

**Erasmus School of Economics**

**Masterthesis**

**‘Bonaire, Sint Eustatius en Saba: één zure bes of drie zoete  
cherries?!’**

*De consequenties van de nieuwe belastingen voor lichamen op de BES-eilanden*

Naam: B.R. van Mervennée  
Studentnummer: 296112  
Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars  
Rotterdam, juli - november 2011

# Inhoudsopgave

<b>VOORWOORD</b> .....	<b>3</b>
Lijst van de gebruikte afkortingen.....	4
<b>1. INLEIDING</b> .....	<b>6</b>
1.1. Aanleiding .....	6
1.2. Overgang naar nieuw fiscaal stelsel .....	9
1.3. Probleemstelling.....	10
1.4. Afbakening .....	11
1.5. Opzet .....	12
<b>2. ACHTERGROND, WISSELWERKING EN TRANSITIEPERIODE</b> .....	<b>13</b>
2.1. Inleiding.....	13
2.2. Achtergrond.....	13
2.3 Vestigingsplaatsfictie .....	19
2.4 Wisselwerking.....	25
2.4.1. Inleiding.....	25
2.4.2. Eindafrekeningsbepaling BES-eilanden.....	25
2.4.3. Nederlands-Antilliaanse eindafrekening .....	27
2.4.4. Overgang vanuit Nederland (terug) naar de BES-eilanden.....	29
2.5. Transitieperiode.....	30
2.5.1 Inleiding.....	30
2.5.2. Gevolgen en samenloop Nederlands-Antilliaanse stelsel.....	31
2.5.3. Vestiging op de BES per 1 januari 2011 .....	32
2.5.4. Vestiging fictief in Nederland per 1 januari 2011 .....	33
2.6 Deelconclusie .....	37
<b>3. OPBRENGST- EN VASTGOEDBELASTING</b> .....	<b>39</b>
3.1. Inleiding.....	39
3.2. Opbrengstbelasting.....	39
3.3.1. Inleiding.....	39
3.2.2. Reikwijdte .....	39
3.3.3. Wijze van heffing .....	43
3.3.4. Eindafrekening .....	44
3.4 Vastgoedbelasting.....	45
3.4.1. Inleiding.....	45
3.4.2. Subjectieve belastingplicht.....	45
3.4.3. Objectieve belastingplicht .....	47
3.4.3. Heffingsmethodiek .....	47
3.4.4. (Anti-cumulatie) vrijstellingen .....	49
3.4.5 Samenhang met (vestigingsplaatsfictie) opbrengstbelasting.....	50
3.5. Deelconclusie .....	51
<b>4. INTERNATIONALE ASPECTEN</b> .....	<b>53</b>

4.1. Inleiding.....	53
4.2. Voorkoming van dubbele belasting binnen het Rijk .....	53
4.2.1. Inleiding.....	53
4.2.2. Algemene bepalingen .....	54
4.2.3. Heffing naar inkomen.....	57
4.2.4. Wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden.....	62
4.3. Voorkoming dubbele belasting binnen het Koninkrijk .....	63
4.3.1. Achtergrond.....	63
4.3.2. Staatsrechtelijke en fiscaalrechtelijke invloed.....	64
4.3.3. Transitieperiode.....	65
4.4. Voorkoming van dubbele belasting met derde landen .....	67
4.4.1 Inleiding.....	67
4.4.2. Besluit ter voorkoming dubbele belasting BES.....	67
4.4.3. Bilaterale verdragen .....	68
4.5. Deelconclusie .....	69
<b>5. EUROPEESRECHTELIJKE POSITIE EN CONSEQUENTIES.....</b>	<b>71</b>
5.1. Inleiding.....	71
5.2. Buitengebieden en toepassing EU-recht.....	72
5.3. Twee categorieën buitengebieden .....	73
5.3.1. LGO-status .....	73
5.3.2. UPG-status.....	75
5.3.3. UPG of LGO?.....	77
5.4. Vrijheid van vestiging van BES-vennootschappen .....	78
5.5. Richtlijnen en staatsteun.....	79
5.5.1. Inleiding.....	79
5.5.2. Moeder-dochterrichtlijn.....	80
5.5.3. Spaartegoedenrichtlijn.....	82
5.5.4. Staatssteunbepalingen .....	83
5.5.5. Fusierichtlijn.....	85
5.5.6. Aribtrageverdrag .....	85
<b>5.6. Deelconclusie .....</b>	<b>86</b>
<b>6. SAMENVATTING, CONCLUSIES EN AANBEVELING.....</b>	<b>88</b>
6.1. Samenvatting .....	88
6.2. Conclusies .....	90
6.3. Aanbeveling.....	93
<b>NAWOORD.....</b>	<b>94</b>
Literatuurlijst .....	96
Boeken.....	96
Artikelen .....	96
Parlementaire dossiers .....	97

## Voorwoord

In mei 2010 bracht ik voor de tweede keer een bezoek aan het Caribische eiland Curaçao. Ik merkte tijdens mijn tweede bezoek dat dit Caribische eiland zich opmaakte voor een ware metamorfose aangezien dit eiland een (meer) zelfstandige positie binnen het Koninkrijk der Nederland zou krijgen. Tevens werd mij bekend dat de eilanden Bonaire, Sint Eustatius en Saba tot Nederland gaan behoren en bovendien op een eigen fiscaal systeem kunnen rekenen. Ik had op dat moment geen idee wat de exacte staatkundige positie van deze Caribische eilanden was in verhouding tot Nederland. Vanwege het fiscale karakter van mijn studie vind ik de fiscale ontwikkelingen zeer interessant en een nader onderzoek daarnaar ligt dan ook voor de hand. Vervolgens heb ik een voor het werkcollege multinationale ondernemingen nota geschreven met betrekking tot de overgang van het nieuwe fiscale stelsel ten aanzien van de dga en zijn onderneming. Daarna heb ik het seminar<sup>1</sup> bezocht over de diverse fiscale problematiek en knelpunten die het gevolg zijn van het nieuwe fiscale stelsel op Bonaire, Sint Eustatius en Saba.

Mijn interesse in de Nederlandse Antillen en Aruba was altijd bijzonder groot. Mijn grootvader heeft tien jaar lang op Aruba gewoond en gewerkt als keel-, neus- en oorarts. Tijdens deze periode is mijn vader aldaar geboren. Toentertijd behoorde Aruba nog tot de Nederlandse Antillen en zodoende kan ik mij eigenlijk als ‘semi-Antilliaans’ bestempelen. De interesse in de fiscaliteit is gewekt door mijn andere grootvader; hij was werkzaam als zelfstandig gevestigd belastingadviseur. Aan hem heb ik een prachtige serie van de Beslissingen in Belastingzaken te danken die teruggaat tot het begin van de vorige eeuw. Aangezien beide opa’s niet meer bij ons zijn, is deze thesis - het fundament van deze thesis berust immers op een combinatie van hun beider inbreng - aan hen opgedragen.

Veel dank gaat uit naar professor Kavelaars; hij heeft het schrijven van deze thesis en de bachelor thesis vorig jaar uitstekend begeleid. Bovendien heb ik tijdens zijn colleges enorm veel meegekregen van zijn niet alleen brede, maar ook specifieke kennis. Ook via Deloitte heb ik met hem samen mogen werken op het Wetenschappelijk Bureau bij onder meer het schrijven van een artikel over de Europese Bankenbelasting. Daarnaast de heer Bouwer voor de werkzaamheden die ik voor hem heb mogen doen als student-assistent bij de sectie Accounting, Audit en Control aan de Erasmus Universiteit. Uiteraard kan mijn familie in het bijzonder ook niet ontbreken: mijn lieve ouders en zus hebben altijd voor mij klaar gestaan en werkelijk altijd alles voor mij over gehad. Daarnaast ben ik dank verschuldigd aan diegenen die mijn studententijd tot hoogstwaarschijnlijk de mooiste periode van mijn leven hebben gemaakt: Peter mijn waarde huisgenoot, mijn overige bestuursgenoten van de Christiaanse-Taxateur Kayee en Richella, het voltallige bestuur van stichting LOF-congres 2010 en alle andere waarde dierbaren onder wie Menno.

---

<sup>1</sup> Het BES Seminar vond plaats op dinsdag 15 februari 2011 en is georganiseerd door de Faculteit Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit in samenwerking met KPMG Meijburg & Co (vanuit Nederland) en KPMG Tax & Legal Services (vanuit Curaçao). Voor het verslag zie: P. Eerenberg en R.T. Ersilia, ‘Fiscale BES-wetgeving, Verslag van het seminar over fiscale BES-wetgeving, gehouden op 15 februari 2011’, WFR 2011/637.

## Lijst van de gebruikte afkortingen

*	noot bij een arrest gepubliceerd in BNB of FED
AWR	Algemene Wet inzake Rijksbelastingen
BNB	Beslissingen in de belastingzaken Nederlandse Belastingrechtspraak
BES	Bonaire, Sint Eustatius en Saba
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk
BRN	Belastingregeling voor het land Nederland
BvdB BES	Besluit voorkoming dubbele belasting BES
BvdB 2001	Besluit voorkoming dubbele belasting 2001
BZK	Buitenlandse Zaken en Koninkrijkrelaties
c	conclusie door de Advocaat-Generaal bij een arrest van de Hoge Raad
CAM	Curaçao, Aruba en Sint Maarten
EG-Verdrag	Verdrag van de Europese Gemeenschap
EU	Europese Unie
EVRM	Europees Verdrag Rechten van de Mens
HR	Hoge Raad der Nederlanden
HvJ EU	Hof van Justitie van de Europese Unie
IBES	Invoeringswet openbare lichamen BES
Koninkrijk	Het Koninkrijk der Nederlanden
LGO	Landen en gebieden overzee
Landsvo. IB 1943	Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943
Landsvo. LB 1976	Landsverordening op de loonbelasting 1976
Landsvo. WB 1940	Landsverordening op de winstbelasting 1940
Landsvo. DB 2000	Landsverordening op de dividendbelasting 2000
MBB	Maandblad Belasting Beschouwingen
NFR	Nieuw Fiscaal Raamwerk
NTFR	Nederlands Tijdschrift Fiscaal Recht
NvT	Nota van Toelichting
RARON	Rijkswet aanpassing rijkswetten aan de oprichting van de nieuwe landen
P.B.	Publicatieblad van de Nederlandse Antillen
PbEG	Publicatieblad (voormalige) Europese Gemeenschap
PbEU	Publicatieblad Europese Unie
Rijk	Europees Nederland
Stb.	Staatsblad
Stcrt.	Nederlandse Staatscourant
TAR	Tijdschrift voor Antilliaans Recht
Trb.	Tracatenblad

UPG	Ultra Perifeer Gebied
V-N	Vakstudienieuws
VwEU	Verdrag betreffende de werking Europese Unie
Wet DB 1965	Wet op de dividendbelasting 1965
Wet FinBES	Wet financiën openbare lichamen BES
Wet IB 2001	Wet inkomstenbelasting 2001
Wet IB BES	Wet inkomstenbelasting BES
Wet LB 1964	Wet op de loonbelasting 1964
Wet LB BES	Wet loonbelasting BES
Wet VpB 1969	Wet op de vennootschapsbelasting 1969
Wet WolBES	Wet openbare lichamen BES
WFR	Weekblad voor Fiscaal Recht
WPNR	Weekblad voor Privaatrecht, Notariaat en Registratie

# 1. Inleiding

## 1.1. Aanleiding

Met de laatste staatkundige hervorming binnen het Koninkrijk der Nederlanden (hierna: ‘het Koninkrijk’) zijn de Nederlandse Antillen<sup>2</sup> per 10 oktober 2010 opgeheven. Tot die datum bestond het Koninkrijk uit drie landen: Aruba, de Nederlandse Antillen en Nederland.<sup>3</sup> Momenteel bestaat het Koninkrijk uit vier landen: Aruba, Curaçao, Sint Maarten<sup>4</sup> en Nederland.<sup>5</sup> De eerste drie (ei-)landen worden samen gemakshalve kortweg aangeduid als CAM-eilanden. Curaçao<sup>6</sup> en Sint Maarten<sup>7</sup> hebben met het vervallen van de Nederlandse Antillen de status aparte gekregen zoals Aruba<sup>8</sup> deze al had sinds 1 januari 1986. Eveneens zijn per 10 oktober 2010, de zogenoemde magische datum (‘10-10-10’) de eilanden Bonaire<sup>9</sup>, Sint Eustatius<sup>10</sup> en Saba<sup>11</sup> (hierna: ‘BES-eilanden’) tot het land Nederland gaan behoren.<sup>12</sup> De eilanden hebben de status openbaar lichaam verworven.<sup>13</sup> Nederland bestaat sindsdien derhalve uit een Europees gedeelte en een Caribisch gedeelte (‘Caribisch Nederland’<sup>14</sup>), samen ook wel het Rijk genoemd. Desalniettemin loopt de staatsrechtelijke positionering enorm uiteen ten opzichte van de geografische positionering aangezien de BES-eilanden en Europees Nederland duizenden kilometers van elkaar verwijderd zijn, terwijl staatsrechtelijk sprake is van één land. De facto zijn de BES-eilanden voor wat betreft hun staatkundige positie van materieel gelijke aard als de Waddeneilanden.<sup>15</sup> Feitelijk vertonen ze echter een heel andere samenleving. Dat laatste heeft ertoe geleid dat op de BES een heel eigen rechtsstelsel is gecreëerd dat echter wel zoveel mogelijk is afgestemd op het rechtsstelsel zoals dat in Europees Nederland geldt.

Uit het voorgaande kan worden opgemaakt dat met ingang van 10-10-10 Curaçao en Sint Maarten zelfstandiger zijn geworden, terwijl de BES-eilanden juist een veel directere band hebben gekregen met Europees Nederland gezien het feit dat zij deel uitmaken van hetzelfde land.

---

<sup>2</sup> Wanneer ik de term Nederlandse Antillen gebruik, dan doel ik op de periode voor 10-10-10, tenzij uitdrukkelijk anders aangegeven.

<sup>3</sup> Ingevolge het voormalige art. 1, lid 1 van het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden, Rijkswet van 28 oktober 1954. Ik bedoel de situatie na 1975 aangezien Suriname in dat jaar onafhankelijk is geworden van Nederland.

<sup>4</sup> Het eiland Sint Maarten bestaat uit een deel dat is toe te rekenen aan Frankrijk en het andere deel aan Nederland. Met de naam Sint Maarten bedoel ik – behoudens voor zover anders aangegeven – slechts het deel dat behoort tot het Koninkrijk en als zelfstandig land fungeert daarbinnen.

<sup>5</sup> Art. 1, lid 1 van het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden is gewijzigd bij Rijkswet van 7 september 2010.

<sup>6</sup> Zie uitgebreider voor met name fiscale aspecten: S.Z. Neumann en A.W. van Doremalen, ‘Curaçao, apart land binnen het Koninkrijk der Nederlanden met een blik op de toekomst’, MBB 2011/07-08.

<sup>7</sup> Zie uitgebreider voor met name fiscale aspecten: W.S. Gonzalez-Fung, ‘Sint Maarten na 10-10-10’, MBB 2011/07-08.

<sup>8</sup> Zie uitgebreider voor met name fiscale aspecten: D. Harreman, ‘10-10-10: geen fiscale gevolgen voor Aruba, of toch wel?’, MBB 2011/07-08.

<sup>9</sup> Het openbare lichaam Bonaire bestaat uit het eiland Bonaire en Klein Bonaire (art.2, lid 2 Wet WolBES. Tenzij anders aangegeven, volsta ik met het BES eiland Bonaire wanneer ik beide eilanden bedoel. Bonaire telt ongeveer 13.000 inwoners en is 288 km<sup>2</sup> groot (Kamerstukken II, 2009/10, 32 276, nr. 3, p. 29).

<sup>10</sup> Dit eiland telt momenteel ongeveer 2.300 inwoners en heeft een oppervlakte van 21 km<sup>2</sup> (Kamerstukken II, 2009/10, 32 276, nr. 3, p. 29).

<sup>11</sup> Dit eiland telt ongeveer 1.400 inwoners en meet 13 km<sup>2</sup> (Kamerstukken II, 2009/10, 32 276, nr. 3, p. 29).

<sup>12</sup> Dit ingevolge art. 1, lid 2 van het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden.

<sup>13</sup> Ingevolge art. 1, onderdeel a van Wet WolBES.

<sup>14</sup> Deze benaming is meer formeelrechtelijk; de Belastingdienst op de BES-eilanden is immers genaamd: Belastingdienst Caribisch Nederland.

<sup>15</sup> Formeel gezien zijn de laatste twee genoemde eilanden in de Waddenzee separate gemeentes. De exacte positie van de BES is lastig te kwalificeren daar deze als zwevend tussen gemeente en provincie wordt genoemd (P. Kavelaars, ‘Fiscaliteit in Caribisch Nederland’, WFR 2011/300).

De nieuwe staatsrechtelijke positie van de BES-eilanden brengt belangrijke consequenties met zich ten aanzien van de wet- en regelgeving vanwege het feit dat het Europees Nederlandse (fiscale) rechtsbestel is in beginsel van toepassing op de BES-eilanden. Gelet op de bijzondere status van die eilanden ten opzichte van Europees Nederland heeft de regering het wenselijk geacht de benodigde aanpassingen aan te brengen in de Nederlandse regelgeving.

Vanuit fiscaal optiek zouden zonder nadere regelgeving ook de Nederlands-Antilliaanse Landsverordeningen<sup>16</sup> automatisch zijn vervallen en het Europees Nederlandse fiscale systeem onverkort van toepassing zijn op de BES. Gelet op hetgeen hiervoor in algemene zin is opgemerkt, achtte de regering het toepassen van de Nederlandse fiscale regelgeving op de BES niet wenselijk. Daarom is op de BES-eilanden per 1 januari 2011 een nieuw eigen fiscaal stelsel in werking getreden.<sup>17, 18</sup> Overigens zijn ook op alle andere rechtsgebieden eigen BES-stelsels tot stand gebracht; de regelgeving zoals die in Europees Nederland geldt, is dus op de BES niet van toepassing. Wel is in de meeste BES-regelgeving zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de regelgeving in het Europese deel van Nederland. Dit heeft geresulteerd in een eigen BES-wetgeving die sterk is geënt op het Nederlandse stelsel maar waarin terdege rekening wordt gehouden met de specifieke regionale en lokale omstandigheden. In de totstandkoming is namelijk rekening gehouden met een aantal doelstellingen dat is geïdentificeerd en deze zijn leidend geweest bij de nadere invulling van het toekomstige stelsel voor de BES-eilanden. Het gaat daarbij om de volgende doelstellingen: voldoende opbrengst, uitvoerbaarheid, draagvlak op de eilanden en stimulansen ter bevordering van lokaal ondernemerschap.<sup>19</sup> Dientengevolge kenmerkt het nieuwe fiscale stelsel zich op drie elementen: de eenvoud, brede grondslagen in samenhang met lage tarieven en een verschuiving in de belastingmix van directe belastingen naar indirecte belastingen.<sup>20, 21, 22</sup>

Nederland kent dus momenteel twee fiscale stelsels: één voor Europees Nederland en één voor de BES-eilanden. Het fiscale regime op de BES-eilanden bestaat enerzijds uit 'rijksbelastingen'<sup>23</sup> (de opbrengst vloeit in de algemene middelen) en anderzijds per eiland verschillende lokale belastingen<sup>24</sup>

---

<sup>16</sup> Het betreft onder meer de Landsvo. IB 1943, Landsvo. LB 1976 en de Landsvo. WB 1940. De Landsvo. DB 2000 is nooit van kracht geworden.

<sup>17</sup> Besluit van 23 december 2010 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van diverse wetten in verband met het nieuwe fiscale stelsel voor de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba (Stb. 2010, 848).

<sup>18</sup> Daartoe heeft de Tweede Kamer op 7 oktober 2010 ingestemd met de wetsvoorstellen Belastingwet BES, Douane en Accijnswet BES en de Invoeringswet fiscaal stelsel BES. Op 14 december heeft de Eerste Kamer ingestemd zodat invoering per 1 januari 2011 mogelijk werd gemaakt.

<sup>19</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 6.

<sup>20</sup> Brief van 25 februari 2009 van de staatssecretaris van Financiën (Kamerstukken II, 2008/09, 31 568, nr. 21).

<sup>21</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 7.

<sup>22</sup> De kenmerken eenvoud en de verschuiving van directe naar indirecte belastingen worden eveneens genoemd in de Fiscale agenda die staatssecretaris Weekers op 14 april jl. naar de Tweede Kamer heeft gezonden (Kamerstukken II, 2010/11, 32 740, nr. 1).

<sup>23</sup> Deze zijn opgenomen in de Belastingwet BES, Wet van 16 december 2010, Stb. 2010, 846.

<sup>24</sup> In verband met hun status zijn de BES eilanden zelf in staat om eigen heffingen (systematisch hetzelfde als de gemeentelijke heffingen van de Gemeentewet) zoals grondbelastingen te mogen heffen volgens een gesloten systeem; slechts die belastingen die zijn opgesomd in art. 43

(de opbrengst is vrij besteedbaar voor de openbare lichamen). De volgende nieuwe rijksbelastingen hebben onder meer hun intrede gedaan: de vastgoedbelasting, de opbrengstbelasting, de algemene bestedingsbelasting en de kansspelbelasting.<sup>25</sup> Ten aanzien van de voorheen aldaar geldende inkomstenbelasting en loonbelasting geldt dat deze mutatis mutandis zijn omgezet in de Wet inkomstenbelasting BES (hierna: ‘Wet IB BES’) en de Wet loonbelasting BES (hierna: ‘Wet LB BES’).<sup>26</sup> Op markante punten zijn echter aanpassingen doorgevoerd. De Wet IB BES en de Wet LB BES zullen op termijn worden vervangen door een nieuwe loon- en inkomstenbelasting in de gereserveerde hoofdstukken II en III van de Belastingwet BES.<sup>27</sup> Specifiek ten aanzien van lichamen geldt dat zij onder het fiscale BES-stelsel niet meer onderworpen zijn aan een winstbelasting. De reden voor het achterwege laten van een winstbelasting is gelegen in de preventie om de bescheiden opbrengst te koesteren. De uitvoering zal de lokale belastinginspecteurs, ontvangers en controleurs een onevenredig deel van de in totaal beschikbare tijd zal kosten waardoor andere – eenvoudiger uit te voeren – belastingen eveneens in de knel komen.<sup>28</sup> Zodoende zijn de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting ingevoerd in plaats van een winstbelasting. Met deze belastingen wordt een lichaam nu in beginsel geconfronteerd; de vastgoedbelasting grijpt forfaitair aan over de waarde van op de BES-eilanden gelegen onroerende zaken, terwijl de opbrengstbelasting aangrijpt bij winstuitdelingen vanuit op de BES-eilanden gevestigde lichamen, stichtingen, verenigingen en coöperaties.<sup>29</sup> Om oneigenlijk gebruik te voorkomen is ten aanzien van de opbrengstbelasting voorzien in een antimisbruikregeling die is beoogd ter behoud van het lokale bedrijfsleven<sup>30</sup> en het aantrekken van reëel bedrijfsleven. Uitsluitend die lichamen die een beschikking hebben aangezien zij aan de voorwaarden van art. 5.2 Belastingwet BES voldoen, worden geacht op de BES-eilanden te zijn gevestigd.<sup>31</sup> Voor alle andere lichamen geldt dat zij – althans voor de toepassing van de Wet op de dividendbelasting 1965 (hierna: ‘Wet DB 1965’) en de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: ‘Wet VpB 1969’) – geacht worden in Nederland te zijn gevestigd. Hierdoor wordt bereikt dat

---

tot en met 62 Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba (Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 2).

