht met het stellen van de eerste prejudiciële vraag de grenzen van de rechtsstrijd overschrijdt. Belanghebbende refereert zich op dit punt aan het oordeel van de Hoge Raad."

Nu de Hoge Raad, weliswaar impliciet, voorbij is gegaan aan het standpunt van belanghebbende dat het Gerecht de grenzen van de rechtsstrijd heeft overschreden, heeft belanghebbende nadrukkelijk en zonder voorbehoud afstand gedaan van haar standpunt ter zake van de overschrijding van de grenzen van de rechtsstrijd.

4.18. Tot slot neemt belanghebbende het standpunt in dat de derde prejudiciële vraag – te weten of het wijzigen van de LGB per 1 januari 2019 op stelselniveau in strijd is met het eigendomsrecht dat is vervat in artikel I.19, eerste lid, van de Staatsregeling en artikel 1 Eerste Protocol EVRM – bevestigend moet worden beantwoord.

Ten aanzien van deze derde prejudiciële vraag heeft de Hoge Raad in de onderdelen 5.5 tot en met 5.10 een rechtsoordeel gegeven en dit oordeel uitgebreid gemotiveerd. Aan dit (juiste) oordeel acht het Gerecht zich als lagere rechter gehouden.

Slotsom

4.19. Uit het overwogene onder 4.10 tot en met 4.18 volgt dat het Gerecht geen reden ziet om af te wijken van de door de Hoge Raad gegeven prejudiciële beslissing dan wel opnieuw een of meer prejudiciële vragen te stellen aan de Hoge Raad.

Met inachtneming en toepassing van de prejudiciële beslissing van de Hoge Raad is het beroep van belanghebbende ongegrond.

5. PROCESKOSTEN EN GRIFFIERECHT

Het Gerecht ziet geen aanleiding voor een vergoeding van de proceskosten of het griffierecht.

6. DE BESLISSING

Het Gerecht:

- verklaart het beroep ongegrond.

Deze uitspraak is gegeven door mr. drs. P.A.M. Pijnenburg, rechter, en uitgesproken op 8 augustus 2023, in tegenwoordigheid van de griffier mr. J. van der Vegte.