

ECLI:NL:ORBBNAA:2010:BQ8917

Instantie	Raad van Beroep voor Belastingzaken (Nederlandse Antillen en Aruba)
Datum uitspraak	03-09-2010
Datum publicatie	22-06-2011
Zaaknummer	2009/0185
Rechtsgebieden	Belastingrecht
Bijzondere kenmerken	Eerste aanleg - meervoudig
Inhoudsindicatie	Bevoegdheid tot het opleggen van een aanslag na invoering ALB; lening met onzakelijke voorwaarden; verbondenheid tussen lichamen; tarief dat naar Arubaanse maatstaven redelijk is.
Vindplaatsen	Rechtspraak.nl

Uitspraak

Beschikking van 3 september 2010, nr. 2009/0185.

DE RAAD VAN BEROEP VOOR BELASTINGZAKEN

zitting houdende in Aruba,

inzake:

[belanghebbende], gevestigd te Aruba, belanghebbende,
gemachtigde: [gemachtigde] werkzaam bij [...],

tegen

de Inspecteur der Belastingen.

1. Het procesverloop

1.1 Aan belanghebbende zijn op 29 mei 2008 definitieve aanslagen in de winstbelasting opgelegd voor de jaren 2003 en 2004 naar een belastbare winst van Afl. 235.000 respectievelijk Afl. 453.000.

1.2 Belanghebbende is op 9 juni 2008 tijdig in bezwaar gekomen tegen de aanslagen. Bij uitspraken 30 april 2009 heeft de Inspecteur de aanslagen verminderd tot een belastbare winst van Afl. 155.411 respectievelijk Afl. 389.055.

1.3 Belanghebbende is op 6 mei 2009 tegen deze uitspraak in beroep gekomen.

1.4 De Inspecteur heeft een verzoekschrift ingediend.

1.5 In de zittingen van 19 april en 20 april 2010 te Oranjestad zijn verschenen en gehoord de gemachtigde van belanghebbende en de inspecteur.

1.6 Partijen hebben elk een pleitnota ingebracht, waarvan de Raad en de wederpartij voldoende kennis hebben kunnen nemen. Deze pleitnotas behoren tot de stukken van het geding.

2. De tussen partijen vaststaande feiten

Het volgende is op grond van de schriftelijke stukken en hetgeen ter zitting is gezegd, komen vast te staan. Het is tussen partijen niet in geschil of door één van de partijen gesteld en door de andere partij niet of onvoldoende tegengesproken.

2.1 Belanghebbende is een naamloze vennootschap naar Arubaans recht. Adviseur van belanghebbende was tot 2006 de heer X.

2.2 Bij haar oprichting heeft belanghebbende aan de toenmalige oprichters de heren A en B een tantièmerecht toegekend. Na het overlijden van de oprichters heeft belanghebbende dezelfde tantièmerechten toegekend aan hun echtgenotes. Op 24 mei 1973 is een tantièmerecht toegekend aan mevrouw C, geboren [datum] 1927, en op 21 juli 1981 aan mevrouw D, geboren [datum] 1911.

2.3 Op 22 maart 1999 heeft belanghebbende de jegens C en D bestaande verplichtingen overgedragen aan de op diezelfde datum opgerichte naamloze vennootschap P Fund N.V (hierna: P), een naar het recht van de Nederlandse Antillen (hierna: NA) opgerichte en te Curaçao gevestigde vennootschap. De activiteiten van P bestaan uit advisering en het verrichten van financiële diensten. Blijkens aan de Inspecteur verstrekte inlichtingen door de fiscale autoriteiten van de Nederlandse Antillen werd de winst van P op grond van de toenmalige artikelen 14 en 14A van de Landsverordening Winstbelasting 1940 van de NA en de artikelen 2 en 3A van de Garantieverordening Winstbelasting 1993 van de NA in 1999 en de daarop volgende jaren belast tegen een tarief van 2,4 tot 3 percent.