<sup>25</sup> Opmerking verdient dat een schenk- en erfbelasting of soortgelijke belasting doelbewust ontbreekt. De opbrengst ten tijde van de Nederlands-Antilliaanse periode was zeer gering. Bovendien blijkt de Successiebelasting 1908 ontgaansgevoelig en daarbij is vernieuwing of de Nederlandse schenk- en erfbelasting uitgesloten. Desalniettemin is getracht om deze alsnog in te voeren bij amendement-Van Raak (Kamerstukken II, 2010/11, 32 189, nr. 14), maar is getorpedeerd door de Tweede Kamer.

<sup>26</sup> Op basis van de IBES (Wet van 16 december 2010, Stb. 2010, 847, Kamerstukken II, 32 276) zijn de Wet IB BES (Stb. 2010, 851) en de Wet LB BES (Stb. 2010, 852) gepubliceerd. In eerste instantie zou de loonbelasting en inkomstenbelasting worden voortgezet op de BES eilanden zoals blijkt uit het wetsvoorstel Aanpassingswet openbare lichamen BES, Kamerstukken II, 31 959). Bij vierde nota van wijziging (Kamerstukken II, 2009/10, nr. 20) is dat onderdeel vervolgens verwijderd uit het wetsvoorstel en daarna pas zijn de Nederlands-Antilliaanse Landsverordeningen voor de BES gemaakt bij nota van wijziging (Kamerstukken II, 2009/10, 31 957, nr. 7).

<sup>27</sup> Het bleek dat ontwikkeling en de parlementaire behandeling voor de ontmantelingsdatum konden niet konden worden afgerond gezien het korte tijdsbestek; vandaar deze oplossing.

<sup>28</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 10.

<sup>29</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 11.

<sup>30</sup> Kamerstukken I, 2010/11, 32 189, B, Voorlopig verslag van de Vaste Commissie voor Koninkrijkrelaties.

<sup>31</sup> Ook lichamen die zijn toegelaten tot een handels- en douane-entrepot (opgenomen in hoofdstuk V van de Douane- en Accijnswet BES) kunnen vallen onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting in tegenstelling tot de Nederlandse dividend en –vennootschapsbelasting. Ook is een tussenhoudsterregeling opgenomen voor lichamen die voor 95% deelnemen in een lichaam dat ofwel is toegelaten zoals in de vorige zin genoemd, dan wel voldoet aan de voorwaarden van art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES. Gemakshalve ga ik er voortaan zonder nadere aanvulling vanuit dat een lichaam slechts kwalificeert als het voldoet aan de voorwaarden van art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES, tenzij nadrukkelijk anders aangegeven. Daarmee ga ik in principe ervan uit dat een lichaam geen doelvermogen of een stichting is.

veelal kasgeldvennootschappen, (passieve) beleggingsvennootschappen en doorstroomlichamen voor de Wet DB 1965 en Wet VpB 1969 aan het Nederlandse regime zijn onderworpen.

Het nieuw fiscale stelsel voor Caribisch Nederland berust grofweg op drie pijlers. Ten eerste de Nederlands-Antilliaanse pijler, zoals de loon- en inkomstenbelasting, de spaartegoedenwetgeving en het douanerecht. De tweede pijler betreft het Nederlands fiscale recht waaronder het formele recht, het invorderingsrecht, de kansspelbelasting en een groot deel van de accijnswetgeving. Ten slotte bestaat de derde pijler uit nieuwe elementen: de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting.<sup>32</sup> De Nederlandse regering acht afwijkende fiscale regelingen voor het fiscale BES-stelsel van de Nederlandse belastingregelingen noodzakelijk. Hiervoor heeft zij de volgende overwegingen in ogenschouw genomen: de grote afstand met Europees Nederland, de geringe bevolkingsomvang, de kleine oppervlakte, het lage voorzieningenniveau, het lage inkomen per hoofd van de bevolking, het beperkte aantal economische activiteiten (welke voornamelijk bestaan uit toerisme, olieopslag en –overslag), de economische verwevenheid met Curaçao en Sint Maarten, de in de Cariben van toepassing zijnde belastingregelingen die erg afwijkend zijn van die in Nederland, het insulaire karakter en de omvang van de regeldruk die Nederlandse belastingregelingen tot gevolg hebben.<sup>33</sup>

## 1.2. Overgang naar nieuw fiscaal stelsel

Het fiscale stelsel heeft per 1 januari 2011 zijn intrede gedaan en dus niet meteen op het moment van de staatsrechtelijke hervorming (10-10-10). De achterliggende reden van deze overgangperiode is de uitvoerbaarheid: wanneer ook het fiscale stelsel op 10 oktober 2010 zou zijn ingevoerd, zou dat leiden tot belastingtijdvakken die niet overeenstemmen met een kalenderjaar. Het spreekt voor zich dat die situatie erg complex zou zijn hetgeen op deze manier is voorkomen. In het fiscale stelsel per 1 januari 2011 op de BES-eilanden is veelal afgeweken van het Nederlandse-Antilliaanse belastingstelsel.<sup>34</sup> Het nieuwe fiscale stelsel op de BES-eilanden heeft ertoe geleid dat per 1 januari 2011 binnen één land sprake is van twee fiscale systemen. Dit is een nieuw fenomeen voor het land Nederland en vraagt om juridische inpasbaarheid. De wetgever draagt het standpunt dat de inwoners van Europees Nederland niet in een (dusdanig) gelijke positie verkeren als de inwoners van Caribisch Nederland. Het gelijkheidsbeginsel<sup>35</sup> is relevant en mogelijk ook het non-discriminatiebeginsel.<sup>36</sup> Uit jurisprudentie van het Europese Hof voor de Rechten van de Mens<sup>37</sup> en de Hoge Raad der Nederlanden (hierna: ‘Hoge Raad’) blijkt dat de rechterlijke macht zich terughoudend opstelt en daardoor wordt de

<sup>32</sup> J.C.J. Wouters, ‘Van K3 via de BES-eilanden naar Caribisch Nederland: de geboorte van een nieuw fiscaal stelsel’, MBB 2011/07-08.

<sup>33</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 7.

<sup>34</sup> De belangrijkste afwijkingen van de opbrengstbelasting ten opzichte van de – weliswaar nooit van kracht geworden – dividendbelasting (Landsverordening op de dividendbelasting 2000) onder het Nederlands-Antilliaanse regime zijn: de vestigingsplaatsfictie, de inhoudingsvrijstelling (voor zover de ontvanger van het dividend niet is gevestigd op de BES-eilanden) en ten derde de behandeling van coöperaties, verenigingen, stichtingen en open fondsen voor gemene rekening.

<sup>35</sup> Ingevolge art. 1 Grondwet.

<sup>36</sup> Het non-discriminatiebeginsel is in zoverre relevant dat uitgaande dat mochten twee stelsel binnen in één land verenigbaar zijn, beide fiscale stelsels geen bepalingen mogen bevatten waarin een dusdanig onderscheid wordt gemaakt dat sprake is van discriminatie wegens godsdienst, levensovertuiging, politieke gezindheid, ras, geslacht of welke grond dan ook (Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 24).

<sup>37</sup> Zie bijvoorbeeld HR 19 oktober 2007, nr. 41 938, waarin de Hoge Raad onder meer toetste aan art. 14 van het EVRM.

wetgever een ruime beoordelingsmarge gegeven bij de vraag of al dan niet sprake is van strijdigheid met het gelijkheidsbeginsel.<sup>38</sup> Tenslotte wordt onderkend door de wetgever dat de fiscale stelsels in Caribisch Nederland en het fiscale stelsel in Europees Nederland van elkaar afwijken, maar dat de stelsels op korte termijn naar elkaar toe kunnen groeien.<sup>39</sup>

\*\*

### 1.3. Probleemstelling

#### *Aanleiding voor het onderzoek*

Zoals uiteengezet zijn de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting van kracht geworden; zij vervangen op de BES de winstbelasting. Deze laatstgenoemde opbrengstbelasting kent een vestigingsplaatsfictie waardoor de secundaire hoofdregel<sup>40</sup> de facto (hierna: ‘subhoofdregel’) zodanig luidt dat een lichaam feitelijk gevestigd op de BES-eilanden (toch) in Nederland is gevestigd voor hoofdstuk V Belastingwet BES<sup>41</sup>. Daardoor wordt voor deze lichamen toegekomen aan zowel de Nederlandse dividend- en vennootschapsbelasting. De in beginsel onbeperkte subjectieve belastingplicht van de Wet VpB 1969 en de inhoudingsplicht van de Wet DB 1965 onderwerpt ook het op de BES-eilanden gelegen vastgoed aan heffing. Ingeval een lichaam aan de voorwaarden voldoet in die zin dat het kortgezegd als ‘actief’ wordt aangemerkt, kan een beschikking worden verkregen. Het lichaam is dan op de BES-eilanden gevestigd voor de opbrengstbelasting en als dat lichaam beschikt over op de BES-eilanden gelegen onroerende zaken, is in principe ook de vastgoedheffing onverkort van toepassing. Daarnaast brengt de overgang van het Nederlands-Antilliaanse fiscale systeem naar het nieuwe fiscale BES-stelsel mee dat samenloop tussen de beide systemen kan ontstaan. In verband met de vestigingsplaats zijn twee mogelijkheden ontstaan: het lichaam kan van het Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel overgaan op het Europees Nederlandse systeem óf het kan overgaan op het nieuw fiscale stelsel van de BES-eilanden. Beide scenario’s werken anders uit ten aanzien van de afwikkeling van de fiscale claim ontstaan tijdens de Nederlands-Antilliaanse periode tot 10-10-10 en in de zogenoemde transitieperiode van 10-10-10 tot 1 januari 2011.

#### *Vraagstelling*

In deze thesis onderzoek ik het per 1 januari 2011 van kracht geworden fiscale stelsel op de BES-eilanden ten aanzien van de belastingen waaraan lichamen onderworpen kunnen zijn, te weten de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting. De hieruit voortvloeiende vraag – die in principe de essentie vormt voor mijn onderzoek – is welke (fiscale) consequenties van deze nieuw geïntroduceerde

---

<sup>38</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 24.

<sup>39</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 5.

<sup>40</sup> De primaire plaats van vestiging is immers ex art. 1.5 Belastingwet BES (gelijkluidend aan art. 4 AWR) dat de ter bepaling van de vestigingsplaats (voor een lichaam) de feiten en omstandigheden doorslaggevend zijn. Daar de vestigingsplaatsfictie slechts ziet op hoofdstuk V, betekent dat art. 1.5 Belastingwet BES onverkort van toepassing blijft voor de andere hoofdstukken waaronder de vastgoedbelasting ex hoofdstuk 4 Belastingwet BES. Voor de vastgoedbelasting geldt echter een anticumulatieregeling voor een lichaam dat vanwege de subhoofdregel niet op de BES-eilanden is gevestigd, maar in Nederland.

<sup>41</sup> De citeertitel voor de Belastingwet BES luidt: Belastingwet BES zoals bepaald in art. 10.1 Belastingwet BES.

belastingen met zich brengen. Van belang hierbij is of en in hoeverre deze gevolgen in lijn liggen met de uitgangspunten van de wetgever. Beide belastingen toets ik aan de volgende criteria: eenvoud, evenwichtigheid en consistentie. De hiervoor genoemde drie uitgangspunten corresponderen met een belastingsysteem dat naar mijn mening enerzijds effectief (doelmatig) is en anderzijds efficiënt (optimaal) is. Bovendien moet oneigenlijk gebruik zoveel mogelijk worden voorkomen en bij het hanteren van misbruikregels, mag van een zogenoemde ‘overkill’ geen sprake zijn. Op die manier bezie ik de uitgangspunten van de wetgever bij de totstandkoming van de nieuwe fiscale wetgeving en probeer ik een zo objectief mogelijke kwalificatie te maken van de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting. Met inachtneming van het bovenstaande luidt de probleemstelling van deze thesis:

*‘Wat zijn de consequenties van de op de BES-eilanden geïntroduceerde opbrengstbelasting en vastgoedbelasting en voldoen deze aan de uitgangspunten van de wetgever en aan de criteria van een evenwichtig belastingstelsel?’*

De probleemstelling wordt onderzocht aan de hand van de volgende (niet-uitputtende) deelvragen:

- Wat is de context van de nieuw geïntroduceerde opbrengst- en vastgoedbelasting met de bijbehorende uitwerking van de vestigingsplaatsfictie van de opbrengst belasting en wat zijn de perikelen in verband met de overgang van het Nederlands-Antilliaanse stelsel naar het nieuw tot stand gekomen fiscale stelsel?
- Wat is de systematiek van de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting in het perspectief van een lichaam; hoe werken de belastingen uit voor reeds op de BES-eilanden gevestigde lichamen ten tijde van de omwenteling van het toenmalige Nederlands-Antilliaanse belastingstelsel naar het geïntroduceerde belastingsysteem op de BES-eilanden?
- Hoe luidde de internationaal fiscaalrechtelijke positie en hoe is deze dientengevolge gewijzigd vanwege de (fiscale) metamorfose; wat zijn de consequenties in verband met de staatsrechtelijke hervorming en fiscale stelselwijziging van de BES-eilanden?
- Wat was de positie van de BES-eilanden vanuit Europeesrechtelijke optiek; is deze gewijzigd en is, blijft of wordt het Europees recht (in bepaalde mate) van toepassing op de BES-eilanden en wat zijn dan de consequenties?

#### **1.4. Afbakening**

In deze thesis doe ik specifiek onderzoek naar de nieuw geïntroduceerde opbrengstbelasting en vastgoedbelasting die samen de winstbelasting op de BES-eilanden hebben vervangen. De andere ‘rijksbelastingen’ en lokale heffingen op de BES-eilanden blijven in beginsel buiten beschouwing. Ook (toekomstige) belastingen van de CAM-eilanden blijven dus in principe onbesproken. Mochten er relevante raakvlakken zijn met andere belastingen dan wel andere systemen waaronder het

Nederlandse, dan zullen de desbetreffende heffingen aan bod komen. De uitvoeringstechnische en formeelrechtelijke aspecten laat ik zoveel mogelijk buiten beschouwing.

## **1.5. Opzet**

Het onderzoek is als volgt opgebouwd: allereerst wordt in het tweede hoofdstuk de samenloop met het Nederlandse belastingstelsel behandeld. Daarbij wordt ingegaan op de samenloop die zich ogenschijnlijk voordoet in verband met wisselwerking tussen het BES-stelsel en het Nederlandse stelsel: de nationale situatie komt in dit hoofdstuk aan bod. Vervolgens komt in hoofdstuk 3 respectievelijk de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting aan de orde. Daarna wordt in hoofdstuk 4 ingegaan op de grensoverschrijdende aspecten; in dit hoofdstuk behandel ik de internationaalrechtelijke aspecten zoals de gevolgen voor de vaste inrichting en de voorkoming van dubbele belasting binnen en buiten het Koninkrijk. In hoofdstuk 5 komen specifiek de Europeesrechtelijke aspecten aan bod. Ondanks het feit dat het vorige het vierde hoofdstuk de suggestie wekt de Europese positie en consequenties vanwege 10-10-10 te omvatten, heb ik desalniettemin – gezien de omvang en relevantie – gekozen een separaat hoofdstuk aan dit onderwerp te wijden. Tenslotte wordt deze thesis afgerond met een samenvatting, conclusie en aanbeveling.

## **2. Achtergrond, wisselwerking en transitieperiode**

### **2.1. Inleiding**

Dit hoofdstuk staat in het teken van de gevolgen die de overgang van het Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel naar het nieuw fiscaal stelsel op de BES-eilanden met zich brengt en de gevolgen van het op een gegeven moment niet meer voldoen aan de vestigingsplaatsfictie van art. 5.2, lid 1 Belastingwet BES (de subhoofdwet) en op een later moment weer wel. Het niet meer voldoen brengt namelijk een verplichte verplaatsing teweeg naar Nederland. In dit hoofdstuk tracht ik – voor zover aanwezig – overgangsprikelen in kaart te brengen. Ik maak een duidelijk onderscheid tussen de categorie lichamen die volgens de subhoofdwet van art. 5.2, lid 1 Belastingwet BES in Nederland zijn gevestigd en de categorie lichamen die mogelijk aan één van de drie voorwaarden van art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES voldoen. Deze laatste categorie wordt dan geacht wel op de BES-eilanden te zijn gevestigd voor toepassing van hoofdstuk V Belastingwet BES. Deze twee situaties van het wel of niet voldoen aan de voorwaarden brengen verschillende consequenties teweeg en leiden tot volstrekt andere scenario's. Het Nederlands-Antilliaanse stelsel gold zoals gezegd voor de BES-eilanden tot en met 31 december 2010.

In paragraaf 2.2 ga ik eerst in op de achtergrond met betrekking tot de totstandkoming van de opbrengst- en vastgoedbelasting. Vervolgens ga ik in paragraaf 2.3 nader in op de voor de opbrengstbelasting van toepassing zijnde vestigingsplaatsfictie; het wel of niet voldoen aan deze fictie leidt namelijk direct tot een (verplichte) stelselwisseling. Daarna ga ik in paragraaf 2.4 in op de wisselwerking tussen het fiscale Nederlandse regime en het fiscale BES-regime; dit vanwege het kruisen van respectievelijk de in Nederland geldende dividend- en vennootschapsbelasting en de op de BES-eilanden geldende vastgoed- en opbrengstbelasting. Een zodanige situatiewijziging dat het lichaam eerst wel en later niet wordt gekwalificeerd voor vestiging op de BES-eilanden of vice versa laat ik niet onbesproken. Eindafrekeningsbepalingen van zowel het BES-regime als het Nederlandse regime spelen een cruciale rol bij een stelselwijziging. In paragraaf 2.5 ga ik in op de tijdelijke overgang vanwege de transitieperiode; de afwikkeling van het Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel en het van kracht worden van het nieuwe BES-stelsel komen hier aan de orde.

Naar mijn mening is sprake van ongewenste samenloop indien bedoelde dan wel onbedoelde cumulatie optreedt doordat het desbetreffende object (gedeeltelijk) door zowel de (voormalige) winstbelasting als de nieuwe opvolgende belastingen in de heffing wordt betrokken.

### **2.2. Achtergrond**

De staatkundige hervorming van de BES-eilanden zou – zonder enig wettelijk ingrijpen – een integrale toepassing van het Nederlands fiscale stelsel met zich brengen. Al snel bleek de onwenselijkheid

hiervan, gelet op onder andere de bijzondere positie van de BES-eilanden. Daardoor is een wettelijke basis<sup>42</sup> getroffen om voor deze eilanden nadere regels te stellen en andere specifieke maatregelen te treffen. De BES-eilanden onderscheiden zich volgens de regering vooral van Nederland op de volgende punten<sup>43</sup>:

- i. de economische en sociale omstandigheden;
- ii. de (grote) afstand tot het Europese deel van Nederland;
- iii. de (kleine) oppervlakte en de (geringe) bevolkingsomvang;
- iv. de geografische omstandigheden;
- v. het klimaat;
- vi. het insulaire karakter.<sup>44</sup>

De hierboven genoemde punten werk ik hieronder nader uit. Daar de punten ii. en iii. zich gezien de benaming vrij eenvoudig laten beantwoorden, voeg ik deze punten samen. Aangezien niet alle statistieken van de BES-eilanden voorhanden zijn en ter vergelijking met de andere Nederlands Caribische eilanden, ga ik hier ook in op de overige eilanden die deel uitmaken van het Koninkrijk.

#### *Ad i. De economische en sociale omstandigheden*

De BES-eilanden worden beschouwd als kleine, open economieën. De economische activiteit wordt dan over het algemeen bepaald door de ontwikkeling in de wereldeconomie. De mate van openheid – gemeten als de som van de uitvoer en invoer van goederen en diensten in bruto binnenlands product – varieert sterk ten aanzien van de Nederlands Caribische eilanden. Voor Aruba geldt een percentage van 115%, voor Bonaire 88% en voor Curaçao 89%.<sup>45</sup> Voor de Bovenwindse Eilanden (Sint Maarten, Sint Eustatius en Saba) geldt een percentage van bijna het dubbele: 196%.<sup>46</sup> Hierdoor zijn Sint Maarten, Saba en Sint Eustatius extra gevoelig en kwetsbaar voor externe economische ontwikkelingen. Daarnaast zijn de eilandeneconomieën sterk verweven met de economie van de Verenigde Staten. Het invoeren van de USD op de BES-eilanden strookt daarmee.<sup>47</sup> Het toerisme is de belangrijkste motor van de eilandeneconomieën: de geschatte bijdrage aan het BBP ligt rond de 30% voor Aruba, Bonaire en Curaçao.<sup>48</sup> In vergelijking tot Nederland is het bruto nationaal product per hoofd van de bevolking fors lager op de BES-eilanden. Ten aanzien van de Caribische eilandeneconomieën zijn de BES-eilanden – als naar nominaal bruto nationaal product per capita wordt gekeken – middenmoters. Bovendien leunt de economie op de BES-eilanden vanwege de veel beperktere omvang op een aantal klein pijlers, terwijl de economie in Nederland veel

<sup>42</sup> Art. 1, lid 2 van het Statuut voor het Koninkrijk der Nederlanden.

<sup>43</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 25 en 26.

<sup>44</sup> Ook de Europeesrechtelijke positie wordt genoemd (Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 25 en 26). In hoofdstuk 4 ga ik uitgebreider op deze problematiek in.

<sup>45</sup> Louis Lengrand en Associates, Versailles, 'Economische gevolgen van de status van Ultraperifeer gebied voor de Nederlandse Antillen en Aruba, SEOR, Erasmus Universiteit Rotterdam, 2 juni 2008, p. 24.

<sup>46</sup> Louis Lengrand en Associates, Versailles, 'Economische gevolgen van de status van Ultraperifeer gebied voor de Nederlandse Antillen en Aruba, SEOR, Erasmus Universiteit Rotterdam, 2 juni 2008, p. 24.

<sup>47</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 18.

<sup>48</sup> CBS Nederlandse Antillen en Aruba, periode 2000-2006.

gedifferentieerder en gediversificeerder is. Voor Saba en Bonaire geldt dat zij voornamelijk leunen op de toerismesector, terwijl voor Sint Eustatius – naast toerisme – de olieop- en overslag een belangrijke plaats inneemt.<sup>49</sup> Veel van de nabij gelegen (ei-)landen van de BES-eilanden zijn eveneens economisch afhankelijk van één of een relatief klein aantal sectoren. Naast toerisme speelt de financiële dienstverlening een grote rol in deze gebieden. De Britse overzeese gebiedsdelen daarentegen zijn meer gericht op de financiële dienstverlening. Zij hebben het hoogste nominale bruto binnenlands product per hoofd van de bevolking en zij kunnen zich op economisch gebied vergelijken met Nederland.

*Ad ii. en iii. De afstand tot het Europese deel van Nederland, de oppervlakte en de bevolkingsomvang*

De Caribische eilanden behorend tot het Koninkrijk zijn ongeveer 7300 kilometer van Nederland verwijderd. De reistijd met betrekking tot transport c.q. (personen)vervoer vanuit Nederland is groter ten opzichte van de omringende landen en gebieden in het Caribische gebied en Zuid-Amerika. Het is logisch dat de concurrentie zich voornamelijk uitstrekt tot landen in het Caribisch gebied (Sint Eustatius en Saba) en Zuid-Amerika (Bonaire).<sup>50</sup> Voor wat betreft de oppervlakte geldt dat de Benedenwindse Eilanden in vergelijking met de Bovenwindse Eilanden veel groter zijn: de totale oppervlakte van de Bovenwindse Eilanden beslaat namelijk ongeveer 7% van de oppervlakte van de Benedenwindse Eilanden. De oppervlakte van Aruba, Bonaire en Curaçao is respectievelijk 180 km<sup>2</sup>, 288 km<sup>2</sup> en 444 km<sup>2</sup>, terwijl die van Saba, Sint Eustatius en Sint Maarten ('SSS') achtereenvolgens slechts 13 km<sup>2</sup>, 21 km<sup>2</sup> en 34 km<sup>2</sup> bedraagt.<sup>51</sup> Vandaar dat de drie hiervoor genoemde eilanden simpelweg ook wel de kleine drie ('K3') worden genoemd.<sup>52</sup> De grootte van de BES-eilanden komt niet overeen met de landsoppervlakte van andere Nederlandse (Wadden)eilanden zoals Texel (170km<sup>2</sup>) en Vlieland (36km<sup>2</sup>), behoudens Bonaire, dat bijna even groot is als Texel. Bonaire is van de BES-eilanden veruit het grootste eiland.

De BES-eilanden hebben ongeveer een bevolkingsomvang van de drie eilanden tezamen minder dan 20.000 mensen waarvan het overgrote deel op Bonaire woonachtig is. In een doorsnee Nederlandse gemeente wonen al meer dan 20.000 inwoners;<sup>53</sup> het is zeer bijzonder dat elk van de drie BES-eilanden afzonderlijk als openbaar lichaam is aangemerkt.

*Ad iv. De geografische omstandigheden*

Van de BES-eilanden behoort Bonaire zoals hiervoor geconstateerd tot de Nederlandse Benedenwindse Eilanden waartoe Aruba en Curaçao ook behoren, samen vormen deze de ABC

<sup>49</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3.

<sup>50</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, V-N2010/6.3.

<sup>51</sup> Louis Lengrand en Associates, Versailles, 'Economische gevolgen van de status van Ultraperifeer gebied voor de Nederlandse Antillen en Aruba, SEOR, Erasmus Universiteit Rotterdam, 2 juni 2008, p. 6.

<sup>52</sup> Zie J.C.J. Wouters, 'Van K3 via de BES-eilanden naar Caribisch Nederland: de geboorte van een nieuw fiscaal stelsel', MBB 2011/07-08.

<sup>53</sup> Voor een aantal voorbeelden verwijs ik naar: <http://www.incijfers.nl/voorbeelden.aspx>.

eilanden. Deze eilanden zijn gelegen voor de kust van Venezuela, de afstand bedraagt tussen de dertig en honderd kilometer. De andere BES-eilanden Sint Eustatius en Saba behoren samen met Sint Maarten tot de Bovenwindse Eilanden van de Kleine Antillen<sup>54</sup>. Saba en Sint Eustatius liggen in een driehoek op ongeveer vijftig kilometer van Sint Maarten en zijn circa twintig kilometer van elkaar verwijderd. In de directe omgeving ten noorden van Sint Maarten ligt op ongeveer 20 kilometer het tot het Britse Koninkrijk behorende Anguilla, terwijl aan de zuidkant op circa dezelfde afstand Sint Barthelemy (ook wel: 'Saint Barth') ligt. Dit eiland behoort tot de Franse republiek. Daarnaast liggen in de bredere omgeving onder meer de British Virgin Islands en Puerto Rico. De afstand bedraagt hier enkele honderden kilometers. Bonaire ligt ten opzichte van Sint Eustatius en Saba in een andere omgeving; de afstand van de Bovenwindse Eilanden en de Benedenwindse Eilanden is ongeveer 870 km.<sup>55</sup>

#### *Ad v. Het klimaat*

De Bovenwindse Eilanden verschillen voor wat betreft het klimaat van de Benedenwindse Eilanden. Weliswaar kennen beide eilandengroepen een tropisch zeeklimaat, het klimaat op de Benedenwindse Eilanden is uitgesproken droog met weinig regenval en veel (passaat)wind. De bodem is rotsachtig en stenig en het landschap is er vrij vlak. Daarentegen hebben de Bovenwindse Eilanden meer regenval en minder wind. De vegetatie is daardoor overvloediger; zo kent Saba zelfs een tropisch oerwoud. Bovendien zijn de Bovenwindse Eilanden bergachtig en liggen deze in een regio waarin regelmatig orkanen en aardbevingen voorkomen.<sup>56</sup> Hieruit kan worden opgemaakt dat de natuurlijke situatie – waaronder het klimaat – op Bonaire niet volkomen gelijkwaardig is aan die van de andere eilanden. In verband met de parlementaire behandeling voor een nieuw fiscaal stelsel op de BES-eilanden is vanzelfsprekend vanzelfsprekend dat de wetgever zoveel mogelijk verschillende aspecten hierin meeneemt. Een prudente afweging is immers noodzakelijk opdat een zo optimaal mogelijk belastingstelsel kan worden verkregen. Wat ik opmerkelijk vind, is dat het klimaat als element wordt genoemd, terwijl een daarmee samenhangende fiscale regeling ontbreekt.<sup>57</sup> Sint Eustatius en Saba zouden bijvoorbeeld gebaat zijn met een landbouwstimuleringsmaatregel gezien de overvloedige vegetatie.

#### *Ad vi. Het insulaire karakter*

Het insulaire karakter omvat alle hiervoor genoemde aspecten. Vandaar dat ik aan dit uitgangspunt minder aandacht schenk. Het is belangrijk om vast te stellen wat het insulaire karakter anders maakt ten opzichte van gebieden die geografisch niet zodanig zijn afgescheiden. Nederland heeft op dit

<sup>54</sup> De Kleine Antillen zijn de Beneden- en de Bovenwindse eilanden tezamen en vormen de boog van eilanden

<sup>55</sup> Louis Lengrand en Associates, Versailles, 'Economische gevolgen van de status van Ultraperifeer gebied voor de Nederlandse Antillen en Aruba, SEOR, Erasmus Universiteit Rotterdam, 2 juni 2008, p. 5.

<sup>56</sup> Louis Lengrand en Associates, Versailles, 'Economische gevolgen van de status van Ultraperifeer gebied voor de Nederlandse Antillen en Aruba, SEOR, Erasmus Universiteit Rotterdam, 2 juni 2008, p. 6.

<sup>57</sup> Te denken valt hier aan de landbouwvrijstelling (art. 3.12 Wet IB 2001) en de vrijstelling voor bosbedrijf (art. 3.11 Wet IB 2001).

gebied ervaring met de Waddeneilanden waar met vervoerbelemmeringen rekening dient te worden gehouden vanwege de beperktere bereikbaarheid over zee of door lucht. Zeehavens en luchthavens zijn essentieel zo ook voor de BES-eilanden. Grenseffecten voor wat betreft de goederen- en dienstenstromen met aangrenzende geografische gebieden zijn hierdoor sterk gereduceerd. Het ‘vaste’ land Nederland heeft – ter vergelijking – een grens heeft over land van 1027 km.<sup>58</sup> Bovendien zijn de BES-eilanden ten opzichte van de Waddeneilanden veel verder van Nederland verwijderd en daarmee zijn arbitragemogelijkheden vanwege het afwijkende stelsel op het gebied van accijnzen, invoerrechten en algemene bestedingsbelasting in vergelijking met de indirecte belastingen in Nederland veel moeilijker uitvoerbaar. De grenseffecten ten opzichte van andere Caribische mogendheden zullen beperkt zijn daar de relatieve positie van de BES-eilanden min of meer zo blijft. Daarnaast geldt ook dat de BES-eilanden slechts per boot of vliegtuig te bereiken zijn.

De vraag die rees bij de creatie van een nieuw fiscaal stelsel, luidde destijds hoe een nieuw stelsel moest worden vorm gegeven. Gelet op de hiervoor zes uitgewerkte karaktereigenschappen is een complex en omvangrijk stelsel als het Nederlandse fiscale systeem geen goed startpunt voor de drie eilanden. Ook vanwege de concurrentie tussen de eilanden in het Caribisch gebied, werd het doorvoeren van het Nederlandse fiscale regime niet wenselijk geacht.<sup>59</sup> Daarom is gekozen voor twee fiscale stelsels binnen één land. Dat roept spanning op aangezien een dusdanige situatie slechts aanvaardbaar is indien daaraan objectieve en redelijke motieven ten grondslag liggen. De verschillen op tal van terreinen heb ik zojuist hierboven opgesomd en uitgewerkt. Naar mijn mening is een ander fiscale stelsel op de BES-eilanden gerechtvaardigd ten opzichte van het doorvoeren van het Nederlandse fiscale stelsel.<sup>60</sup> De Raad van State lijkt impliciet te erkennen dat de BES-eilanden objectief verschillend zijn van Nederland; hij doet in zijn advies de suggestie om in een tussenperiode terug te grijpen op de Nederlands-Antilliaanse landsverordeningen op het terrein van belastingen.<sup>61</sup>

Handhaving van het Nederlands-Antilliaanse systeem is ook overwogen in plaats van een nieuw belastingsysteem op de BES-eilanden zo blijkt uit de parlementaire geschiedenis.<sup>62</sup> Dit stelsel is echter ouderwets van aard en bevat zogenoemde ‘gunstregimes’ die niet stroken met de uitgangspunten om de BES-eilanden wel aantrekkelijk en daarmee concurrerend te laten zijn, zonder dat de BES-eilanden te kwalificeren zijn als een of andere vorm van belastingparadijs<sup>63</sup>. Het betreft onder meer de penshonado-regeling, de economische zones<sup>64</sup> en het offshore-regime. In het bijzonder vanwege de

---

<sup>58</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 31.

<sup>59</sup> Nota naar aanleiding van het verslag, Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p.4.

<sup>60</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 8.

<sup>61</sup> Onderdeel 17 van het Advies raad van State en nader rapport zoals cursief opgenomen in Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 4.

<sup>62</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3 en nr. 7.

<sup>63</sup> In 1998 heeft de OESO de criteria neergelegd aan de hand waarvan een belastingparadijs kan worden geïdentificeerd. De vier hoofdindicatoren zijn: geen of te verwaarlozen belasting op het betreffende inkomen (uit winst), gebrek aan effectieve informatiewisseling door (excessief) bankgeheim, gebrek aan transparantie door (excessief) bankgeheim en geen substantiële (bedrijfs)activiteit.

<sup>64</sup> Zie uitgebreider voor de penshonado-regeling en de economische zones: J. Adeler en P. Kavelaars, ‘Belastingheffing in Caribisch Nederland’, TAR 08-2011.

veroudering blijkt het Nederlands-Antilliaanse stelsel vatbaar voor (ongewenste) ontgaansmogelijkheden<sup>65</sup>. Het moge duidelijk zijn dat een dergelijk stelsel geen optimale basis vormt, tenzij het stelsel alsnog grondig wordt herzien. Dat vergt wellicht dezelfde inspanning als een (eenvoudig) nieuw belastingstelsel. Een belangrijk verschil met het oude Nederlands-Antilliaanse stelsel in vergelijking met het BES-stelsel, is dat de heffing en inning ligt bij de lokale besturen. Zij hebben daarmee invloed en taken, terwijl de uitvoering onder Nederlandse hoede moet komen. Zo blijkt namelijk uit de vormgeving.<sup>66</sup>

Ten behoeve van de BES is uiteindelijk gekozen voor een volledig nieuw fiscale stelsel, met name voor de winstheffing van lichamen. De aandachtspunten die daarbij zijn gehanteerd voor het belastingstelsel op de BES-eilanden zouden moeten leiden tot een geschikt functionerend overzees Nederland. De BES-eilanden mogen (materieel inhoudelijk) absoluut geen status van belastingparadijs verwerven.<sup>67</sup> Toch geeft *Kavelaars*<sup>68</sup> aan dat met het ontbreken van winstbelasting een belastingparadijs lijkt te zijn ontstaan. Dat geldt volgens hem ook voor actieve ondernemingen oftewel de rokende schoorstenen. Zij vallen namelijk in principe onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting. De definitie van een belangparadijs is naar mijn mening breed omvattend en kan worden gestoeld op diverse pijlers; niet alleen de effectieve belastingdruk, maar bijvoorbeeld ook op basis van de mate van informatie-uitwisseling. Gezien het tarief van de opbrengstbelasting dat 5% bedraagt, is het zeker niet uitgesloten dat de BES-eilanden alsnog binnen de reikwijdte van de kwalificatie belastingparadijs vallen. Voor wat betreft de informatieverplichtingen geldt overigens dat de Europese spaartegoedenrichtlijn<sup>69</sup> op de BES-eilanden van toepassing is gebleven.<sup>70</sup> Bovendien is een duidelijk onderscheid gemaakt tussen niet actieve lichamen zoals kasgeldvennootschappen c.q. lichamen die niet aan één van de drie voorwaarden voldoen en wel actieve lichamen. De eerstgenoemde categorie valt in principe onder de Nederlandse vennootschaps- en dividendbelasting en kan dus niet ‘profiteren’ van het 5%-tarief van de opbrengstbelasting in die zin dat de winstbelasting achterwege blijft. Voor wat betreft de actieve vennootschappen met reële activiteiten op

---

<sup>65</sup> Als voorbeeld kan worden genoemd de successiebelasting die aan het licht komt (Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 11) waar de inmiddels gedateerde Successiebelastingverordening 1908 niet grondig herzien is en dientengevolge vanwege de hoeveelheid ontgaansmogelijkheden de opbrengst nagenoeg nihil geworden.

<sup>66</sup> Hoofdstuk VIII Belastingwet BES regelt het Formeel belastingrecht en invordering van BES belastingen.

<sup>67</sup> *Kavelaars, Adeler en Beeks*, 2011, p. 22

<sup>68</sup> P. *Kavelaars*, ‘Caribisch Nederland: een fiscaal gedrocht?’, ‘Maatschappelijk ingesteld’, Aangeboden aan D.A. Albrechtse ter gelegenheid van zijn afscheid van het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, 17 juni 2011.

<sup>69</sup> Richtlijn van de Raad van 3 juni betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling 2003/48/EG (Pb EU L 157 van 26 juni 2003). Deze richtlijn heeft materieel gezien belang voor het gehele Koninkrijk.

<sup>70</sup> Voor België, Luxemburg en Oostenrijk, als ook de afhankelijke en geassocieerde gebieden in het Caribische gebied (waaronder de BES-eilanden), geldt gedurende een overgangperiode een overgangsregeling. Tijdens die overgangperiode mogen deze lidstaten en gebieden een bronheffing inhouden. België houdt sinds 1 januari 2010 echter geen bronheffing meer in op basis van de spaartegoedenregelgeving. Dit doet echter niets af aan het einddoel dat gericht is op de totstandbrenging van automatische gegevensuitwisseling met betrekking tot rentebetalingen in alle lidstaten van de Europese Unie en afhankelijke en geassocieerde gebieden in het Caribische gebied. Ondanks dat de overgangperiode nog niet is verstreken, wordt nu voorgesteld ook voor de BES-eilanden over te gaan op de automatische gegevensuitwisseling. Op deze wijze wordt binnen het toekomstige land Nederland op dezelfde wijze voldaan aan dezelfde Europeesrechtelijke verplichting.

(één van) de BES-eilanden is de gedachte hierachter eenvoudig volgens Kavelaars<sup>71</sup>: “*men streeft er op die manier na om investeerders te lokken en daarmee een impuls te geven aan de economische groei*”. De regering maakt duidelijk dat een aantrekkelijk fiscaal BES-stelsel noodzakelijk is, omdat anders buitenlandse investeringen en commerciële activiteiten aan de BES-eilanden voorbij gaan. Regiogebieden kennen namelijk een veelvuldig gebruik van fiscale vrijstellingen of dat belastingen geheel niet worden geheven.<sup>72</sup> Voor het aantrekken van bedrijvigheid op de BES-eilanden, zal bij de vestigingsplaatskeuze worden gekeken naar een scala aan factoren zoals de politieke stabiliteit, infrastructuur, opleidingsniveau, kennis van vreemde talen, arbeidskosten en het fiscale stelsel. Anders dan in Nederland zullen bedrijven bij het maken van de vestigingsplaatskeuze bij de BES-eilanden meer belang hechten aan de hoogte van de arbeidskosten<sup>73</sup> en de vormgeving van het fiscale stelsel. Met betrekking tot dit laatste kiezen bedrijven in eerste instantie voor de tarieven van de winst- en dividendbelasting. Opvallend is dat de meeste (ei-)landen in het Caribische gebied wel één van beide belastingen kennen, hoewel daarnaast wordt voorzien in verschillende regimes (zoals off-shore regimes, economische zone regelingen of taxholidays). Het gesauveerde stelsel voor de BES-eilanden ten aanzien van de winst- en dividendbelasting versterkt de relatieve concurrentiepositie van de BES-eilanden in de Caribische regio. Het gekozen stelsel is geen vreemde verschijning in het Caribisch gebied, te meer doordat de vestigingsplaatsfictie (zie paragraaf hierna) een heel duidelijk onderscheid maakt tussen activiteiten welke (veel economische) binding hebben met de BES-eilanden en activiteiten die in beginsel overal ter wereld kunnen plaatsvinden.<sup>74</sup> Wel worden zorgen geuit over het ontbreken van een winst- en successiebelasting. Een aanzuigende werking ligt op de loer vanuit Nederland, Curaçao en Aruba. In het bijzonder voor actieve vennootschappen die nu nog op Curaçao en Aruba zijn gevestigd.<sup>75</sup> De fiscaliteit kan worden ingezet om meer evenwicht te brengen in concurrentie posities zolang de fiscaliteit geen schadelijke belastingconcurrentie tot gevolg heeft.<sup>76</sup>

### 2.3 Vestigingsplaatsfictie

Voor de beoordeling of een lichaam op de BES is gevestigd, geldt de hoofdregel van art. 1.5, lid 1, onderdeel c Belastingwet BES. Deze bepaling is van gelijke aard als de Nederlandse bepaalwijze van de vestigingsplaats ex art. 4 Algemene Wet Rijksbelastingen (hierna: ‘AWR’). De vestigingsplaats wordt namelijk beoordeeld naar de omstandigheden waarbij de feiten cruciaal zijn. Voor een lichaam

---

<sup>71</sup> P. Kavelaars, ‘Caribisch Nederland: een fiscaal gedrocht?’, ‘Maatschappelijk ingesteld’, Aangeboden aan D.A. Albrechtse ter gelegenheid van zijn afscheid van het Fiscaal Economisch Instituut van de Erasmus Universiteit Rotterdam, 17 juni 2011.

<sup>72</sup> Vgl. British Virgin Islands waar geen belasting wordt geheven over dividenden en kapitaalinkomsten voor niet-inwoners, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) Tax Research, Key Features.

<sup>73</sup> Hiervoor zijn afspraken gemaakt over de hoogte van het voorzieningenniveau op de BES-eilanden geldende minimumloon, het onderst geldende algemene ouderdomsverzekering (AOV) en de algemene weduwe- en wezenwet (AWW), niet naar het Nederlands niveau zouden worden gebracht waardoor de positie van de BES-eilanden ten opzichte van de regio voor deze elementen althans min of meer dezelfde blijft (Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 28).

<sup>74</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 29.

<sup>75</sup> Advies raad van State en nader rapport zoals cursief opgenomen in Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 4, p. 6.