2.4 De directie van P werd gevormd door de eveneens Curaçao gevestigde Q Trust N.V.(hierna: Q). De activiteiten van Q bestaan onder meer uit het vertegenwoordigen en behartigen van belangen van derden, het beheren en besturen van vermogensbestanddelen, het optreden als bewindvoerder, trustee of executeur-testamentair, het voeren van directie van naamloze vennootschappen, het waarnemen van belangen van aandeelhouders en het verlenen van bemiddeling bij het oprichten van naamloze vennootschappen. De directie van Q werd op 22 maart 1999 gevoerd door mw Y, de echtgenote van de voormalige gemachtigde X van belanghebbende. Q werd op Curaçao eveneens belast naar een tarief van 2,4 tot 3 percent.

2.5 Blijkens de Overeenkomst betreffende overdracht tantièmerecht van 22 maart 1999 verkrijgt D recht op een tantième van Afl. 105.000 per jaar tot aan haar overlijden en heeft C recht op een tantième van Afl. 65.000 per jaar tot aan haar overlijden

2.6 Voor deze overdracht van de verplichtingen jegens de dames C en D was belanghebbende aan P op basis van de berekening van een actuaaris een bedrag van Afl. 1.503.200 verschuldigd (Afl. 655.497 ten aanzien van D, Afl. 833.126 ten aanzien van C en het restant ten bedrage van Afl. 14.577 had betrekking op een eenmalige commissiebetaling). Bij zijn berekening heeft de actuaaris een rekenrente van 4% gebruikt.

2.7 Belanghebbende is het bedrag van Afl. 1.503.200 tot een bedrag van Afl. 1.472.338 schuldig gebleven. Ter zake van dit schuldig gebleven bedrag is op 22 maart 2009 een leningsovereenkomst opgesteld. De rente op deze overeenkomst bedroeg 1% per maand. Zodra belanghebbende zekerheid zou verstrekken door middel van het vestigen van een hypotheek op een bij haar in eigendom zijnde onroerende zaak op Aruba zou de rente 9% gaan bedragen. Deze zekerheid is gedurende de looptijd van de lening niet verstrekt. De leningsovereenkomst vermeldt geen aflossingsverplichting gedurende de looptijd. De lening moest uiterlijk na 10 jaar worden afgelost. Tussentijdse aflossing was mogelijk zonder boete. Ultimo 2003 bedroeg de leningschuld Afl. 1.427.261 en ultimo 2004 Afl. 1.294.463.

2.8 Belanghebbende heeft in haar aangiften winstbelasting over de jaren 2003 en 2004 de door haar betaalde rente (in 2003 Afl. 235.894 en in 2004 Afl. 196.690) in aftrek op haar winst gebracht. De Inspecteur heeft evenals in voorgaande jaren deze renteaftrek bij de aanslagregeling niet geaccepteerd.

De Inspecteur neemt daarbij het standpunt in dat de lening niet zakelijk is.

2.9 Bij uitspraak op bezwaar heeft de Inspecteur het standpunt gehandhaafd dat de lening tussen belanghebbende en P onzakelijk is. De Inspecteur heeft de rentecorrectie verlaagd met het gedeelte van de aan P verschuldigde interest die belanghebbende aan een bank heeft betaald. Als gevolg hiervan is een deel (voor 2003 Afl. 68.008 en voor 2004 Afl. 63.988) van de geclaimde rente in aftrek toegelaten. De correcties met betrekking tot de renteaftrek zijn in stand gebleven voor een bedrag van Afl. 167.886 voor het jaar 2003 en voor een bedrag van Afl. 132.702 voor het jaar 2004.

3. Geschil

3.1 Tussen partijen is in geschil

- of de Inspecteur voor het opleggen van de aanslagen winstbelasting 2003 en 2004 een voldoende wettelijke basis heeft,
- of sprake is van een onzakelijke leningovereenkomst tussen belanghebbende en P, waardoor de renteaftrek kan worden geweigerd,
- of ten aanzien van P sprake is van een verbonden lichaam in de zin van art. 6 van de Landsverordening winstbelasting (hierna: Lwb),
- of het lichaam (P) waaraan de rente is verschuldigd feitelijk wordt belast naar een effectief tarief van ten minste 5 percent als bedoeld in art. 6, lid 3, Lwb (tekst 2003 en 2004), en
- of de renteaftrek kan worden geweigerd met toepassing van het leerstuk van fraud legis?