<sup>76</sup> Zowel op mondiaal niveau (bijvoorbeeld een Caribisch land of gebied in vergelijking tot de Verenigde Staten) of op lokaal niveau (bijvoorbeeld één van de BES-eilanden ten opzichte één van de CAM-eilanden), Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7.

geldt dat onder meer relevant is waar de beslissingen worden genomen of de feitelijke leiding plaatsvindt. Deze twee punten kunnen de doorslag geven voor een aanknopingspunt dat uitwijst naar het desbetreffende land. Zodoende wordt voor de BES-eilanden dezelfde systematiek gehanteerd. Echter, hierop wordt een inbreuk gemaakt door van het principe af te wijken aangezien lichamen in beginsel zijn gevestigd in Nederland. De basis voor deze systematiek is ontleend aan Noorwegen in relatie tot Spitsbergen waar de vestigingsplaatsfictie een vergelijkbare antimisbruikregeling kent.<sup>77</sup> In art. 5.2, lid 1 Belastingwet BES is namelijk geregeld dat een lichaam niet op de BES is gevestigd, tenzij de inspecteur ingevolge lid 2 op verzoek van het lichaam bij een bezwaar vatbare beschikking heeft vastgesteld waarbij aan één van de drie gestelde objectief toetsbare criteria moet zijn voldaan. Bij zowel het eerste als het laatste criterium zijn echter wel ondergeschikte cumulatieve testen terug te vinden. Teneinde willekeur te voorkomen, gelden deze criteria voor alle lichamen in gelijk mate. Dat is in het belang van de rechtszekerheid en komt de eenheid van beleid ten goede.<sup>78</sup> In het volgende hoofdstuk ga ik in op de reikwijdte van de opbrengstbelasting waar de vestigingsplaatsfictie deel van uitmaakt.

De drie gestelde criteria in art. 5.2, lid 2 onderdelen a, b en c Belastingwet BES kunnen worden betiteld als de drie zogenaamde (niet-cumulatieve) volgende testen:

- i. De kleine ondernemerstest<sup>79</sup>;
- ii. De activatest; of
- iii. De personeels- en bedrijfsruimte test

Hieronder ga ik afzonderlijk in op elk criterium.

#### *Ad i. De kleine ondernemerstest*

Het eerste criterium zoals bepaald in art. 5.2, lid 2 onderdeel a Belastingwet BES ontziet kortgezegd de kleine ondernemers die zich bezig houden met reële activiteiten. Het lichaam moet cumulatief aan de volgende eisen voldoen; het mag een jaarlijkse omzet hebben van maximaal USD 80.000, de bezittingen van het lichaam doorgaans ten hoogste USD 200.000 bedragen en het lichaam mag zich niet bezighouden met financiële dienstverlening, royaltybetalingen, verzekerings- en herverzekeringsactiviteiten, daaronder mede begrepen diensten ter zake van het optreden als directie van vennootschappen waarvan de statutaire zetel of feitelijke leiding op de BES is gevestigd en andere dienstverlening ter zake van het trustbedrijf. Zo worden activiteiten van beperkte omvang ontzien van daadwerkelijke testen. Ik denk dat het voorgaande redelijk is om de ‘kleine-ondernemer’ niet met onterechte en onredelijke (administratieve) lasten op te zadelen. De grenzen zijn echter wel arbitrair, maar dat is in principe onvermijdelijk bij het stellen van een bepaalde hoeveelheid. Een lichaam kan deze grens ontgaan bij overschrijding door te kiezen voor opsplitsing waardoor de activa en passiva

---

<sup>77</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7.

<sup>78</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7.

<sup>79</sup> In eerste instantie waren het twee voorwaarden; deze voorwaarde is toegevoegd bij nota van wijziging, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 8), Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 88.

voortaan zijn ondergebracht in verschillende lichamen die als zodanig aan het omzet- en activamaximum voldoen. Door het stellen van absolute grenzen wordt bovendien geen rekening gehouden met de relatieve verschillen tussen activa en omzet die sterk variëren per branche. Nu spitst de opbrengstbelasting zich toe op die bedrijven die precies binnen deze omzet/activatotaal-verhouding vallen. Op zich lijken mij deze bedragen acceptabel vanwege de kleinschaligheid<sup>80</sup> in lijn met de kenmerken van de BES-eilanden, om aan te sluiten bij hetgeen de wetgever heeft beoogd voor de lokale bedrijvigheid. Deze groep zou zonder (extra) lastendruk ‘gebruik’ kunnen maken van de opbrengstbelasting in tegenstelling tot het Nederlandse fiscale stelsel.

#### *Ad ii. De activatest*

Het tweede criterium betreft ingevolge art. 5.2, lid 2, onderdeel b Belastingwet BES de zogenoemde bezittingentoets. De bezittingen (activa) van het lichaam dienen doorgaans voor ten hoogste 50% te bestaan uit beleggingen, deelnemingen, liquiditeiten, activa waarvan het gebruik of gebruiksrecht ter beschikking wordt gesteld aan personen die buiten de BES-eilanden wonen of zijn gevestigd en overige bezittingen die worden aangewend voor het direct of indirect financieren van personen die buiten de BES-eilanden wonen of zijn gevestigd. Voor het begrip ‘deelnemingen’ wordt teruggegrepen op de Nederlandse deelnemingsvrijstelling ex art. 13 Wet VpB 1969 waar art. 5.2, lid 5 Belastingwet BES voor zorgt. Er is – gezien het voorgaande – al sprake van een deelneming vanaf een 5%-belang.<sup>81</sup> Naar de mening van de regering is geen sprake (meer) van een actief lichaam indien de hiervoor opgesomde activa meer dan 50% van de activazijde van de balans behelzen. Indien de 50% wordt overschreden, duidt dat op een niet-actief lichaam. De 50%-eis biedt actieve bedrijven voldoende speelruimte om voor de normale bedrijfsuitoefening de benodigde liquiditeiten aan te houden. De aanname wordt gemaakt dat bij een actief lichaam de activa normaliter zullen bestaan uit een combinatie van de volgende categorieën activa: een onroerende zaak die voor de normale bedrijfsuitoefening wordt gebruikt (oftewel dienstbaar zijn aan de onderneming), inventaris, transportmiddelen, machines, gereedschappen, voorraden, onderhanden werk, vorderingen op debiteuren en bank-, dan wel kassaldi.

De 50%-eis is op zich niet uit de lucht komen vallen daar deze bijvoorbeeld terugkomt in het deelnemingsregime van de Nederlandse vennootschapsbelasting. Voor de beoordeling of de deelnemingsvrijstelling kan worden toegepast wordt dus hetzelfde criterium toegepast van 50% reële activa. De deelnemingsvrijstelling wordt namelijk uitgesloten met betrekking tot de voordelen uit hoofde van een als belegging gehouden deelneming.<sup>82</sup> Bij wijze van fictie wordt in ieder geval als beleggingsdeelneming aangemerkt zoals blijkt uit de aanhef van art. 13, lid 10, onderdeel a Wet VpB 1969: “*de bezittingen van het lichaam waarin de belastingplichtige de deelneming heeft,*

<sup>80</sup> Nederland kent bijvoorbeeld in de Wet VpB 1969 een tariefopstap van 20% voor een belastbaar bedrag belastbaar Nederlands bedrag van tot en met € 200.000 en vanaf deze grens geldt een tarief van 25%.

<sup>81</sup> Ingevolge art. 13, lid 2 Wet VpB 1969. De deelnemingsvrijstelling hoeft overigens niet van toepassing te zijn vanwege uitzonderingen.

<sup>82</sup> Tenzij sprake is van een kwalificerende beleggingsdeelneming ingevolge art. 13, lid 10 Wet VpB 1969. Dan is de deelnemingsvrijstelling toch van toepassing.

*geconsolideerd beschouwd, doorgaans grotendeels bestaan uit belangen(...)*” Het ligt voor de hand wanneer dezelfde wetgever door het hanteren van dezelfde term ‘doorgaans’ dezelfde bedoeling heeft. Echter, dat blijkt niet zo te zijn uit de parlementaire geschiedenis.<sup>83</sup> Het begrip is expres niet nader ingevuld voor wat betreft een tijdspanne. De invulling is afhankelijk van de situatie van het desbetreffende geval. Om de praktijk de benodigde flexibiliteit te geven in de uitvoering wordt er geen nadere concrete invulling gegeven. Zodoende blijft onduidelijkheid bestaan ten aanzien van het begrip ‘doorgaans’, althans voor zover van toepassing op de deelnemingsvrijstelling in de Nederlandse vennootschapsbelasting ex art. 13 Wet VpB 1969. Wel kan uiteraard worden gesteld dat de situatie door het gebruik van de term doorgaans is verbeterd ten opzichte van vroeger, omdat destijds een continue toets gold voor de beoordeling of de deelnemingsvrijstelling kon worden toegepast.

Met de term doorgaans in art. 5.2 Belastingwet BES wordt beoogd tot uitdrukking te brengen dat het op de BES-eilanden gevestigde lichaam, structureel, i.e. meestal op ten minste de helft van het aantal dagen in een kalenderjaar aan deze eisen moet voldoen. Het is volgens de regering uiteraard niet de bedoeling om deze toetsen, elke week of elke maand uit te voeren. Desalniettemin is wel een harde lijn getrokken doordat de facto minimaal 183 dagen per jaar aan de activatest van ten minste 50% actieve activa moet zijn voldaan. Mijns inziens is een dagelijkse toets onontkoombaar aangezien het uiteindelijk van één dag kan afhangen of aan de strikte eis van minimaal 183 dagen wordt voldaan. Deze 183 dagen eis komt ook terug in de zogenoemde detachingsregeling van art. 15, lid 2 OESO-Modelverdrag. Hoogstwaarschijnlijk is de ratio van deze specifieke uitzonderingsbepaling voor uitgezonden personeel dezelfde. Art. 15 OESO-Modelverdrag betreft namelijk de inkomsten uit arbeid. De hoofdregel bepaalt dat ingevolge art. 15, lid 1 OESO-Modelverdrag de staat waar de dienstbetrekking wordt uitgeoefend, heffingsbevoegd is.<sup>84</sup> De detachingsregeling vormt een uitzondering en is opgenomen voor in principe de reguliere werknemers. De wijze van toepassing van deze regeling is in overeenstemming met de activatest: indien de 183 dagen op jaarbasis<sup>85</sup> wordt overschreden, wordt de detachingsregeling in het geheel niet toegepast waardoor weer wordt teruggevallen op de hoofdregel om de arbeidsinkomsten volgens de hoofdregel toe te wijzen. Het kan dan misschien niet de bedoeling zijn dat de toets elke dag wordt afgelegd, toch zal uiteindelijk wel de meerderheid van het aantal dagen noodzakelijk moeten zijn om aan de activatest te voldoen. De regering wil met deze doorgaansvoorwaarde voorkomen – zo geeft zij althans zelf aan – dat in situaties waarbij het lichaam op de balansdata slechts tijdelijk voldoet aan deze eis en daarbuiten dus niet, het lichaam alsnog door in de periode vlak voor het balansdatum personeel aanneemt en vervolgens in de periode na balans datum (direct) het personeel weer ontslaat, alsnog aan de eis voldoet. Vice versa acht de wetgever het onwenselijk als in de periode vlak voor balansdatum een

---

<sup>83</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 129, nr. 3, p. 29.

<sup>84</sup> Volgens de letterlijke tekst van art. 15, lid 1 OESO-Modelverdrag komt de heffingsbevoegdheid primair toe aan de woonstaat, tenzij de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend en daardoor kan de woonstaat dus ook heffingsbevoegd zijn (A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, ‘Internationaal belastingrecht’, p.250 en 246).

<sup>85</sup> Meer zuiver: het gaat om gedurende een periode van twaalf maanden om arbitrage tussen fiscale boekjaren van verschillende staten te voorkomen zodat feitelijk langer zou kunnen worden genoten van de detachingsregeling.

medewerker ontslag neemt, terwijl door het jaar heen wel aan de test is voldaan. De ratio van de term doorgaans in art. 5.2. Belastingwet BES en de deelnemingsvrijstelling is dezelfde, zij het dat namelijk wordt bereikt dat de deelnemingsvrijstelling van toepassing blijft als de bezittingen gedurende een korte periode voor 50% of meer bestaan uit vrije beleggingen.

*Ad iii. De personeels- en bedrijfsruimtetest*

Het derde criterium is te onderscheiden in de zogenoemde personeelstest en de bedrijfsruimtetest. Aan beide testen moet zoals gezegd (cumulatief) zijn voldaan wil het derde criterium doorgang kunnen vinden. Ten aanzien van de personeelstest dient het lichaam voltijds werk te verschaffen aan doorgaans ten minste drie op de BES-eilanden wonende natuurlijke personen betrekking hebbend op de bezittingen genoemd in art. 5.2, lid 2 onderdeel b Belastingwet BES. De personeelsleden dienen voldoende gekwalificeerd te zijn om werkzaamheden te verrichten en deze personeelsleden moeten bevoegdheden hebben die in overeenstemming zijn met de aard en functie van die werkzaamheden.<sup>86</sup>

Ten aanzien van de bedrijfsruimtetest moet het lichaam voor ten minste een periode van 24 maanden een op de BES-eilanden gelegen onroerende zaak of een deel van een onroerende zaak ter waarde van ten minste USD 50 000 ter beschikking hebben voor de uitoefening van bedrijfsactiviteiten. Met dit bedrag valt de onroerende zaak niet onder de vrijstelling van de vastgoedbelasting. Bovendien geldt een nadere eis voor een lichaam dat zich bezighoudt met financiële dienstverlening.

Ten aanzien van de personeelstest is de achtergrond van deze voorwaarde dat personeelsleden op de BES-eilanden daadwerkelijk reële activiteiten verrichten die daar voor het lichaam toegevoegde waarde creëren. Ingeval een lichaam blijkt te worden beheerst en bestuurd door een niet op de BES-eilanden gevestigd lichaam of anderszins door een niet op de BES-eilanden woonachtig natuurlijk persoon, wordt niet aan de personeelseis voldaan. Dan wordt geen wezenlijke functie vervuld. Daarnaast is het volgens de wetgever tamelijk eenvoudig is om voldoende personeelsleden te kunnen aantonen. Zo kunnen gemakkelijk de arbeidscontracten, loonadministratie en de (ingehouden) loonbelasting worden overgelegd. Zodoende kan een lichaam met minder dan 50% aan ‘actieve’ activa toch op de BES-eilanden zijn gevestigd als wordt voldaan aan de eis in verband met personeelsleden en bedrijfsleden. Kleine, maar wel reële ondernemingen met minder dan drie personeelsleden of zonder bedrijfsruimte kunnen dan toch voor de toepassing van de opbrengstbelasting op de BES-eilanden gevestigd kunnen zijn en blijven. Als voorbeeld geeft de parlementaire behandeling aan dat gedacht moet worden aan detailhandelaren of taxibedrijven.<sup>87</sup> Zo wordt voor deze lokale bedrijvigheid een ‘jojo-effect’ terecht voorkomen van vestiging op de BES naar Nederland en vice versa met wijziging van belastingstelsel tot gevolg van de opbrengstbelasting naar de Wet VpB 1969 en de Wet DB 1965 tot gevolg.

---

<sup>86</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 28

<sup>87</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 28.

Ingevolge art. 5.2, lid 3 onderdeel a en b Belastingwet BES is lid 1 van het voornoemde artikel niet van toepassing op een lichaam dat is toegelaten tot een handels- en dienstenentrepot als bedoeld in hoofdstuk V van de Douane- en Accijnswet BES of een lichaam waarvan de inspecteur op verzoek van dat lichaam bij een voor bezwaar vatbare beschikking heeft vastgesteld dat dit lichaam voor ten minste 95% deelneemt in een lichaam dat is toegelaten tot een handels- en dienstenentrepot als bedoeld in Hoofdstuk V van de Douane- en Accijnswet BES of dat een beschikking heeft ontvangen als bedoeld in het tweede lid. Daar de Nederlandse regering dusdanige gunstregimes onwenselijk achtte, is in plaats van de ‘economische zones’ en het offshore-regime de mogelijkheid gecreëerd om toegelaten te worden tot een handels- en dienstenentrepot zoals hierboven genoemd. Daardoor is een lichaam dat is toegelaten tot een handels- en dienstenentrepot per definitie op de BES-eilanden gevestigd, in afwijking op de subhoofdregel van art. 5.2 Belastingwet BES.

In art. 5.4, lid 4, onderdeel a Belastingwet BES is benadrukt dat de beschikking terstond vervalt na het moment waarop het lichaam naar de omstandigheden niet meer op de BES-eilanden is gevestigd. Dat is logisch aangezien dan geen enkel aanknopingspunt meer binnen handbereik ligt. Daarnaast geeft art. 5.4, lid 4 onderdeel b Belastingwet BES expliciet weer dat op het moment dat een lichaam wordt toegelaten tot een handels- en dienstenentrepot, de beschikking daarna terstond vervalt. Tenslotte vervalt de beschikking meteen als op een bepaald moment niet meer aan de vereisten van art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES, i.e. aan de drie hiervoor behandelde criteria voldoet. Ik ga hier nader op in bij vestiging op de BES-eilanden.

## 2.4 Wisselwerking

### 2.4.1. Inleiding

In deze paragraaf ga ik nader in op de situaties die zich voor kunnen doen wanneer een lichaam in eerste instantie na 1 januari 2011 op de BES-eilanden zou zijn gevestigd, maar binnen de termijn waarin de geconserveerde aanslag van de Nederlands-Antilliaanse periode zou zijn kwijtgescholden, vanwege het niet langer voldoen aan de voorwaarden toch onder de reikwijdte van het Nederlandse belastingstelsel komt. Ook kan het geval zich voordoen dat een lichaam nog niet voldoet aan de voorwaarden om op de BES-eilanden te kunnen zijn gevestigd, maar pas later op de BES-eilanden onder het nieuw fiscale stelsel valt. Het lichaam heeft aldus op een gegeven moment een periode lang (desondanks) met het Nederlandse systeem te maken gekregen. Dit ‘jojo’-effect kan zich namelijk voordoen vanwege het niet meer voldoen één van de drie voorwaarden; deze moeten aannemelijk zijn ingevolge de aanhef van art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES. Door een economische hausse of baisse kunnen deze omstandigheden wijzigen waardoor (verplichte) stelselwisseling plaatsvindt.<sup>88</sup>

### 2.4.2. Eindafrekeningsbepaling BES-eilanden

Art. 5.8 Belastingwet BES vertegenwoordigt het vangnet voor de BES-eilanden om de eindheffing voor ‘vertrek’ alsnog daaraan voorafgaand te kunnen bewerkstelligen. Een lichaam kan immers gedwongen worden verplaatst naar Nederland gezien de vestigingsplaatsfictie, maar kan ook uit eigen beweging worden verplaatst naar Nederland dan wel naar een ander land al dan niet in het Koninkrijk gelegen. Wat dat betreft lijkt de ratio van art. 5.8 Belastingwet BES erg helder: het nog niet uitgekeerde vermogen wordt alsnog bij wijze van fictie geïncasseerd alvorens het lichaam wordt verplaatst en daarmee valt deze eindheffing binnen het heffingsterritorium van de BES-eilanden. Indien aan één van de twee hiervoor genoemde condities is voldaan, dus een lichaam is gedwongen dan wel uit eigen beweegreden verplaatst, dan geldt ingevolge het laatste gedeelte van art. 5.8 Belastingwet BES: “...dan wordt voor de toepassing van dit hoofdstuk de inhoudingsplichtige op het direct daar aan voorafgaande tijdstip geacht zijn vermogen te hebben uitgedeeld aan de deelgerechtigden tot dat vermogen naar mate van hun gerechtigdheid.” De letterlijke wettekst geeft derhalve aan dat op het ondeelbare moment voorafgaand aan de verplaatsing – wanneer het lichaam nog op één van de BES-eilanden is gevestigd – dat aan de deelgerechtigden naar rato van hun belang het vermogen fictief is uitgedeeld. De term ‘vermogen’ vind ik zeer curieus aangezien dit een zeer breed omvattend begrip is waaronder in principe strikt genomen wordt verstaan al het eigen vermogen dat verband houdt met het bezittelijk voornaamwoord ‘zijn’. Daaronder vallen derhalve het nominaal gestorte aandelen kapitaal indien van bijvoorbeeld een nv of bv sprake is, het eventueel daarboven gestorte agio en de (aangegroeide) winstreserves. De consequenties zijn dan ingrijpend: een lichaam wordt geacht al het vermogen, oftewel naast winstreserves ook het aandelenkapitaal (formeel kapitaal)

---

<sup>88</sup> N. de Haan en I. Lewis, ‘Emigratieheffing voor dividenden in de BES-wetgeving: (G)een optie voor (het Europese deel van) Nederland’, WFR 2011/6917.

en het daarboven gestorte informele kapitaal geacht te hebben uitgedeeld aan de deelgerechtigden naar rato van hun deelgerechtigdheid. Dat kan nimmer de bedoeling van de wetgever zijn geweest lijkt mij. Dat is ook zo aan bod gekomen op een BES-seminar<sup>89</sup> alwaar door vertegenwoordigers van het Ministerie van Financiën – weliswaar op persoonlijke titel – is aangegeven dat het niet de bedoeling is (geweest) om het nominaal aandelenkapitaal onder de reikwijdte te brengen van art. 5.8 Belastingwet BES. Ook agio zal buiten beschouwing blijven in deze.<sup>90</sup> Naar mijn mening is niet meer dan redelijk dat het gestorte kapitaal – zowel formeel als informeel – wordt ontzien en daarmee dus louter en alleen de potentiële winstreserves in aanmerking wordt genomen. Het gaat immers om vermogen dat voor uitdeling op een gegeven moment in aanmerking zou zijn gekomen wanneer het lichaam op de BES-eilanden niet zou zijn verplaatst, maar aldaar gevestigd zou blijven. Terugbetaling van kapitaal zou immers in principe belastingvrij moeten kunnen geschieden waarbij uiteraard formaliteiten in acht dienen te worden genomen.<sup>91</sup> Het voorgaande strookt op zich met de wijze waarop art. 5.8 Belastingwet BES aan bod is gekomen tijdens de parlementaire behandeling.<sup>92</sup> Aangegeven is namelijk dat de eindafrekening plaatsvindt over de latente opbrengstbelastingclaim op de nog niet uitgedeelde opbrengst. Hierdoor lijkt mijns inziens in ieder geval impliciet bevestigd dat – in verband met het hanteren van de term opbrengst – (terugbetaling van) kapitaal niet onder de reikwijdte valt. Aan de andere kant is bij art. 5.4 Belastingwet BES aangegeven dat een nadere invulling wordt gegeven van hetgeen onder het begrip opbrengst wordt verstaan. Opgemerkt zij dat met als doel de regeling eenvoudig uitvoerbaar te houden, aansluiting is gezocht bij de nominale waarde van het geplaatste en gestorte kapitaal. *“Terugbetaling van agio of informeel kapitaal wordt daardoor tot de opbrengst gerekend tenzij hiervoor bij storting nominaal kapitaal wordt uitgereikt.”*<sup>93</sup> Met andere woorden: in principe valt agio dat bovenop het nominaal aandelenkapitaal is gestort onder de opbrengst waarover in principe opbrengstbelasting dient te worden ingehouden. De uitzondering geldt namelijk als er wordt gestort en waarvoor nominaal (aandelen)kapitaal wordt uitgereikt. Het argument dat de wetgever vanuit eenvoud niet de terugbetaling van agio wenst uit te sluiten van de opbrengst en dat deze dus in beginsel wordt belast, vind ik eerlijk gezegd geen juiste en logische redenering en biedt mijns inziens geen rechtvaardiging door beide vormen van kapitaal vanuit eenvoud over een kam te scheren. De wijze waarop het kapitaal is vormgegeven, formeel dan wel informeel, zou mijns inziens niet zozeer mogen uitmaken en vandaar dat de Nederlandse dividendbelasting in art. 3, lid 1, onderdeel d Wet DB 1965 naar mijn mening terecht zo is vormgegeven dat een terugbetaling van hetgeen boven het nominaal aandelenkapitaal is gestort oftewel agio onder voorwaarden niet tot de

<sup>89</sup> Het BES Seminar vond plaats op dinsdag 15 februari 2011 en is georganiseerd door de Faculteit Rechtsgeleerdheid van de Vrije Universiteit in samenwerking met KPMG Meijburg & Co (vanuit Nederland) en KPMG Tax & Legal Services (vanuit Curaçao). Voor het verslag zie: P. Eerenberg en R.T. Ersilia, ‘Fiscale BES-wetgeving, Verslag van het seminar over fiscale BES-wetgeving, gehouden op 15 februari 2011’, WFR 2011/637.