3.2 De gemachtigde heeft voorts aangevoerd dat aan de in 2006 overleden directeur Z van belanghebbende toegezegde pensioenrechten abusievelijk nimmer op de balans van belanghebbende waren opgenomen. Naar de mening van de gemachtigde moet hiervoor met toepassing van de foutenleer de winst over het jaar 2003, het oudste nog openstaande jaar, alsnog met Afl. 1.230.945 worden verlaagd.

3.3 Ter zitting van de Raad heeft de Inspecteur toegezegd dat, indien de Raad de conclusie van de gemachtigde inzake de renteaftrek over het jaar 2003 niet volgt, zij alsnog de winst over dat jaar zal verlagen met de toegezegde pensioenrechten op basis van een actuariële berekening. De Inspecteur heeft daarbij opgemerkt dat in 2006, in welk jaar de heer Z is overleden, het nog resterende deel van deze verplichting weer vrijvalt. Partijen hebben daarop verklaard dat dit geschilpunt geen onderdeel van deze procedure meer uitmaakt.

4. De standpunten van partijen

4.1 Belanghebbende stelt dat de aanslagen over 2003 en 2004 zonder wettelijke basis zijn opgelegd. Voorts is belanghebbende van mening dat de Inspecteur ten onrechte aftrek van aan P betaalde rente van haar belastbare winst heeft geweigerd.

4.2 De Inspecteur handhaaft haar standpunt dat de wet voldoende basis biedt voor het opleggen van de aanslagen winstbelasting 2003 en 2004. De Inspecteur verdedigt voorts dat aftrek van de rente die belanghebbende aan P heeft betaald terecht is geweigerd.

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

5. Beoordeling van het geschil

<i>bevoegdheid tot het opleggen van de aanslag</i>

5.1 Art. XI, lid 1, van de Invoeringsverordening ALB houdt in dat de Algemene landsverordening belastingen (hierna: ALB) voor het eerst toepassing vindt op aanslagen, aangiften en betalingen die betrekking hebben op tijdvakken of tijdstippen die aanvangen, onderscheidenlijk liggen op of na 1 maart 2004. Daaruit volgt dat voor de heffing van winstbelasting over de jaren 2003 en 2004 de ALB (in beginsel) nog geen toepassing vindt.

5.2 Voorts bevat de Invoeringsverordening ALB geen bepaling waaruit volgt dat bepalingen van de Landsverordening winstbelasting die betrekking hebben op aanslagen die zijn opgelegd voor tijdvakken of tijdstippen die aanvangen, onderscheidenlijk liggen vóór 1 maart 2004, per die datum zijn vervallen.

5.3 De Raad wijst voorts op de parlementaire behandeling van de invoering van artikel 13 ALB, waarin de bevoegdheid tot navordering is opgenomen. In art. 13 ALB is onder meer bepaald dat onder omstandigheden een langere navorderingstermijn dan 5 jaar geldt, hetgeen voordien niet mogelijk was op grond van de LWB. In de Nota naar aanleiding van het Eindverslag ALB, blz. 17-18, is het volgende opgemerkt:

<small>Wat betreft het ontbreken van een overgangperiode met betrekking tot de navorderingstermijn merkt de eerste ondergetekende het volgende op. Artikel XI van het ontwerp Invoeringslandsverordening ALB geeft aan dat de ALB van toepassing is op aanslagen, aangiften en betalingen die betrekking hebben op tijdvakken of tijdstippen die aanvangen, onderscheidenlijk liggen op of na de datum van inwerkingtreding van die landsverordening. () Dat betekent dat de navorderingstermijn van 10 jaar alleen betrekking heeft op tijdvakken en tijdstippen die liggen na de datum van inwerkingtreding. Concreet betekent dit dat de inspecteur ten aanzien van oude belastingjaren niet tot 10 jaar terug kan navorderen. Voor wat betreft de inkomstenbelasting en winstbelasting bijvoorbeeld krijgt hij pas de bevoegdheid ten aanzien van het belastjaar 2005.</small>