<sup>90</sup> Over terugbetaling van agio is gezegd dat dit wel steeds zal worden belast.

<sup>91</sup> Zie in dit kader art. 3, lid 1, onderdeel d Wet DB 1965 waar is aangegeven dat tot de opbrengst behoort: “de gedeeltelijke teruggaaf van hetgeen op aandelen is gestort, indien en voor zover er zuivere winst is, tenzij tevoren de algemene vergadering van aandeelhouders tot deze teruggaaf heeft besloten en de nominale waarde van de desbetreffende geplaatste aandelen bij statutenwijziging met een gelijk bedrag is verminderd.”

<sup>92</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 47.

<sup>93</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 45.

opbrengst behoort en terugbetaling onbelast kan plaatsvinden. Op zich is de (persoonlijke) toezegging vanuit het Ministerie van Financiën dat nominaal aandelenkapitaal niet onder de reikwijdte van de opbrengst valt niet meer dan terecht en een behoorlijke stap voorwaarts, maar dat zou voor agio ook het geval moeten zijn.

Art. 5.8 Belastingwet BES bewerkstelligt dat bij wijze van fictie de ‘nog resterende’ uitdelingen die vanwege de verplaatsing anders niet meer in de heffings sfeer van de opbrengstbelasting kunnen worden betrokken alsnog kunnen worden belast. Dit doet niets af aan of er daadwerkelijk wordt uitgedeeld, maar vormt puur een heffingsmaatstaf voor kwantificatie van de uiteindelijke belastingafdracht vanwege de in de toekomst als het ware misgelopen uitdelingen als het lichaam niet zou zijn verplaatst. In die zin is deze bepaling vergelijkbaar met de bepaling van het fictieve loon in de Nederlandse loonbelasting ex art. 12a Wet op de loonbelasting 1964 (hierna: ‘Wet LB 1964’). Kortgezegd wordt de werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam in principe belast voor een loon dat geacht wordt te zijn genoten in een kalenderjaar onder voorwaarden met de bijkomende uitzonderingen. Deze loonkosten vormen kosten voor een lichaam vanuit oogpunt van de Wet VpB 1969.<sup>94</sup> Bij het niet uitkeren (waardoor deze niet als kosten zullen worden aangemerkt) dan wel het in aanmerking nemen van kosten gevolgd door een (terug)boeking als informeel kapitaal, blijven deze in de winstsfeer. Hieruit volgt dat wanneer geen daadwerkelijke uitdeling plaatsvindt, niet alleen heffing van opbrengstbelasting plaatsvindt zoals hier, maar bij het terecht komen onder de reikwijdte van de Nederlandse dividendbelasting deze reële (potentieel uitkeerbare en in principe belastbare) winstreserves dus de facto dubbel zullen worden belast.<sup>95</sup>

#### 2.4.3. Nederlands-Antilliaanse eindafrekening

De beëindiging van het Nederlands-Antilliaanse systeem op de BES-eilanden gaat gepaard met eindafrekening voor de ontstane stille reserves in de activa, dan wel passiva betrekking hebbende op de periode voorafgaand aan de staatkundige herindeling toen de Landsverordening WB 1940 van toepassing was op de BES-eilanden in die zin dat de BES tot de Nederlandse Antillen behoorden. Art. 4 Landsvo. WB 1940 is een vergelijkbare wetsbepaling met art. 3.8 Wet IB 2001, omdat feitelijk hierin ook het totaalwinstprincipe is vastgelegd. Art 4, lid 1 Landsvo. WB 1940 definieert namelijk de winst: “*de som van de voordelen die onder welke naam en in welke vorm ook, zuiver worden verkregen uit bedrijf en uit buiten bedrijf gebezigd kapitaal*”.<sup>96</sup> Art. 4, lid 3 Landsvo. WB 1940 gaat in op de hieruit voortvloeiende eindafrekening bij het eindigen van de belastingplicht van de Landsvo.

<sup>94</sup> Wel zijn deze in principe beperkt ex art. 10, lid 1, onderdeel g Wet VpB 1969.

<sup>95</sup> In tegenstelling tot N. de Haan en I. Lewis, ‘Emigratieheffing voor dividenden in de BES-wetgeving: (G)een optie voor (het Europese deel van) Nederland’, WFR 2011/6917; de auteurs komen in paragraaf 2.2.2. tot de conclusie dat in navolgend perspectief vanwege het hanteren van het klassieke stelsel door Nederland geen dubbele heffing optreedt. Weliswaar geven zij aan dat dubbele belasting kan ontstaan, tenzij deze niet in Nederland worden uitgekeerd en de vennootschap op later tijdstip weer emigreert. Dat acht ik juist. Echter, zij vragen zich af of dat een probleem is dat er in potentie dubbele heffing van dividendbelasting ontstaat. De opbrengstbelasting fungeert immers als substituuut van de winstbelasting en daardoor wordt het slechts één maal belast. Ik vind het absoluut wel probleem aangezien het moment van uitdelen cruciaal kan zijn; als de winstreserves pas in Nederland worden uitgedeeld leidt tot simpelweg al in principe tot dubbele heffing. De aard van de belasting mag dan dezelfde zijn, toch kan de uitwerking desastreus zijn.

<sup>96</sup> Art. 3.8 Wet IB 2001 definieert winst uit een onderneming als het bedrag van de gezamenlijke voordelen onder welke naam en in welke vorm ook verkregen uit een onderneming.

WB 1940: “voordelen uit bedrijf als bedoeld in het eerste lid welke niet reeds op grond van deze landsverordening in aanmerking zijn genomen, worden gerekend tot de winst van het kalenderjaar waarin de belastingplichtige ophoudt uit het bedrijf binnen de Nederlandse Antillen krachtens deze landsverordening belastbare winst te genieten.” Voor zover dus nog niet is geheven over winsten of andere voordelen, zorgt deze bepaling ervoor dat deze alsnog in de heffing worden betrokken in het laatste kalenderjaar van de belastingplicht voor deze landsverordening. Deze bepaling is vergelijkbaar met art. 15c Wet VpB 1969 welke fungeert als vangnetbepaling voor de Nederlandse vennootschapsbelasting.<sup>97</sup>

Van een realisatiemoment om daadwerkelijk belasting te kunnen heffen, zal echter in de regel geen sprake zijn; de ondernemingsactiviteiten zullen onafhankelijk van het type belastingsysteem plaatsvinden. Daardoor is het vanuit liquiditeitsoogpunt lastig en onwenselijk om belasting op dat moment in te vorderen, omdat daardoor anders de vitaliteit van de onderneming in het geding kan komen. Helaas ontbreekt de mogelijkheid om afrekenen te voorkomen aangezien het Nederlands-Antilliaanse regime niet blijft gehandhaafd voor de BES-eilanden.<sup>98</sup> Vandaar dat in het volgende geval niet is gekozen om de Nederlands-Antilliaans heffing zonder meer in te vorderen. Het gaat om de lichamen die na 31 december 2010 niet aan de voorwaarden voldoen en per begin 2011 daardoor aan het Nederlandse systeem voor wat betreft de Wet DB 1965 en de Wet VpB 1969 onderworpen zijn; zij kunnen de boekwaarden geruisloos doorschuiven. Voor de lichamen die na 31 december 2011 wel aan de voorwaarden (kunnen) voldoen en door middel van een tijdig verkregen beschikking wel op de BES-eilanden blijven voor de opbrengstbelasting, geldt dat zij een conserverende aanslag krijgen opgelegd die die naverloop van tijd op een bepaald moment mogelijk zal worden kwijtgescholden. De conserverende aanslag wordt nog voor het verstrijken van het (belasting)jaar ultimo 2010 opgelegd en valt zodoende binnen het bereik van de Landsverordening WB 1940. De uitsteltermijn loopt tot en met 31 december 2015 waardoor sprake is van een termijn van vijf jaar. Er geldt een renteloos uitstel zodat voor de desbetreffende belastingplichtige een rentevoordeel kan gelden. Het op 1 januari 2016 nog openstaande deel wordt uiteindelijk kwijtgescholden. Indien binnen deze termijn van vijf jaar onder meer een verplaatsing optreedt van het desbetreffende lichaam, leidt dat tot directe invordering vanwege de opgelegde conserverende aanslag. Als het lichaam na 1 januari 2016 nog steeds op één van de BES-eilanden c.q. één van de voormalige Nederlands-Antilliaanse eilanden blijft gevestigd,

---

<sup>97</sup> Vgl. art. 15c Wet VpB 1969: “Indien een belastingplichtige voor de toepassing van deze wet of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dan wel de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling voor het land Nederland niet meer wordt aangemerkt als inwoner van Nederland, worden de bestanddelen van zijn vermogen waarvan de voordelen dientengevolge niet meer begrepen worden in de belastbare winst, op het tijdstip onmiddellijk voorafgaande aan het ophouden van het hiervoor bedoelde inwonerschap geacht te zijn vervreemd tegen de waarde in het economische verkeer”.

<sup>98</sup> Vandaar de Europese Commissie de mening is toegedaan dat ondernemingen in Nederland ten onrechte aan een onmiddellijke exit heffing worden onderworpen als zij hun zetel of activa naar een andere lidstaat verplaatsen (V-N 2010/17.11).

leidt het uitstel van vijf jaar derhalve uiteindelijk tot afstel aangezien de conserverende aanslag in dat geval wordt kwijtgescholden.<sup>99</sup>

#### 2.4.4. Overgang vanuit Nederland (terug) naar de BES-eilanden

Een lichaam dat vanuit de BES-eilanden reeds is verplaatst naar Nederland – vrijwillig dan wel verplicht – valt onder de reikwijdte van het Nederlandse systeem voor wat betreft de Wet VpB 1969 en de Wet DB 1965. Bij verplaatsing van een lichaam naar de BES-eilanden vanuit het Europese gedeelte van Nederland ontstaat geen verschuldigheid van Nederlandse dividendbelasting, omdat de Nederlandse dividendbelasting een dusdanige afrekenverplichting niet kent zoals de Nederlandse vennootschapsbelasting wel een dergelijke eindafrekeningsbepaling kent (art. 15c Wet VpB 1969). Dan worden de bestanddelen geacht te zijn vervreemd tegen waarde in het economische verkeer. Weliswaar fungeert de Nederlandse dividendbelasting in binnenlandse situaties als voorheffing op de Nederlandse vennootschapsbelasting (en inkomstenbelasting). Wanneer echter een vennootschap niet beschikt over stille reserves in de situatie dat de fiscale boekwaarden gelijk zijn aan de waarden zoals deze luiden in het economische verkeer, dan treedt op het allerlaatste moment voorafgaand aan de verplaatsing geen ‘exitheffing’ op van de Nederlandse vennootschapsbelasting. De potentiële Nederlandse dividendbelastingclaim die is ontstaan, verdwijnt in dat geval. Wanneer bij het verplaatsen van een lichaam in Nederland naar de BES-eilanden wel een discrepantie bestaat tussen de fiscale en de bedrijfseconomische boekwaarden, zal er afgerekend moeten worden. Dat zal in de regel het geval zijn, tenzij er bijvoorbeeld sprake is van een kasgeldvennootschap die voorheen fungeerde als holdingvennootschap en allemaal (actieve) deelnemingen had die onder de deelnemingsvrijstelling ex art. 13 Wet VpB 1969 zijn verkocht c.q. gerealiseerd. De realisatie valt dan buiten de fiscale winst en een dergelijke vennootschap zal nauwelijks over stille reserves beschikken. De fiscale boekwaarden van alle beleggingen, kasgelden etc. van de (onlangs) gerealiseerde deelnemingen zullen namelijk niet of nauwelijks afwijken van de waarde economische verkeer van deze vennootschap. Anderzijds zullen vennootschappen die veel afgeschreven activa bevatten waarover in de loop van de tijd (flinke) stille reserves zijn aangegroeid wel (behoorlijk) moeten afrekenen gezien de voornoemde eindafrekeningsbepaling. Daarbij is vooralsnog geen faciliteit in het leven geroepen die wordt verleend ten aanzien van een mogelijk liquiditeitsprobleem dat het gevolg kan zijn omdat enerzijds geen feitelijke realisatie is opgetreden daar deze bij wijze van fictie heeft plaatsgevonden en anderzijds de systematiek van de conserverende aanslag niet wordt gehanteerd.

Een niet onbelangrijk aandachtspunt is het ontbreken van de step-up in de opbrengstbelasting, waardoor – vergelijkbaar in de situatie bij vestiging in Nederland met de Nederlandse dividendbelasting – het (eigen) vermogen meteen wordt beclaimd bij het (weer) op de BES-eilanden gevestigd zijn. Bij latere verplaatsing zal dit vermogen weer worden onder door art. 5.8 Belastingwet

---

<sup>99</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 276, nr. 3, p. 8.

BES vallen en treedt dus een zodanige claim op. De keerzijde hiervan is dat de Nederlandse dividendbelasting in tegenstelling tot de opbrengstbelasting geen eindafrekeningsbepaling kent. De aangegroeide dan wel reeds bestaande winstreserves worden in principe bij vertrek van een inhoudingsplichtig lichaam niet in de heffing van de Nederlandse dividendbelasting getrokken. In die zin hoeven de (nog) niet uitgekeerde winsten in verband met verplaatsing nog niet te worden belast. Wel kan nu een overloop plaatsvinden in die zin dat op een later moment bij terugkeer c.q. vestiging op de BES (weer) tegen art. 5.8 Belastingwet BES wordt aangelopen, waarbij ook winsten fictief in de heffing worden betrokken die betrekking hebben op de Nederlandse periode. Een compartimentering zou in deze omgekeerde situatie rechtvaardig zijn omdat deze situatie zich bij andere derde landen niet hoeft voor te doen in die zin dat dezelfde systematiek zou zijn gehanteerd als in Nederland. Dan zouden ‘slechts’ de hier uitgedeelde winsten op dat moment in de heffing worden betrokken. Nu geldt dus eigenlijk dat op de BES-eilanden 5% opbrengstbelasting zal worden geheven over 75% (de resterende winstreserves na toepassing van de exithetffing van de Wet VpB 1969) voor de in Nederland ontstane, maar niet uitgedeelde winstreserves.<sup>100</sup> In feite is de 5% een latente claim aangezien het heffingsmoment van de opbrengstbelasting zoals gezegd in eigen hand ligt in die zin dat het zelf beïnvloedbaar is. Bij uitstellen van uitdelen zou verdiscontering een reëler beeld weerspiegelen. Wel zijn de winstreserves die pas zijn ontstaan ten tijde van de vestiging op de BES-eilanden effectief belast tegen ‘slechts’ 5% opbrengstbelasting.

## 2.5. Transitieperiode

### 2.5.1 Inleiding

De transitieperiode behelst het tijdsbestek tussen de staatsrechtelijke hervorming van 10-10-10 en het daadwerkelijk van kracht worden van de fiscale BES-wetgeving waaronder de Belastingwet BES met daarin opgenomen de opbrengstbelasting (hoofdstuk V) en de vastgoedbelasting (hoofdstuk IV). Aangezien het belastingsysteem van de Nederlandse Antillen ultimo 2010 ten einde is gekomen voor zover het de BES-eilanden betreft, dient de belastingclaim die is ontstaan gedurende deze periode te worden afgewikkeld. In verband met de vestigingsplaatsfictie (van de opbrengstbelasting<sup>101</sup>) kunnen zich twee situaties voordoen. Een lichaam dat voldoet aan de voorwaarden kan immers een beschikking aanvragen waarmee het daadwerkelijk is gevestigd op (één van de) de BES-eilanden. Dan is het desbetreffende lichaam in principe onderworpen aan de opbrengstbelasting in plaats van aan de Nederlandse vennootschaps- en dividendbelasting (hierna ook wel: ‘*categorie I-lichaam*’). Een lichaam dat niet voldoet aan de voorwaarden c.q. geen beschikking heeft, is volgens de subhoofddregel vanaf 1 januari 2011 in Nederland gevestigd. Het is daardoor in beginsel volledig is onderworpen aan de Nederlandse vennootschaps- en de Nederlandse dividendbelasting (hierna ook wel: ‘*categorie II-*

---

<sup>100</sup> N. de Haan en en I. Lewis, ‘Emigratieheffing voor dividendden in de BES-wetgeving: (G)een optie voor (het Europese deel van) Nederland’, WFR 2011/6917.

<sup>101</sup> De vastgoedbelasting is in principe onverkort van toepassing daar deze aangrijpt bij op de BES-eilanden gelegen vastgoed en de wijze waarop gehouden (een natuurlijk dan wel een rechtspersoon) niet zozeer van belang is; het nationaliteitsprincipe speelt eigenlijk geen rol.

*lichaam*’). Voor deze in Nederland onderworpen lichamen voorkomt een vrijstelling dat in de vastgoedheffing van effectief 1% over de waarde van het op de BES-eilanden gelegen vastgoed, wordt belast. De reële waardeverhogingen van dit vastgoed zijn namelijk dan al belast onder de Wet VpB 1969.<sup>102</sup>

Eerst behandel ik in deze paragraaf de situatie in verband met de beëindiging van het Nederlands-Antilliaanse fiscale systeem voor de BES-eilanden. Vervolgens ga ik in op de consequenties indien vestiging op de BES-eilanden daadwerkelijk het geval is (categorie I-lichaam). Tenslotte ga ik in op de gevolgen van de belastingheffing in het Nederlandse systeem mocht een lichaam – verplicht of vrijwillig vanwege de vestigingsplaatsfictie – aan de Wet VpB 1969 en de Wet DB 1965 onderworpen worden (categorie II-lichaam).

### 2.5.2. Gevolgen en samenloop Nederlands-Antilliaanse stelsel

In verband met het verdwijnen als lichaam van de BES-eilanden in die zin dat het lichaam daarvoor zelf heeft gekozen, dan wel bij fictie is gedwongen om in Nederland te zijn gevestigd, wordt terstond de opgelegde geconserveerde aanslag ten uitvoer gebracht. Het gaat althans om die situaties waarin de conserverende aanslag nog niet is kwijtgescholden. Dat gaat momenteel op voor alle gevallen in verband met het nog niet verstrijken van de termijn van vijf jaar. De vestigingsplaatswijziging van de BES-eilanden naar waar dan ook zorgt dan voor acute belastinginvordering. De verschuldigde belasting wordt ingevorderd over de stille reserves die dateren uit de Nederlandse-Antilliaanse periode aangezien ze in die periode tot stand zijn gekomen. Dit betekent dat voor bedrijven die na 2011 in eerste instantie aan de voorwaarden hebben voldaan en daarmee op de BES zijn gevestigd, maar die inmiddels (fictief) zijn verplaatst om wat voor reden ook, zij niet alleen tegen art. 5.8 Belastingwet BES aanlopen zoals genoemd in de paragraaf hiervoor, maar ook tegen de zojuist geschetste belastinginvordering.

Een samenloop kan zich voordoen tussen het fiscale BES-systeem en het Nederlands-Antilliaanse systeem voor lichamen waar overlap bestaat in heffingsobjecten die immers mogelijk zijn vanwege de verschillende grondslagen van enerzijds het Nederlands-Antilliaanse stelsel en de opbrengstbelasting. Deze samenloop komt met name tot uiting bij lichamen met veel stille reserves (aangrijppunt voor de Nederlands-Antilliaanse eindafrekening van de Landsvo. WB 1940) en een relatief laag (nominaal) aandelenkapitaal, die beschikken over na verhouding veel winstreserves (aangrijppunt voor de eindafrekening van de nieuwe op de BES-eilanden geldende opbrengstbelasting). Het gaat om lichamen die door verloop van tijd veel hebben afgeschreven over hun activa waardoor beide voornoemde belastingen maximaal uitpakken. De keerzijde van de medaille is dat voor net voor het verstrijken van de Nederlands-Antilliaanse periode opgerichte lichamen vrijwel niet worden getroffen

---

<sup>102</sup> Waardedalingen drukken uiteraard de belastbare winst ingevolge art. 8, lid 1 Wet VpB 1969 jo. art. 3.8 Wet IB 2001 daaruitgaande van een bv deze onbeperkt subjectief belastingplichtig is in de Nederlandse vennootschapsbelasting.

in deze situatie. Het gaat specifiek om lichamen die niet of nauwelijks beschikten over stille reserves en bovendien naast het nominaal aandelenkapitaal geen informeel kapitaal hadden of beschikten over winstreserves. Logischerwijs lijkt de wetgever desondanks in verband met de overgang naar het nieuwe fiscale stelsel niet te hebben stilgestaan bij de situatie dat bedrijven materieel de facto kunnen worden geconfronteerd met dubbele heffing. Art. 5.8 Belastingwet BES zorgt ervoor dat een directe verschuldigdheid optreedt van opbrengstbelasting, terwijl de geconserveerde aanslag ook meteen moet worden voldaan. Een dusdanige situatie acht ik zeer onwenselijk. Om ‘dubbele’ heffing van de verschillende belastingen te voorkomen, zou moeten worden bijgehouden wat de stand is van het vermogen per 1 januari 2011, zodat slechts het vermogen dat is aangegroeid sindsdien in het heffingsbereik van de opbrengstbelasting valt. Zo vindt naar mijn mening een terechte tijdsevenredige compartimentering plaats zodat het vermogen tot 1 januari 2011 uit de grondslag van de opbrengstbelasting wordt geëlimineerd. Dat strookt ook met de principes om heffing binnen het eigen heffingsterritoir te laten plaatsvinden in die zin dat in dit geval wordt geheven indien en voor zover ontstaan in de periode vanaf invoering van het nieuw fiscale stelsel.

### 2.5.3. Vestiging op de BES per 1 januari 2011

Voor de zogenoemde actieve lichamen geldt dat zij gelet op het uitgangspunt van de wetgever aan de voorwaarden van art. 5.2 Belastingwet BES voldoen en dat zij door middel van een beschikking op de BES-eilanden gevestigd kunnen blijven om zo dus onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting te kunnen vallen. Daarvoor dient zoals gezegd een beschikking te zijn afgegeven. De termijn voor het aanvragen bedraagt zes maanden na het gewenste moment van aanvang; het is dus mogelijk om met materieel terugwerkende kracht van zes maanden op de BES-eilanden te kunnen zijn gevestigd. In geval een (actief) lichaam direct vanaf 1 januari 2011 op de BES-eilanden wenst te zijn gevestigd, betekent dus dat de aanvraag op basis van art. 5.7 Belastingwet BES in dat geval voor 1 juli 2011 moet zijn gedaan in die zin dat het verzoek wordt ingewilligd met ingang van de aanvang van de in het verzoek aangegeven kalenderjaar, maar niet eerder dan zes maanden voor het tijdstip waarop het verzoek door de inspecteur is ontvangen. Niet onopmerkelijk is het dat het fiscale systeem op de BES-eilanden niet verplicht is om na te volgen zoals ook geldt voor de deelnemingsvrijstelling in de Nederlandse vennootschapsbelasting. Indien namelijk aan de voorwaarden wordt voldaan wanneer er sprake is van een deelneming ex art. 13, lid 2 Wet VpB 1969, dan vindt de deelnemingsvrijstelling in beginsel toepassing waarbij onder meer de oogmerktoets en de beleggingsdeelneming relevant zijn.<sup>103</sup> In die zin is het opereren voor het BES-regime voor wat betreft de opbrengstbelasting – indien mogelijk – vergelijkbaar met de fiscale eenheid in de Nederlandse vennootschapsbelasting. In verband met de aanvraag voor de beschikking die resteert, wordt de mogelijkheid geboden om, ook al wordt voldaan aan de voorwaarden, toch (voorlopig) niet van het desbetreffende regime gebruik te maken in geval

---

<sup>103</sup> De deelnemingsvrijstelling vindt ex art. 13, lid 8 Wet VpB 1969 geen toepassing op voordelen uit hoofde van een als belegging gehouden deelneming (beleggingsdeelneming).

die situatie bij voorbaat naar verwachting nadeliger lijkt uit te pakken. Dit zal het geval zijn wanneer het Nederlandse systeem voordeliger zal uitpakken, waarbij vooral moet worden gedacht aan verliesgevende activiteiten (op de BES-eilanden). Van het desbetreffende lichaam zou worden verwacht - gezien onder meer de lokale ondernemingsactiviteiten – dat het op de BES-eilanden gevestigd zou kunnen zijn. Zo blijkt dat het in de regel aantrekkelijke regime op de BES-eilanden niet in alle gevallen er daadwerkelijk toe leidt dat de beschikking simpelweg niet wordt aangevraagd. Dan betekent dus dat de subhoofddregel in werking treedt van art 5.2, lid 1 Belastingwet BES waardoor het lichaam automatisch toch onder het Nederlandse belastingregime valt ondanks dat het naar feiten en omstandigheden op de BES-eilanden is gevestigd, terwijl het lichaam dus niet door de wetgever als passief wordt aanschouwd. Aan de cumulatieve voorwaarden van art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES wordt namelijk zonder meer voldaan. Desalniettemin dient expliciet een verzoek te zijn gedaan.<sup>104</sup> Zodoende kan de desbetreffende belastingplichtige vrij zijn in de plaats van vestiging. Op het moment dat de activiteiten verliesgevend zijn, kan het aanvragen van de beschikking achterwege blijven en daarmee wordt dus impliciet automatisch gekozen voor de Nederlandse vennootschaps- en dividendbelasting. Het tarief van 25%<sup>105</sup> van de Wet VpB 1969 dat vijf keer hoger is dan het tarief van 5% opbrengstbelasting, zorgt ervoor dat de verliezen tegen het eerstgenoemde tarief in mindering kunnen komen op reeds eerder en op potentieel later gemaakte winsten. Hiervoor moeten de beperkte verliesverrekeningstermijn in acht worden genomen waarbij in verband met de crisis kan worden gekozen voor een langere ‘carry-back’ periode in ruil voor een kortere ‘carry-forward’ periode.<sup>106</sup> Hoewel de verliesverrekeningstermijnen dus wel gelijklopend zijn, treedt een verschuiving op in de periode indien daar althans voor wordt gekozen.

De vraag is of de wetgever het voornoemde wenselijk zal vinden aangezien hij de vestigingsplaatsfictie die zodanig fungeert om slechts de economische activiteiten die bijdragen aan de (lokale) economieën op (één van) BES-eilanden onder het nieuwe geïntroduceerde regime te laten vallen en dan meer specifiek de opbrengstbelasting, terwijl vice versa wel de keuze gemaakt kan worden – indien namelijk aan de voorwaarden is voldaan – om toch onder de reikwijdte van de Nederlandse vennootschaps- en dividendbelasting te vallen. Deze keuze kan namelijk zoals gezegd evident zijn voor verliesgevende activiteiten op de BES-eilanden die vervolgens ten laste van de Nederlandse grondslag kunnen worden gebracht.

#### 2.5.4. Vestiging fictief in Nederland per 1 januari 2011

Een lichaam kan niet op de BES-eilanden zijn gevestigd omdat het bijvoorbeeld een financieringsvennootschap is (het heeft meer dan 50% ‘niet-actieve’ activa op de balans staan)

---

<sup>104</sup> De fiscale eenheid vangt aan door een verzoek te doen op een aan te geven tijdstip, maar niet eerder dan drie maanden voor het tijdstip waarvoor het verzoek is gedaan ex art. 15, lid 5 Wet VpB 1969.

<sup>105</sup> Ingevolge art. 22 Wet VpB 1969. Een zogenoemd MKB-tarief is van toepassing bij een belastbaar bedrag of een belastbaar Nederlands bedrag tot €200.000. Daarenboven geldt het tarief van 25% en volgens het Belastingplan 2012 zal dit tarief waarschijnlijk gehandhaafd blijven en niet worden verlaagd naar 24% zoals werd gesuggereerd in de Fiscale Agenda.

<sup>106</sup> Samen met de willekeurige afschrijving is hiermee €270 miljoen gemoeid (Kamerstukken II, 32 504, nr. 6, p. 19).

waardoor het niet aan de activatetest van art. 5.2, lid 2, onderdeel b Belastingwet BES voldoet.<sup>107</sup> Vanuit Nederlands perspectief is allereerst van belang dat art. 4 AWR geen mogelijk aangrijppunt biedt voor deze (fictief) in Nederland gevestigde lichamen, omdat deze simpelweg naar feiten en omstandigheden niet in Nederland zijn gevestigd, maar op de BES-eilanden.<sup>108</sup> Bij de toepassing van art. 4 AWR wijst de vestigingsplaats uit namelijk naar de BES-eilanden, terwijl vanuit het op de BES geldende recht wordt terugverwezen naar Nederland. Om specifiek deze lichamen in de Nederlandse vennootschaps- en dividendbelasting te kunnen betrekken zijn daarom de art. 2, lid 8 Wet VpB 1969 en art. 1, lid 6 Wet DB 1965 geïntroduceerd.<sup>109</sup> Deze artikelen zijn gelijkkluidend: “*Voor de toepassing van deze wet worden op de BES eilanden gevestigde lichamen die door de toepassing van art. 5.2 van de Belastingwet BES geacht worden niet op de BES eilanden te zijn gevestigd, geacht in Nederland te zijn gevestigd.*” Dientengevolge zijn de lichamen ten eerste voor de Wet VpB 1969 in principe subjectief binnenlands belastingplichtig afhankelijk van de soort zoals bepaald in art. 2 Wet VpB 1969. Ten tweede zijn de lichamen voor de Wet DB 1965 in beginsel inhoudingsplichtig ingevolge art. 1 Wet DB 1965. Beide voornoemde situaties ga ik per Nederlandse fiscale wet hieronder nader behandelen:

- i. Nederlandse vennootschapsbelasting (Wet VpB 1969); en
- ii. Nederlandse dividendbelasting (Wet DB 1965).

#### *Ad i. Nederlandse vennootschapsbelasting*

Voor de lichamen – die per 1 januari (geacht worden te) zijn gevestigd op de BES-eilanden geldt dat zij hun boekwaarden vanuit de periode betrekking hebbend op het Nederlands-Antilliaanse belastingstelsel geruisloos kunnen doorschuiven. Zodoende wordt heffing voorlopig uitgesteld en wordt bewerkstelligd dat Nederland op een gegeven moment de belastingclaim kan incasseren wanneer sprake is van een bepaald realisatiemoment. Op zich niet vreemd dat deze opbrengsten in de Nederlandse staatskas vloeien gezien de staatsrechtelijke positie van de BES-eilanden per 10-10-10, maar wel moet worden bedacht dat met deze techniek van het doorschuiven in principe ook winsten die zijn toe te rekenen aan de periode voor 10-10-10 ten gunste van Nederland komen. Dit terwijl deze winsten hun oorsprong vinden in de Nederlands-Antilliaanse periode. Het is opmerkelijk dat Nederland de Nederland-Antilliaanse claim van dat heffingsterritorium destijds mag incasseren zodra sprake is van een realisatiemoment. Meer zuiver zou zijn geweest om ook hier een compartimenteringssysteem toe te passen. De vraag rijst in hoeverre het relevant en nog mogelijk is om deze opbrengsten terug te wentelen naar de Nederlands-Antilliaanse periode. De Nederlandse Antillen bestaan immers niet meer als zodanig.<sup>110</sup>

---

<sup>107</sup> Evenmin wordt aan de andere testen van art. 5.2, lid 2, onderdeel a en b Belastingwet BES voldaan.

<sup>108</sup> Dat blijkt uit de wijze waarop Nederland is gedefinieerd ex art. 2, lid 3, onderdeel d AWR; in de aanhef is aangegeven dat Nederland het in Europa gelegen deel van het Koninkrijk beslaat.

<sup>109</sup> Bij wijze van art. IX, onderdeel A (Kamerstukken II, 2009/10, 32 276, nr.3, p. 18).

<sup>110</sup> Daarbij verdient vermelding dat de opbrengst van de rijksbelastingen die op de BES wordt gerealiseerd in de jaarlijkse middelen vloeit in de opbrengsten uit de eilandelijke belastingen direct ten goede komen aan het openbare lichaam zelf (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 23). De vraag is hoe met het verleden dient te worden omgegaan en hoe dus de opbrengsten van de transitieperiode dienen te worden verdeeld.

Voorts is – eveneens vanuit de Nederlandse optiek – van belang dat de Wet VpB 1969 geen wettelijke houvast biedt om in verband met het ontstaan van subjectieve belastingplicht met de oorspronkelijke boekwaarden verder te gaan. Het totaalwinstprincipe gebiedt immers om tegen waarde in het economische verkeer te waarden bij aanvang van de belastingplicht.<sup>111</sup> Wel kent de wet zoals gezegd een aantal faciliteiten dat het mogelijk maakt met de boekwaarden verder te gaan. Niettemin is het doorschuiven van de boekwaarden van een vennootschap die feitelijk op de BES-eilanden is gevestigd, maar daadwerkelijk onder reikwijdte van de Nederlandse vennootschapsbelasting valt, niet in de wet verankerd. Mijns inziens biedt de systematiek van het doorschuiven van de fiscale boekwaarden zowel de belastingplichtige als de wetgever geen (enkele) zekerheid wegens het ontberen van een wettelijke basis in het Nederlandse fiscale systeem. Daardoor vindt het totaalwinstbeginsel in facto onverkort toepassing en dienen de boekwaarden van de desbetreffende vennootschap te worden (op)gewaardeerd op de waarden in het economische verkeer. Ervanuit gaande dat van een opwaardering sprake is vanwege de stille reserves die wellicht besloten liggen in de activa en passiva, betekent dat er in principe een heffingsvacuüm ontstaat in navolging van de wet. De onzekerheid kan dan ten faveure van de belastingplichtige en ten nadele van de wetgever uitvallen.

Zowel de Wet VpB 1969 als de Landsvo. WB 1940 kenmerken zich als belasting naar de winst. Toch zijn er verschillen tussen beide. In navolging van wat de wetgever heeft beoogd en aangegeven ten aanzien van het doorschuiven van boekwaarden, is er meteen op 1 januari 2001 sprake van aanvang van de subjectieve belastingplicht in de Nederlandse vennootschapsbelasting. De stille reserves die betrekking hebben op de Landsvo. WB 1940 worden slechts éénmalig in de heffing betrokken, zij het alleen in de Wet VpB 1969. De stille reserves die nadien worden gerealiseerd in geval van bijvoorbeeld een vervreemding, worden dus belast tegen een marginaal tarief van 25% in de Wet VpB 1969. Dat geldt ook voor de aangegroeide stille reserves voor wat betreft de Nederlandse-Antilliaanse periode; alle waardeaan groei wordt dus over één kam geschoren. Voor de belastingplichtige zal dit in de regel gunstiger uitpakken; de Landsvo. WB 1940 kent een tarief van 30% waarbij de eilandelijke opcenten specifiek voor de winstbelasting moeten worden bijgeteld en deze hangen in principe af per eiland. Deze opcenten verschillen per belasting, maar ten aanzien van de winstbelasting geldt voor elk eiland eenzelfde percentage van 15%. De effectieve druk bedraagt dus in totaal 34,5% en volgt uit een opslag van 4,5% (15% van de eilandelijke opcenten vermenigvuldigd met het tarief van 30%) die bovenop het tarief komt van 30%.

Tenslotte geldt dat de niet-actieve c.q. de fictief in Nederland gevestigde vennootschappen in een fiscale eenheid kunnen worden opgenomen voor de Nederlandse vennootschapsbelasting aangezien art. 15, lid 3, onderdeel e Wet VpB 1969 bewerkstelligt dat een dochtermaatschappij opgericht naar

---

<sup>111</sup> Het totaalwinstprincipe vloeit voort uit art. 3.8 Wet IB 2001 en is door middel van art. 8, lid 1 Wet VpB 1969 ook in de Nederlandse vennootschapsbelasting van toepassing.

het op de BES-eilanden geldende recht (heffingsgebied binnen het Rijk) kan worden opgenomen in de fiscale eenheid. Andersom kunnen (fictief) in Nederland gevestigde moedermaatschappijen opgericht naar het op de BES-eilanden geldende recht als ook naar het recht van Aruba, Sint Maarten en Curaçao worden gevoegd in de Nederlands fiscale eenheid als moeder. Voor de fiscale eenheidssituaties, maar ook voor veel deelnemingsituaties geldt de vermindering of teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting ex art. 4 Wet DB 1965.

#### *Ad ii. Nederlandse dividendbelasting*

Wanneer een feitelijk op de BES-eilanden gevestigd lichaam, bij wijze van fictie in Nederland is gevestigd, geldt dat het lichaam daarmee naast de Nederlandse vennootschapsbelasting ook binnen de reikwijdte van de Nederlandse dividendbelasting valt. Zoals aangegeven is de techniek van heffen van de Wet DB 1965 gelijk aan de wijze waarop de opbrengstbelasting is ingekleed. Zodoende geldt bijvoorbeeld voor de bv dat deze de opbrengst op aandelen dient in te houden als inhoudingsplichtige en dat de gerechtigde tot die opbrengst de subjectief belastingplichtige is ex art. 1 Wet DB 1965.

Voort is van belang dat de dividendbelasting geen zogenoemde ‘step-up’ kent zoals het aanmerkelijk belangregime (box 2) van de Nederlandse inkomstenbelasting.<sup>112</sup> Wel kent de Nederlandse dividendbelasting art. 3a Wet DB 1965 dat rekening houdt met hetgeen op aandelen is gestort in de zin dat het ook als zodanig wordt aangemerkt. Daardoor leidt bijbetaling ertoe dat het gestorte aandelenkapitaal met gelijke grootte toeneemt. Dit is het geval bij onder meer de juridische splitsing en de juridische fusie.<sup>113</sup> Voor de vennootschappen die vanuit de BES-eilanden onder de reikwijdte van de Nederlandse dividendbelasting komen, geldt dus dat alle uitdelingen van winst, middellijk of onmiddellijk en in welke vorm dan ook tot de opbrengsten gaan behoren.<sup>114</sup> De correctie van art. 3a Wet DB 1965 brengt met zich dat de aanpassing van hetgeen is gestort op kapitaal niet meer onder de opbrengst van art. 3 Wet DB 1965 valt, maar in beginsel onbelast zou kunnen plaatsvinden. De potentiële dividendbelastingclaim strekt zich in principe uit over alle aangegroeide winstreserves, terwijl voor vennootschappen vanuit de BES-eilanden de inhoudingsplicht zich uitstrekt over mogelijk alle aangegroeide winsten en dergelijke uit de Nederlands-Antilliaanse periode. De tot dusver onbelaste winstreserves worden volledig beclaimd met Nederlandse dividendbelasting. Wanneer deze reserves in de Nederlands-Antilliaanse periode zouden zijn uitgekeerd, zou een uitdeling niet tot de verschuldigdheid hebben geleid van een soortgelijke uitdelingsbelasting als de opbrengstbelasting met een tarief van 5%; de Landsvo. DB 2000 is immers nooit van kracht geworden. Naar mijn mening strookt het voorgaande scenario daarom niet met de redelijkheid. Het ontbreken van een vergelijkbare regeling zoals een step-up in de Nederlandse dividendbelasting door een dergelijke bepaling, faciliteit, regeling in welke vorm dan ook of iets anders soortgelijks (speciaal) voor de inhoudingsplichtige

---

<sup>112</sup> Ingevolge art. 4.25, lid 1 Wet IB 2001 wordt de verkrijgingsprijs indien een belastingplichtige in Nederland gaat wonen en hij op dat tijdstip aandelen in of winstbewijzen van een vennootschap heeft, gesteld op de waarde die op dat tijdstip in het economische verkeer aan die aandelen of winstbewijzen kan worden toegerekend.

<sup>113</sup> Ingevolge art. 3a, lid 2 Wet DB 1965 (ingeval van juridische splitsing) en art. 3a, lid 3 Wet DB 1965 (ingeval van juridische fusie).

<sup>114</sup> Ingevolge art. 3, lid 1, onderdeel a Wet DB 1965.

lichamen per 1 januari 2011, zou namelijk een dusdanige compartimentering ook hier met zich brengen. Dan wordt bereikt dat de winstreserves die pas zijn ontstaan in de Nederlandse periode slechts in de heffing worden betrokken. Zo vindt een heldere schifting plaats tussen de heffingsterritoria van de Nederlandse Antillen en Nederland. Dat lijkt mij alleszins redelijk met hetzelfde argument – zoals bij de Wet VpB 1969 – dat Nederland hiermee het eigen territorium te buiten gaat en zich begeeft in de Nederlands-Antilliaanse periode.

Tenslotte zijn opgemerkt dat lid 7 van art. 4 Wet DB 1965 is aangepast ter preventie van anti-misbruik wanneer de ontvanger niet de uiteindelijke gerechtigde is, noch een teruggaaf te verlenen noch een vermindering toe te staan. Wanneer bijvoorbeeld een natuurlijk dan wel een rechtspersoon wordt ‘tussengeschoven’ om zodoende meer te kunnen verreken in die situatie dan in de situatie zonder tussenkomst, dan wordt dus geen reductie van dividendbelasting verleend. Het begrip uiteindelijk gerechtigde is negatief geformuleerd in art. 4, lid 7 Wet DB 1965. Daarnaast zijn onder meer de BES eilanden toegevoegd zodat deze ook binnen het toepassingsbereik vallen van art. 11 Wet DB 1965 voor een vermindering van dividendbelasting in geval sprake is van een dooruitdeling. Zodra de inhoudingsplichtige op één van de BES-eilanden is gevestigd en sprake is van 25% in het lichaam dat dooruitdeelt en op de BES-eilanden tenminste 5% bronbelasting is ingehouden, i.e. opbrengstbelasting, dan wordt een vermindering toegestaan waarbij winstuitkeringen onder de deelnemingsvrijstelling buiten aanmerking blijven.

## **2.6 Deelconclusie**

De vestigingsplaatsfictie zorgt ervoor dat de primaire hoofdregel – vergelijkbaar met art. 4 AWR – dat de vestiging op de BES-eilanden door omstandigheden wordt doorbroken voor de opbrengstbelasting met directe werking op de vastgoedbelasting. De subhoofdregel zorgt namelijk ervoor dat lichamen in principe voor de opbrengstbelasting in Nederland zijn gevestigd. Om in beginsel voor vestiging op de BES-eilanden (weer) in aanmerking te komen moet in principe aan één van de drie gestelde voorwaarden zijn voldaan en dient een beschikking te zijn ontvangen, tenzij sprake is van een feitelijk op de BES gevestigde stichting of doelvermogen.