In de uitspraak van de Raad met nummer 2007/0266 heeft de Raad in verband daarmee geoordeeld dat, mede gelet op deze passage uit de wetsgeschiedenis, niet kan worden geoordeeld dat de wetgever heeft bedoeld dat ter zake van tijdvakken en tijdstippen van vóór de inwerkingtreding van de ALB geen navorderingsaanslagen meer kunnen worden opgelegd na de inwerkingtreding van de ALB. Dit kan tevens worden afgeleid uit de strekking van artikel XI, lid 1, van de Invoeringsverordening ALB, zijnde een verruiming van de navorderingstermijn.

5.4 De Raad komt op grond van het voorgaande tot de slotsom dat de wetgever niet heeft bepaald noch de bedoeling heeft gehad te bewerkstelligen dat na de invoering van de ALB geen aanslagen meer zouden kunnen worden opgelegd voor tijdvakken of tijdstippen die zijn aangevangen, onderscheidenlijk liggen vóór de datum van inwerkingtreding van de ALB.

<i>renteaf trek</i>

5.5 Met betrekking tot de aftrek van de op de lening van P in de jaren 2003 en 2004 betaalde rente heeft Inspecteur gesteld dat deze lening en de voor de lening geldende voorwaarden onzakelijk zijn, alsmede dat sprake is van verbondenheid tussen belanghebbende en P en dat de renteontvangsten voor P niet zijn onderworpen aan een belastingheffing naar een tarief dat naar Arubaanse maatstaven redelijk is.

5.6 Voor de jaren 2003 en 2004 is het volgende wettelijk kader van belang.

Tekst van art. 6, lid 2, aanhef en onderdeel c, van de Landsverordening winstbelasting ((hierna: Lwb):

<small>Geen aftrek is toegelaten:

a. ()

b. ()

c. voor renten van opgenomen gelden en vergoedingen voor het genot van in welke vorm ook ten gebruik of in verbruik afgestane materiële of immateriële goederen of verleende diensten, wanneer hetzij op grond van het feit dat die renten en vergoedingen onmiddellijk of middellijk worden genoten door één of meer verbonden personen of lichamen, hetzij op grond van andere omstandigheden moet worden aangenomen, dat de rechtshandelingen waarvan die renten en vergoedingen het gevolg zijn, niet in overeenstemming zijn met de in het bedrijfsleven gebruikelijke wijze van voorziening in de behoefte aan gelden en andere zaken, ingeval geen bijzondere verhouding tussen partijen bestaat.</small>

Tekst van art. 6, lid 2, aanhef en onderdeel f, Lwb:

<small>Geen aftrek is toegelaten:

()

f. voor renten van opgenomen gelden en vergoedingen voor het genot van, in welke vorm ook, ten gebruik of verbruik afgestane materiële of immateriële goederen of verleende diensten, indien deze zijn verschuldigd aan niet in Aruba gevestigde lichamen, met dien verstande dat dit onderdeel, onverminderd onderdeel c, niet van toepassing is, indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat zich een omstandigheid voordoet, als omschreven in het derde lid.

3. De omstandigheden, bedoeld in het tweede lid, onderdeel f, zijn:

a. de renten en vergoedingen zijn niet rechtens dan wel in feite direct of indirect verschuldigd aan verbonden personen of lichamen;

b. de renten en vergoedingen worden bij het lichaam waaraan de renten en vergoedingen zijn verschuldigd, feitelijk belast naar een effectief tarief van ten minste 5 percent;

c. het gehele belang bij het lichaam waaraan de rente en vergoedingen zijn verschuldigd, berust direct of indirect bij een vennootschap waarvan de aandelen zijn genoteerd aan een door de Minister erkende effectenbeurs, met dien verstande dat de beursnotering niet minder dan de helft van het aantal uitstaande aandelen betreft en niet minder dan de helft van de zeggenschapsrechten in de vennootschap vertegenwoordigt.</small>

5.7 De Raad constateert dat belanghebbende voor de overdracht van haar verplichtingen aan P met P tot een groot bedrag een lening is aangegaan. Gedurende de looptijd van de lening bestaat geen aflossingsverplichting. In de jaren 2003 en 2004 betaalt belanghebbende ter zake van de lening aanzienlijk hogere bedragen aan rente dan de bedragen die P jaarlijks aan de dames C en D moet uitkeren.

P is niet een vennootschap die als onderneming het bankbedrijf of het verzekeringbedrijf uitoefent. P is opgericht op dezelfde dag als waarop de overdracht van de verplichtingen heeft plaatsgevonden: 22 maart 1999. Wie de oprichter(s) van P was of waren is onbekend. Hetzelfde geldt voor de vraag wie aandeelhouders van P waren of zijn. De Inspecteur heeft stukken overgelegd waaruit naar voren komt dat de Antilliaanse overheid die vragen ook niet kan beantwoorden.

P werd ten tijde van haar oprichting bestuurd door de vennootschap Q. De directie van Q werd gevoerd door de echtgenote van de toenmalig belastingadviseur van belanghebbende.

5.8 De Raad heeft ter zitting de in 5.7 weergegeven omstandigheden aan de gemachtigde van belanghebbende voorgehouden en daarbij het vermoeden uitgesproken dat belanghebbende en P in ieder geval in de periode 1999-2004 verbonden lichamen waren als bedoeld in voormelde wettelijke bepalingen. De Raad heeft er daarbij op gewezen dat ook de Inspecteur reeds meerdere malen aan belanghebbende dezelfde vragen heeft gesteld naar de oprichters en de aandeelhouders van P.

Ter zitting heeft de gemachtigde van belanghebbende desgevraagd geantwoord dat zij de vraag wie de oprichters en de aandeelhouders van P eveneens niet kan beantwoorden en dat zij dat ook niet kan

achterhalen.

De Raad is van oordeel dat belanghebbende het door hem kenbaar gemaakte vermoeden niet heeft ontzenuwd.

5.9 Het voorgaande leidt tot de conclusie dat nu het ervoor moet worden gehouden dat sprake is van een geldlening tussen belanghebbende en een met belanghebbende verbonden lichaam, op de voet van art. 6, lid 2, onderdeel f, en art. 3, onderdeel a, Lwb, aftrek van de ter zake door belanghebbende betaalde rente niet is toegelaten.

5.10 De Raad merkt voorts op dat onweersproken vaststaat, dat in de jaren 1999 en daarna de winst van de op Curaçao gevestigde vennootschap P in de Nederlandse Antillen op grond van de aldaar toentertijd geldende wetgeving werd belast naar een percentage van 2,4-3. Mitsdien is ook niet voldaan aan de in art. 6, lid 3, aanhef en onderdeel b, Lwb opgenomen voorwaarde voor aftrek dat de rente bij het lichaam waaraan die rente is verschuldigd, feitelijk is belast naar een effectief tarief van ten minste 5 percent.

5.11 Belanghebbende heeft aangevoerd dat de wetgever met ingang van 1 januari 2006 deze voorwaarde heeft versoepeld, omdat mogelijk ook situaties werden getroffen waarin geen sprake was van uitholling van de Arubaanse belastinggrondslag. De Raad constateert dat de wetgever aan deze wijziging in de wetgeving geen terugwerkende kracht tot de jaren 2003 en/of 2004 heeft toegekend. De stelling van belanghebbende mist daardoor betekenis.

5.12 Uit het hiervoor overwogene volgt dat het beroep van belanghebbende ongegrond is.

6. Beslissing

De Raad verklaart het beroep ongegrond.

Alsdan gedaan in raadkamer door mrs. M.T. Boerlage, C.W.M. van Ballegooijen en J.B.H. Röben in tegenwoordigheid van de secretaris mw M. Rienhart en uitgesproken in het openbaar op 3 september 2010.