De transitieperiode heeft ervoor gezorgd dat de facto twee scenario's zich kunnen voordoen. Allereerst een lichaam dat actief is zodanig dat het aan de voorwaarden voldoet om op de BES-eilanden te zijn gevestigd, krijgt een conserverende aanslag opgelegd over de Nederlands-Antilliaanse periode voor een periode van vijf jaar met renteloos uitstel, i.e. tot ultimo 2015 en per 1 januari 2016 vindt kwijtschelding plaats. Indien het lichaam om wat voor reden dan ook niet langer op de BES-eilanden is gevestigd, maar bijvoorbeeld in Nederland, dan loopt dat lichaam tegen de eindafrekeningsbepaling aan van art. 5.8 Belastingwet BES waardoor het vermogen aan de deelgerechtigden wordt geacht te zijn uitgekeerd. Strikt teleologische toepassing van de wet zou betekenen dat het (geplaatste) aandelenkapitaal en daarboven gestort agio ook onder de reikwijdte vallen. Desalniettemin blijft de

terugbetaling van agio onder de reikwijdte vallen. Een lichaam dat verplicht is dan wel naar eigen keuze wordt verplaatst naar elders buiten de BES-eilanden is op het kortst mogelijke tijdstip voor de verplaatsing belasting verschuldigd over de nog niet uitgedeelde opbrengsten op dat moment en dient deze af te dragen als inhoudingsplichtige. Bovendien zal per direct de Nederlands-Antilliaanse belastingclaim worden ingevorderd voor de in die periode (tot 31 december 2010) ontstane aangegroeide stille reserves. Aangezien de Nederlandse dividendbelasting geen opstapregeling kent, worden de winstreserves direct bij aanvang van de inhoudingsplicht beclaimd. Zo worden niet uitgedeelde winstreserves daterend uit de periode van vestiging op de BES-eilanden in beginsel dubbel belast. Weliswaar is de Wet DB 1965 een voorheffing, maar in situaties buiten Nederland is in tegenstelling tot binnenlandse situaties sprake van een eindheffing. Overgangsprikelen kunnen zich derhalve voordoen voor lichamen die in eerste instantie na 1 januari 2011 op de BES-eilanden zijn gevestigd en binnen het aflopen van de termijn van de opgelegde conserverende aanslag in Nederland belastingplichtig en inhoudingsplichtig worden; door het kruisen van heffingsgrondslagen kan overlap en samenloop ontstaan van belastingen waardoor de facto sprake is van (meer dan) dubbele belasting.

Voor lichamen die meteen per 1 januari 2011 – fictief dan wel reëel – in Nederland zijn gevestigd vanuit de BES-eilanden, is een geruisloze doorschuiving van fiscale boekwaarden mogelijk waardoor voor de Wet VpB 1969 geen sprake zal zijn van dubbele belasting. Wel wordt de Nederlandse-Antilliaanse belasting in de Nederlandse grondslag zodoende tegen Nederlandse maatstaven afgewikkeld. Niettemin heeft de Nederlandse wet geen fiscale basis om deze geruisloze doorschuivingen mogelijk te maken waardoor strikte toepassing van het totaalwinstprincipe noopt tot opwaardering en dan vindt feitelijk compartimentering plaats, terwijl de bedoeling is dat deze claim in Nederland zal worden afgewikkeld hetgeen tot onzekerheid leidt.

## 3. Opbrengst- en vastgoedbelasting

### 3.1. Inleiding

In dit hoofdstuk komen zowel de vastgoedbelasting als de opbrengstbelasting aan bod. Beide belastingen zijn geregeld in respectievelijk hoofdstuk IV en V van de Belastingwet BES. De op de BES voorheen geldende winstbelasting was geregeld in de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (hierna: ‘Landsvo. WB 1940’). Deze is afgeschaft op de BES-eilanden en slechts nog op de (ei)landen Curaçao en Sint Maarten (voorlopig)<sup>115</sup> van toepassing. Sinds 1 januari 2011 zijn de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting ingevoerd. De vastgoedbelasting heft forfaitair ter zake van het op de BES-eilanden gelegen vastgoed (van zowel natuurlijke personen als lichamen) en de opbrengstbelasting belast onder meer winstuitdelingen van lichamen. Eerst ga ik in op de achtergrond van beide belastingen door zoveel mogelijk de achterliggende gedachte van de wetgever aan de hand van de parlementaire geschiedenis weer te geven. Zo kunnen beide belastingen worden beoordeeld en getoetst aan de hand van enerzijds de bedoeling van de wetgever en anderzijds de door mij geformuleerde toetsingscriteria. Daarna komen de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting afzonderlijk aan de orde.

### 3.2. Opbrengstbelasting

#### 3.3.1. Inleiding

De opbrengstbelasting is per 1 januari 2011 ingevoerd en vervangt tezamen met de vastgoedbelasting de winstbelasting. De opbrengstbelasting vertoont kenmerken van zowel de Nederlandse dividendbelasting als de Nederlandse vennootschapsbelasting. Dat licht ik nader toe. Allereerst kan naar mijn mening worden gesteld dat de heffingsmethodiek in overeenstemming is met de Nederlandse dividendbelasting. De heffing vindt namelijk plaats bij wijze van inhouding<sup>116</sup>. Op vergelijkbare wijze zijn verder de subjectief belastingplichtigen aangewezen en de inhoudingsplichtigen, zodat de techniek van de opbrengstbelasting daardoor dezelfde is als in de Wet DB 1965. Anderzijds vertoont de opbrengstbelasting een overeenkomstigheid met de Nederlandse vennootschapsbelasting aangezien de opbrengstbelasting een soortgelijke eindafrekeningsbepaling<sup>117</sup> heeft zoals de Wet VpB 1969 art. 15c Wet VpB 1969 kent.

#### 3.3.2. Reikwijdte

Als subjectief belastingplichtigen voor de opbrengstbelasting worden diegenen aangemerkt die ex art. 5.1, lid 1, onderdeel a Belastingwet BES rechtstreeks of door middel van certificaten gerechtigd zijn

---

<sup>115</sup> De (ei-)landen Sint Maarten en Curaçao hebben voorlopig gekozen voor continuering de Nederlands-Antilliaanse belastingwetgeving. Net zoals Aruba de status aparte verwierf in 1986 waar eveneens de toenmalige Nederlands-Antilliaanse wetgeving van toepassing bleef en pas vanaf 1988 geleidelijk alle wetgeving is vervangen door nieuwe Arubaanse wetgeving (Kavelaars, Adeler en Beek, 2011, p. 26).

<sup>116</sup> Ingevolge art. 5.6, lid 1 Belastingwet BES.

<sup>117</sup> Ingevolge art. 5.8 Belastingwet BES.

tot de opbrengst van aandelen in en winstbewijzen van een van de volgende op de BES-eilanden gevestigde lichamen:

- een naamloze vennootschap (hierna: ‘nv’);
- een besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid (hierna: ‘bv’);
- een open commanditaire vennootschap (hierna: ‘open cv’); en
- een andere vennootschap waarvan het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld.

Gezien de genoemde gelijkenissen van de opbrengstbelasting met de Nederlandse dividendbelasting, is het zodoende niet vreemd dat bovengenoemde lichamen exact gelijk zijn als de lichamen genoemd in art. 1 Wet DB 1965. Daarnaast zijn ingevolge art. 5.1, lid 1, onderdeel b Belastingwet BES diegenen onderworpen die rechtstreeks of door middel van certificaten gerechtigd zijn tot de opbrengst van lidmaatschapsbewijzen van op de BES-eilanden gevestigde coöperaties en verenigen op coöperatieve grondslag, onderlinge waarborgmaatschappijen en verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of als kredietinstelling optreden evenals andere, hiervoor niet genoemde verenigingen indien zij een onderneming drijven. Eveneens zijn subjectief belastingplichtig voor de opbrengstbelasting diegenen die gerechtigd zijn tot een of meer uitdelingen van een daar gevestigde stichting of doelvermogen.<sup>118</sup> Tot slot zijn diegenen subjectief belastingplichtig diegenen die gerechtigd zijn tot de opbrengst van bewijzen van deelgerechtigdheid in een open fonds voor gemene rekening.<sup>119</sup> Voor de Wet DB 1965 geldt eveneens dat diegenen die gerechtigd zijn tot de opbrengst van bewijzen van deelgerechtigdheid in een fonds voor gemene rekening, weliswaar bij fictie, subjectief belastingplichtig zijn voor die wet.<sup>120</sup> De regering beoogt met deze uitbreiding alle lichamen waarin activiteiten kunnen worden ontwikkeld gelijk te behandelen. Immers, in de Nederlands-Antilliaanse periode vielen deze coöperaties, verenigingen en stichtingen en open fondsen voor gemene rekening ook onder het bereik van de winstbelasting.<sup>121</sup> De afwijkende inhoudingsplichtige rechtsvormen ten opzichte van de Nederlandse dividendbelasting behandel ik hierna; eerst ga ik in op de coöperatie en vervolgens op de stichtingen en doelvermogens.

### 3.2.2.1. Coöperaties en verenigingen op coöperatieve grondslag

Ten aanzien van de coöperatie en de vereniging op coöperatieve grondslag<sup>122</sup> valt op dat de wetgever uitdrukkelijk ervoor heeft gekozen om de coöperatie wel op te nemen in de opbrengstbelasting, terwijl deze rechtsvorm tot dusver niet zijn opgenomen voor wat betreft hun inhoudingsplicht als zodanig in

<sup>118</sup> Art. 5, lid 1, onderdeel c Belastingwet BES.

<sup>119</sup> Art. 5, lid 1, onderdeel d Belastingwet BES.

<sup>120</sup> Ingevolge art. 1, lid 2 door de bewijzen van deelgerechtigdheid in fondsen voor gemene rekening als bedoeld in art. 2, lid 2 Wet VpB 1969 gelijk te stellen met aandelen in vennootschappen waar het kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld en worden fondsen gelijkgesteld met vennootschappen. In art. 2, lid 2 Wet VpB 1969 zijn kortgezegd de open fondsen voor gemene rekening onbeperkt subjectief binnenlands belastingplichtig.

<sup>121</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 26.

<sup>122</sup> Deze rechtsvorm is inmiddels verouderd. Deze rechtspersoon is namelijk heden ten dage niet meer is opgenomen in Titel 3, Boek 2 BW. Ik volsta voorts door slechts het noemen van de coöperatie, terwijl ik deze rechtsvorm ook bedoel, tenzij anders aangegeven.

de dividendbelasting.<sup>123</sup> Op het moment van uitdelen geldt dat ingevolge art. 7 Wet DB 1965 in beginsel Nederlandse dividendbelasting moet worden ingehouden. In verband met dezelfde systematiek van de dividendbelasting die de opbrengstbelasting kent, is art. 7 Wet DB 1965 gelijkkluidend met art. 5.6 Belastingwet BES. In tegenstelling tot de opbrengstbelasting van 5% kent de Nederlandse dividendbelasting een tarief van 15%<sup>124</sup> bij uitdeling. De Nederlandse dividendbelasting is dus in zekere zin minder aantrekkelijk gezien het tarief. Weliswaar geldt dat de dividendbelasting onder de toepassing van verdragen kan worden gereduceerd of bij toepassing van de Moederdochterraichtlijn in Europees perspectief tot mogelijk nul wordt verlaagd, terwijl de opbrengstbelasting eigenlijk altijd 5% bedraagt. Zoals in het vorige hoofdstuk reeds aangegeven, rust op het punt van de coöperatie tot dusver een wezenlijk verschil in vergelijking met de opbrengstbelasting. In art. 5.1, onderdeel c is de coöperatie namelijk wel genoemd. Het gevolg is dat wanneer de coöperatie niet kan kwalificeren als een op de BES-eilanden gevestigd lichaam ex art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES, dat de coöperatie als zodanig in beginsel geen Nederlandse dividendbelasting hoeft in te houden op uitdelingen. De hiervoor genoemde discrepantie die momenteel bestaat in de grondslag tussen de opbrengstbelasting en de Nederlandse dividendbelasting zal echter worden verkleind. Zoals namelijk blijkt uit het Belastingplan 2012<sup>125</sup> is beoogd om ingevolge een extra lid in art. 1 Wet DB 1965 toe te voegen waarin de coöperatie toch als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt als in beginsel onder meer één van de voornaamste doelen of het voornaamste doel is om belasting te besparen. Hieruit kan worden opgemaakt dat het opnemen van de coöperatie – weliswaar indien aan nadere voorwaarden<sup>126</sup> wordt voldaan – onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting blijkbaar een voorbode is geweest voor de Nederlandse fiscale wetgeving. Momenteel geldt (nog) dat met betrekking tot de inhoudingsplichtige lichamen de coöperatie als zodanig niet is genoemd in de limitatieve opsomming van de in art. 1, lid 1 Wet DB 1965 genoemde entiteiten. Wel is de coöperatie – wanneer deze niet kwalificeert om op de BES-eilanden te zijn gevestigd – onbeperkt subjectief belastingplichtig voor de Wet VpB 1969.<sup>127</sup>

### 3.2.2.2. Stichtingen en doelvermogens

Zoals expliciet blijkt uit de parlementaire behandeling, was het de wens van de wetgever om de opbrengsten uit stichtingen en doelvermogen onder de opbrengstbelasting te brengen.<sup>128</sup> Derhalve wordt opbrengstbelasting geheven van degenen die gerechtigd zijn tot een of meer uitdelingen van een op de BES-eilanden gevestigde stichting of een doelvermogen. Echter, voor de Nederlandse situatie geldt dat diegenen die zijn gerechtigd tot een of meer uitdelingen door stichtingen en doelvermogens niet onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 vallen. Zoals reeds aangegeven wenst de regering een

---

<sup>123</sup>

<sup>124</sup> Voor 2007 gold zelfs een tarief van 25%; in verband met de Wet werken aan winst is het tarief gereduceerd tot 15%.

<sup>125</sup> Ingevolge art. XIII, 'Wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2012)', p. 31.

<sup>126</sup> Een van de voorwaarden is dat het lidmaatschapsrecht bij het lid niet tot het ondernemingsvermogen behoort.

<sup>127</sup> Ingevolge art. 2, lid 1, onderdeel b Wet VpB 1969.

<sup>128</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p.26.

neutraliteit aan te brengen voor alle lichamen waarin activiteiten kunnen worden ontwikkeld en zodoende is de keuze gemaakt om de stichtingen en doelvermogens onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting te scharen. In het bijzonder wordt de Stichting Particulier Fonds (hierna: ‘SPF’) genoemd. In verband met het ontbreken van een successiebelasting op de BES-eilanden kan de inbreng belastingvrij geschieden en zonder opbrengstbelasting zouden uitdelingen buiten enige vorm van belastingheffing kunnen vallen. Slechts de uitdelingen aan een ontvanger op de BES-eilanden zouden onderworpen zijn aan inkomstenbelasting<sup>129</sup> en dan zouden niet-inwoners zijn gevrijwaard. Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor het fonds van gemene rekening. Wel geldt een vrijstelling voor uitdelingen door stichtingen wanneer sprake is van uitdelingen aan zogenoemde goede doelen.<sup>130</sup>

Voor zowel de stichting als het doelvermogen geldt dat deze onverminderd op de BES-eilanden zijn gevestigd, omdat de tweede zin van art. 5.2, lid 1 Belastingwet BES een uitzondering maakt voor de op de BES-eilanden gevestigde stichtingen en doelvermogens. In de eerste zin art. 5.2 Belastingwet BES is namelijk de subhoofddregel vermeld. Voor de stichting en het doelvermogen is het merkwaardig dat niet in eerste instantie meteen wordt teruggevallen op art. 1.5 Belastingwet BES, maar dat een uitzondering wordt gemaakt op de subhoofddregel die op zijn beurt weer een uitzondering is op art. 1.5 Belastingwet BES. Zodoende wordt hetzelfde bewerkstelligd als in art. 5.2, lid 3 onderdeel a Belastingwet BES voor een lichaam dat is toegelaten tot het handels- en dienstenentrepot.<sup>131</sup> Op een lichaam dat is toegelaten daarvoor, is het eerste lid niet van toepassing. Dan wordt acuut teruggevallen op de hoofdregel van art. 1.5 Belastingwet BES. Dit in tegenstelling tot de stichtingen en doelvermogens. Puur materieel bezien is het effect exact hetzelfde: een stichting, een doelvermogen en een lichaam dat is toegelaten tot het handels- en dienstenentrepot valt onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting mits op de BES-eilanden gevestigd. Het is dan ook op zijn minst opmerkelijk dat de wetgever deze twee verschillende wegen heeft bewandeld, terwijl op hetzelfde punt wordt uitgekomen.<sup>132</sup> De verklaring hiervoor lijkt te kunnen worden gevonden in de latere aanpassing die is gemaakt in art. 5.2, lid 1 Belastingwet BES; de tweede zin met daarin de uitzondering voor de stichting en doelvermogen is pas later opgenomen.<sup>133</sup> Dat betekent dat de stichtingen en doelvermogens – tenzij de feiten anders zullen uitwijzen – niet met het Nederlandse belastingstelsel zullen worden geconfronteerd vanwege de subhoofddregel voortvloeiend uit art. 5.2 Belastingwet BES.

---

<sup>129</sup> Voor natuurlijke persoon woonachtig op de BES-eilanden bepaalt de Wet IB BES ex. art. 5 van deze wet dat uitdelingen gedaan door een stichting (en doelvermogen) onder de opbrengsten vallen en deze worden gezien als dividenden dan wel rente van aandelenbewijzen. Vervolgens is voor een belang van 5% sprake van een aanmerkelijk belang ex art. 11, lid 1, 3° Wet IB BES (vgl. het Nederlandse aanmerkelijk belangregime in box 2 van de Wet IB 2001) en deze worden belast tegen 5% (art. 24B Wet IB BES). De opbrengstbelasting fungeert in deze dus als voorheffing; hiervoor fungeert art. 41A, onderdeel Wet IB BES waardoor de opbrengstbelasting verrekenbaar is met de inkomstenbelasting (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 86). Zoals naar voren is gekomen uit de overige maatregelen van Belastingplan 2012 zal een tarief van 15% gaan gelden; i.e. 10% zal worden bijgegeven via de inkomstenbelasting vanwege de opbrengstbelasting van 5%.

<sup>130</sup> Ingevolge art. 5.7, onderdeel b Belastingwet BES: meer specifiek gaat het zoal om uitkeringen aan binnen het Rijk gevestigde of georganiseerde kerkelijke, levensbeschouwelijke, charitatieve, culturele en wetenschappelijke instellingen.

<sup>131</sup> Zoals bedoeld in hoofdstuk V van de Douane- en Accijnswet BES. Daarnaast kent art. 5.2, lid 3, onderdeel b de tussenhoudsterregeling waarin voor lichamen die voor ten minste 95% deelnemen in een lichaam als bedoeld in de vorige zin of lichamen die aan één van de drie voorwaarden van art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES voldoen.

<sup>132</sup> Zie in dezelfde zin: Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 88.

<sup>133</sup> Vgl. art. 5.2, lid 1 Belastingwet BES zoals vermeld in Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 2, p. 6. De stichting en het doelvermogen zijn wel genoemd hierin, maar volgden net zoals elk ander lichaam in principe de hoofdregel.

Voor de stichting en doelvermogen geldt dat zij in principe slechts belastingplichtig zijn voor de Nederlandse vennootschapsbelasting indien en voor zover een onderneming wordt gedreven op grond van art. 2, lid 1, onderdeel e Wet VpB 1969. Om belastingvrijdom te voorkomen is de keuze gemaakt om de stichting en het doelvermogen niet aan de vestigingsplaatsfictie te onderwerpen. Het drijven van een onderneming zal niet waarschijnlijk zijn vanwege het niet voldoen aan één van de voorwaarden voor vestiging op de BES. Desalniettemin geldt voor de beleggingsvehikels in de vorm van een doelvermogen dat deze wel zonder meer onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting, terwijl een beleggingsvennootschap aan de voorwaarden moet voldoen om in aanmerking te komen voor de opbrengstbelasting. Bezien de achtergrond van de opbrengstbelasting en de samenhang waarvoor is gekozen met het Nederlandse systeem die wordt bewerkstelligd door de subhoofdregel voor de plaats van vestiging, lijkt deze arbitragemogelijkheid niet de bedoeling. De keerzijde is de belastingvrijdom zoals hiervoor genoemd, had opgelost kunnen worden door specifiek voor de stichting en doelvermogen die fictief in Nederland zouden zijn gevestigd, onbeperkt subjectief belastingplichtig te maken zoals het geval is in art. 2, lid 5 Wet VpB 1969.

### 3.3.3. Wijze van heffing

Ingevolge art. 5.6, lid 1 Belastingwet BES wordt de belasting geheven door inhouding op de opbrengst. Deze systematiek is exact dezelfde als die van de Nederlandse dividendbelasting. Deze inhouding op basis van de Nederlandse dividendbelasting vindt plaats op basis van art. 7 Wet DB 1965. Evenals bij de Nederlandse dividendbelasting geldt dat de inhoudingsplichtige verplicht is om de belasting in te houden op het moment waarop de opbrengst ter beschikking is gesteld ingevolge art. 5.6, lid 3 Belastingwet BES. Als inhoudingsplichtige wordt volgens art. 5.6, lid 2 Belastingwet BES aangemerkt een op de BES-eilanden gevestigd lichaam als bedoeld in art. 5.2, lid 2 of lid 3 Belastingwet BES dat de opbrengst verschuldigd is. In deze twee leden van art. 5.2 Belastingwet BES zijn de lichamen genoemd die aan de vereisten voldoen. Het gaat daarbij – als het lichaam daarom verzoekt – om een door de inspecteur af te geven voor bezwaar vatbare beschikking die ervoor zorgt dat de lichamen op de BES-eilanden gevestigd kunnen zijn. Het gaat in deze om de lichamen die aan de toetsingscriteria van art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES voldoen evenals de lichamen die zijn toegelaten tot een handels- en dienstenentrepot zoals bepaald in art. 5.2, lid 3 Belastingwet BES. De wetgever heeft dus expliciet voor deze lichamen gekozen en niet voor lichamen zoals gedefinieerd in art. 5.1, lid 2 Belastingwet BES. Het gaat hierbij namelijk om de genoemde rechtsvormen in art. 5.1, lid 1 Belastingwet BES in tegenstelling tot de algemene genoemde definitie van lichamen in art. 1.3, onderdeel c Belastingwet BES. Onder lichamen worden volgens art. 1.3, onderdeel c Belastingwet BES verstaan: verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen en doelvermogens. Het is logisch dat voor de opbrengstbelasting inbreuk is gemaakt op deze feitelijk alomvattende definitie van een lichaam. De opbrengstbelasting volgt namelijk de lijn zoals te vinden in de Wet VpB 1969 en de Wet DB 1965. Bezien vanuit de aard van de opbrengstbelasting vallen de fiscaal

transparante entiteiten daar buiten. Het gaat derhalve om de volgende lichamen die zijn genoemd in verband met de bepaling van de subjectieve belastingplicht: de op de BES-eilanden gevestigde nv, bv, open cv, andere vennootschappen met een in aandelen verdeeld kapitaal, coöperatie, onderlinge waarborgmaatschappij, verenigingen welke op onderlinge grondslag als verzekeraar of kredietinstelling optreden, verenigingen indien zij een onderneming drijven, stichtingen, doelvermogens en fondsen voor gemene rekening. Doordat de wetgever niet alle voornoemde lichamen als inhoudingsplichtige betitelt, maar alleen de lichamen genoemd in art. 5.1, lid 2 en lid 3 Belastingwet BES genoemde lichamen, heeft de wetgever mijn inziens een zeer opmerkelijke keuze gemaakt. De stichtingen en doelvermogens die ex art. 5.2, lid 1 te allen tijde op de BES-eilanden zijn gevestigd, zijn nu geen inhoudingsplichtige aangezien stichtingen en doelvermogens geen lichamen zijn die op basis van de voorwaarden een beschikking moeten verkrijgen, dan wel een lichaam dat gekwalificeerd wordt als handels- en dienstenentrepot. Het voorgaande betekent dat de uitdelingen van stichtingen en doelvermogens niet volgens de systematiek van de wet – bij wijze van inhouding – kunnen worden belast. Eerder is reeds aangegeven dat diegene die ex art. 5.1, onderdeel c gerechtigd is tot een of meer uitdelingen van een op de BES-eilanden gevestigde stichting of doelvermogen, subjectief belastingplichtig is. Dat biedt echter onvoldoende soelaas om de heffing daadwerkelijk te kunnen innen van deze lichamen. Wanneer ik deze uitgangspunten van de wetgever bezie, dan moet ik constateren dat deze uitkomst nooit de bedoeling en opzet van de wet zijn geweest.<sup>134</sup> Zeer waarschijnlijk ligt hieraan dezelfde reden ten grondslag als de hiervoor geconstateerde omslachtige uitzondering van de vestigingsplaatsfictie; de stichting en het doelvermogen zijn in eerste instantie niet uitgezonderd van deze fictie.<sup>135</sup>

#### 3.3.4. Eindafrekening

Wanneer het lichaam dat met in achtneming van art. 5.2 Belastingwet BES onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting heeft gefungeerd, niet meer voldoet aan de vereisten van lid 2 en 3 van het hiervoor vermelde artikel, dan vervalt direct na dat moment de beschikking en wordt het lichaam geacht in Nederland te zijn gevestigd. Het directe gevolg is dat tegen art. 5.8 Belastingwet BES wordt aangelopen. Zoals in de inleiding kort is weergegeven, komt op dit punt de opbrengstbelasting overeen met de Nederlandse vennootschapsbelasting vanwege de eindafrekeningsbepaling in de Wet VpB 1969: art. 15c Wet VpB 1969. Deze beide bepalingen fungeren kortgezegd als vangnet zodat heffing alsnog mogelijk is ingeval het belastingplichtige lichaam niet meer als inwoner wordt aangemerkt dan wel ophoudt in Nederland belastbare winst te genieten. De Nederlandse dividendbelasting kent geen afrekeningsbepaling om potentiële dividendbelastingclaims alsnog in de heffing te kunnen betrekken bij het verplaatsen van een inhoudingsplichtig lichaam. Wel kent de Wet DB 1965 – evenals de Wet VpB 1969 – een vestigingsplaatsfictie zodat in beginsel een lichaam dat is opgericht naar Nederlands

---

<sup>134</sup> Zie bijvoorbeeld Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 13.

<sup>135</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 2, de stichting en het doelvermogen zouden net zoals de andere lichamen in principe over een kam worden geschoren, maar daar is de wetgever dus klaarblijkelijk toch op teruggekomen.

recht als inhoudingsplichtige onderworpen blijft aan de Nederlandse dividendbelasting. De Belastingwet BES kent deze oprichtingsfictie als uitvloeisel van de incorporatieleer niet. Deze strookt op zich met de insteek van de Belastingwet BES: de subhoofddregel van art. 5.2 Belastingwet BES luidt namelijk zo dat alle lichamen op de BES-eilanden in Nederland zijn gevestigd en daardoor onderworpen zijn aan de Nederlandse vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Zodra – zoals hiervoor vermeld – om wat voor reden dan ook niet meer aan de vereisten wordt voldaan, wordt meteen teruggevallen op de subhoofddregel van art. 5.2 Belastingwet BES. Primair is een lichaam – immers op basis van art. 1.5 Belastingwet BES naar feiten en omstandigheden bepaald – inwoner van de BES-eilanden, conform de woonplaatsbepaling van het Nederlandse art. 4 AWR. Als een lichaam naar feiten en omstandigheden dan wel op basis van de subhoofddregel niet langer meer op de BES-eilanden is gevestigd, maar (fictief) bijvoorbeeld verandert van één van de BES-eilanden naar Nederland, dan wordt het lichaam geacht zijn vermogen direct daaraan voorgaand te hebben uitgekeerd.<sup>136</sup> Met betrekking tot de reikwijdte van de belasting waarover art. 5.8 Belastingwet BES kan heffen, verwijs ik voorts naar paragraaf 2.4.2.

### **3.4 Vastgoedbelasting**

#### 3.4.1. Inleiding

De wetgever is op zoek gegaan naar een robuuste belasting waardoor een constante en betrouwbare stroom van inkomsten zou ontstaan.<sup>137</sup> De Landsvo. WB 1940 kende namelijk niet alleen veel ontgaansmogelijkheden, maar had bovendien hoge administratieve lasten voor de belastingplichtige en was uitvoeringstechnisch lastig handhaafbaar.<sup>138</sup> Door op de BES-eilanden gelegen onroerende zaken te onderwerpen aan een vastgoedheffing zouden de ontgaansmogelijkheden en de (hoge) administratieve lasten drastisch worden ingeperkt. Het ontgaan van de vastgoedbelasting is – gezien het zeer immobiele karakter – eigenlijk onmogelijk. Daardoor zal de overheid een vrij betrouwbare, constante en gelijkmatige inkomensstroom tegemoet kunnen zien. In deze paragraaf ga ik nader in op deze nieuwe belasting die per 1 januari 2011 van kracht is geworden.

#### 3.4.2. Subjectieve belastingplicht

In beginsel valt ieder persoon met een onroerende zaak op de BES-eilanden onder deze heffing en daarmee is de vastgoedbelasting niet alleen beperkt tot lichamen, maar geldt de vastgoedbelasting ook voor natuurlijk personen. De woonplaats van de bezitter is irrelevant voor de vastgoedbelasting. De subjectief belastingplichtige zoals geregeld in art. 4.2, lid 1 Belastingwet BES is degene die een onroerende zaak bezit, in eigendom heeft dan wel een beperkt zakelijk recht kan uitoefenen op de

---

<sup>136</sup> Hier geldt namelijk ingevolge art. 5.8 Belastingwet BES dat wanneer niet langer aan de voorwaarden van art. 5.2, lid 2 of lid 3 Belastingwet BES wordt voldaan of op grond van art. 1.5 Belastingwet BES niet langer op de BES-eilanden is gevestigd of voor de toepassing van een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting dan wel de Belastingregeling voor het Koninkrijk niet meer wordt aangemerkt als inwoner van de BES-eilanden.

<sup>137</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 24.

<sup>138</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 14.

onroerende zaak op de BES<sup>139</sup> zoals een hypotheek. In art. 4.2, lid 2 Belastingwet BES wordt meer specifiek ingegaan op de bewijspositie ter vergemakkelijking van de invordering van de heffing: diegene die in het kadaster staat vermeld, wordt aangemerkt, tenzij anders blijkt op het moment van heffen. Dat moment is het begin van het kalenderjaar. Vervolgens maakt art. 4.3, lid 3 Belastingwet BES het mogelijk dat wanneer de eigendom is gesplitst zoals bij appartementsrechten het geval is, de belasting kan worden geheven van alle belastingplichtigen gezamenlijk. Op zich zou art. 4.1, lid 1 Belastingwet BES voldoende moeten zijn daar deze bepaling al het genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht van een onroerende zaak regelt. Een partieel eigendom van een zaak is per slot van rekening ook een eigendom. Een gedeelte van een dusdanig eigendom, bezit of beperkt recht zou dan ook moeten kwalificeren.<sup>140</sup> In box 3 van de Wet inkomstenbelasting 2001 (hierna: ‘Wet IB 2001’) zijn bij de bepaling van de bezittingen voor de vermogensrendementsgrondslag dergelijke splitsingen niet opgenomen. De bepaling dat ‘rechten die direct of indirect op onroerende zaken betrekking hebben’ zoals opgenomen in art. 5.3 Wet IB 2001, is voldoende. Het staat buiten kijf dat mede-eigendommen zoals appartementsrechten onder de reikwijdte van box 3 Wet IB 2001 vallen. Deze zelfde wetgever heeft ook de Belastingwet BES tot stand gebracht en zal dus naar mijn mening waarschijnlijk niets anders hebben bedoeld. Daarom lijkt mij art. 4.2, lid 3 Belastingwet BES overbodig. De wetgever had simpelweg het woord ‘mede’-eigendom e.d. kunnen toevoegen mocht zij de mening zijn toegedaan niet voldoende handvatten te hebben om in die situaties te kunnen heffen wanneer een partieel eigendom niet onder de reikwijdte van art. 4.1, lid 1 Belastingwet BES zou vallen.<sup>141</sup>

In art. 8.70 Belastingwet BES is bepaald dat in de voorgaande situatie met meer subjectief belastingplichtigen, ieder van hen hoofdelijk aansprakelijk is voor het volle belastingbedrag betreffende het totale object.<sup>142</sup> Art. 4.2, lid 3 Belastingwet BES regelt de situatie waarin sprake is van een genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht op een onroerende zaak gedurende een gedeelte in het tijdsbestek van het kalenderjaar. Deze situatie waarin tijdens het jaar sprake is van een opvolgend gebruik heet ‘timesharing’. De relevante vraag die hier direct uit voortvloeit, is in hoeverre timesharing daadwerkelijk een opknipping is van eigendom, dan wel een bepaald gebruiksrecht voor een bepaalde tijd. Volgens *Van Velten*<sup>143</sup> is er sprake van timesharing van onroerend goed, indien aan een koper direct of indirect de (mede-) eigendom van een of meer gehele of gedeeltelijke (vakantie)projecten wordt overgedragen zonder zodanige beperking van de uitoefening van zijn eigendomsrecht dat het gebruik van het onroerend goed hem slechts gedurende een vastgesteld deel van het jaar periodiek toekomt, terwijl hij dan als enige van een omschreven deel van dat project het genot heeft en gebruik kan maken van alle faciliteiten. Bij timesharing kan dus door het jaar heen

<sup>139</sup> Overigens zijn de begripsbepalingen van afdeling 1, Titel 1, Boek 3 BW BES in overeenstemming met het Nederlandse BW.

<sup>140</sup> Zie in dezelfde zin: Kavelaars, Adeler en Beeks, 2011, p. 77.

<sup>141</sup> Zie in dezelfde zin: Kavelaars, Adeler en Beeks, 2011, p. 77.

<sup>142</sup> Wel heeft diegene in principe een verhaalsrecht op grond van art. 8.73 Belastingwet BES op de belastingschuldige dan wel de inhoudingsplichtige die de belasting verschuldigd is.

<sup>143</sup> A.A. van Velten, ‘Time sharing van onroerend goed’, WPNR nr. 5396, 16-23 juli; 30 juli-6 aug. 1977, blz. 417-422; nr. 5397; 13-20-27 aug./3 sept. 1977, blz. 433-436.

sprake zijn van diverse eigendommen gezien vanuit het object. Zodoende heeft dezelfde onroerende zaak gedurende het kalenderjaar meerdere subjectief belastingplichtigen.

#### 3.4.3. Objectieve belastingplicht

In art. 4.3 Belastingwet BES is weergegeven wat als één onroerende zaak wordt beschouwd: een gebouwd eigendom, een ongebouwd eigendom, dan wel een gedeelte van een gebouwd of ongebouwd eigendom dat blijkens zijn indeling is bestemd om als afzonderlijk geheel te worden gebruikt. Voor het afzonderlijke gebruik dient dus aan de hand van de indeling te worden beoordeeld of de eigendom, gebouwd dan wel ongebouwd, zelfstandig kan worden gebruikt. Tenslotte wordt een samenstel van twee of meer van de eigendommen of de gedeelten daarvan die bij dezelfde belastingplichtige in gebruik zijn en die, naar omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren als een object beschouwd. De objectafbakening zoals in het voorgaande, komt overeen met de Nederlandse belastingwetgeving aangezien art. 4.3 Belastingwet BES gelijkloënd is aan art. 16 Wet waardering onroerende zaken (hierna: 'Wet WOZ'). Art. 16 Wet WOZ kent bovendien nog extra bepalingen: de eerste heeft betrekking op eigendommen of gedeelten daarvan, of bedoelde samenstellen die naar omstandigheden beoordeeld één terrein vormen die bestemd zijn voor verblijfsrecreatie. De tweede bakent het territoir van de gemeente af zodat ingeval van overschrijding van de gemeentegrens hetgeen binnen de gemeentegrens is gelegen als afzonderlijk wordt beschouwd. Het is mijns inziens logisch dat deze laatste bepaling niet is opgenomen in de vastgoedbelasting gezien de natuurlijke geografische afbakening van een BES-eiland. Van een grensoverschrijdende situatie kan inherent geen sprake zijn. Dat de voorgaande bepaling over de exploitatie van een verblijfsrecreatieterrein niet expliciet is opgenomen, betekent dat het volgende voor afzonderlijke eigendommen die als een verblijfsreactie worden geëxploiteerd: ingeval sprake is van afzonderlijke eigendommen, die omwille van het kenmerk dat deze samen als verblijfsrecreatieterrein kunnen worden geëxploiteerd, worden de afzonderlijke eigendommen worden niet als één object in de heffing betrokken. De totaal geaggregeerde waarde zal hoogstwaarschijnlijk hoger uitvallen dan de waarden van de afzonderlijke eigendommen tezamen. Het criterium of sprake is van exploitatie hangt – volgens mij – af van hetgeen wordt geëxploiteerd. Het is logisch dat de wetgever deze bepaling niet heeft overgenomen gezien het milieu van de BES-eilanden waar recreatiegebieden niet in die omvang (kunnen) voorkomen zoals hier het geval is.

#### 3.4.3. Heffingsmethodiek

Zoals hiervoor weergegeven, is het uitgangspunt van de vastgoedbelasting om op de BES-eilanden gelegen onroerende zaken in de heffing te betrekken. De heffingsmaatstaf hiervoor is ingevolge art. 4.5 Belastingwet BES de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend. Het gaat om de waarde waarvan de volle en onbezwaarde eigendom kan worden overgedragen en de verkrijger de zaak in staat waarin deze zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik kan nemen. Hieruit kan worden opgemaakt dat de eigendom zonder enige vorm van – bijvoorbeeld vruchtgebruik –

terstond kan worden overgedragen, rekening houdend met de staat waarin het vastgoed verkeert. De volle eigendom moet dus geheel in gebruik genomen kunnen worden. Een uitzondering wordt gemaakt indien de waardering op vervangingswaarde van de onroerende zaak resulteert in een hogere waardering. Bij de vervangingswaarde dient rekening te worden gehouden met de aard en de bestemming van de zaak en de sinds de stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering met daarbij de latere wijzigingen.

De waarde wordt vervolgens door de inspecteur vastgesteld bij een voor bezwaar vatbare beschikking.<sup>144</sup> De waardepeildatum is voor het moment van het bepalen van de waarde van belang, omdat er dan een beoordeling plaatsvindt van de staat waarin de zaak verkeert.<sup>145</sup> Deze waardepeildatum ligt aan het begin van het tijdvak waarvoor de waarde wordt vastgesteld en de waarde geldt voor een tijdvak van vijf achtereenvolgende kalenderjaren.<sup>146</sup> Voorheen gold deze termijn ook ten aanzien van de Wet WOZ voor de waardebepaling van in Nederland gelegen onroerende zaken. De termijn is daarna eerst teruggebracht naar twee jaar en momenteel geldt een termijn van een jaar.<sup>147</sup> De jaarlijkse herwaardering lijkt namelijk in verband met de actualiteit vanzelfsprekend, maar gemeenten bleken bij de invoering van de Wet WOZ niet in staat om jaarlijkse herwaarderingen door te voeren. Deze redenering zal naar mijn mening voor de hand hebben gelegen voor het waarderingssysteem op de BES-eilanden. In de gevallen dat sprake is van dergelijke beïnvloedbare factoren die de waarde beïnvloeden zoals bouw, verbouwing, verbetering, afbraak of vernietiging, dan wordt de waarde bepaald naar de staat van de onroerende zaak bij het begin van het kalenderjaar volgend op dat waarin de genoemde wijziging zich heeft voorgedaan.<sup>148</sup> Kortom, de waarde wordt bij een bezwaar voor vatbare beschikking vastgesteld aan het begin van het kalenderjaar voor een periode van vijf jaar, tenzij een dusdanige handeling is verricht die de waarde doet wijzigen. De wijziging kan zowel omhoog als omlaag zijn. Ik vind deze wijze een ruwe en grove manier van benaderen aangezien met vervreemdingen, dan wel aankopen in de loop van het desbetreffende jaar geen rekening wordt gehouden, maar pas voor het eerst in het daaropvolgende kalenderjaar. De regeling kan voor de belastingplichtige respectievelijk voordelig en nadelig uitwerken. Om de uitvoering te vergemakkelijken hoeft de beschikking naar slechts één van degenen te worden gestuurd indien sprake is van meer genietters krachtens eigendom.

De onroerende zaken worden op forfaitaire wijze belast zoals blijkt uit art. 4.10 Belastingwet BES. Bij wijze van fictie wordt een rendement in aanmerking genomen van 4% van de waarde van de onroerende zaak. Dit tarief is gebaseerd op de gemiddelde potentiële voordelen die behaald kunnen

---

<sup>144</sup> Ingevolge art. 4.6, lid 1 Belastingwet BES.

<sup>145</sup> Ingevolge art. 4.6, lid 2 Belastingwet BES.

<sup>146</sup> Ingevolge art. 4.6, lid 3 en lid 4 Belastingwet BES.

<sup>147</sup> De jaarlijkse waardebepaling geldt vanaf het belastingjaar 2007 is - in verband met de Wet werken aan Winst - de peildatum 1 januari 2005. Deze invoering is gepaard gegaan met de invoering van de afschrijfbepaling tot de bodemwaarden die verband houden met de WOZ-waarde ingevolge art. 3.30 Wet IB 2001. Daarvoor gold een WOZ-tijdvak van twee jaar (belastingjaren 2005 en 2006) met de peildatum 1 januari 2003. Het tijdvak 2001 tot en met 2004 had als peildatum 1 januari 1999. Het eerste WOZ-tijdvak van 1997 tot en met 2000 had als peildatum 1 januari 1995.

<sup>148</sup> Ingevolge art. 4.8 Belastingwet BES.

worden door middel van bijvoorbeeld verhuur. Het feitelijk behaalde rendement is daardoor niet van belang; een tegenbewijsregeling bestaat niet. Het rendement van 4% zou uiteraard wel moeten corresponderen met het rendement dat normaal gesproken behaald zou kunnen worden. Deze normatieve benaderwijze betekent dat daardoor geen rekening wordt gehouden met de positieve situatie in geval van tegenvallende huurresultaten of beleggingsresultaten, dan wel oplopende onderhoudskosten. Vervolgens wordt de belasting bepaald door het fictief bepaalde voordeel aan een tarief van 25% te onderwerpen ex art. 4.9 Belastingwet BES. Samengenomen heerst daardoor effectief een belastingdruk van 1% van de waarde van de onroerende zaak. In eerste instantie zo blijkt, luidde het tarief 20% en dat zou sorteren in een effectief belastingtarief van 0,8%.<sup>149</sup> Bovendien staat het de BES-eilanden vrij om naast de vastgoedbelasting een lokale grondbelasting te heffen. Tot dusverre he(e)ft slechts Bonaire een grondbelasting.

Gelet op het voorgaande is deze methodiek zeer vergelijkbaar met hoofdstuk 5 van de Wet IB 2001 ten aanzien van box 3 alwaar het inkomen uit sparen en beleggen is geregeld. Weliswaar is het peilmoment sinds 1 januari 2011 aangepast en daarmee in overeenstemming met de vastgoedbelasting; voorheen golden echter twee peildata in box 3 en de gemiddelde waarde van deze twee momenten werd in achtgenomen. Overigens geldt in box 3 exact hetzelfde fictieve rendement van 4%, echter het tarief in box 3 bedraagt 30% in tegenstelling tot 25% in de vastgoedheffing. Wel dient daaraan te worden toegevoegd dat voor de heffingsmaatstaf van box 3 schulden in aanmerking worden genomen.<sup>150</sup> (Hypothecaire) leningen komen namelijk in mindering op de waarde van de bezittingen in de Nederlandse grondslag. Voor een onroerende zaak op de BES-eilanden mag geen rekening met de leningen worden gehouden. Samengenomen blijft de vastgoedbelasting een grove en ruwe belasting daar de waardebepaling hooguit één keer per kalenderjaar kan worden aangepast en het onroerend goed belast wordt tegen een fictief tarief dat anders kan zijn dan de werkelijkheid.

#### 3.4.4. (Anti-cumulatie) vrijstellingen

In art. 4.4 Belastingwet BES zijn de vrijstellingen opgenomen voor onroerende zaken. Dat betekent dat objecten die onder de vrijstelling vallen, worden ontzien in de vastgoedbelasting. Allereerst is voor de eigen woning op de BES-eilanden een anticumulatieregeling opgenomen indien de onroerende zaak als eigen woning wordt gekwalificeerd ex art. 4.4, onderdeel a Belastingwet BES. De eis in deze bepaling dat de onroerende zaak bij de belastingplichtige als hoofdverblijf ter beschikking moet staan, is gelijklopend aan de Nederlandse eis geformuleerd in het eigenwoning regime<sup>151</sup> in de Wet IB 2001.<sup>152</sup> Deze regeling is ingevoerd om te voorkomen dat de woning zowel in de vastgoedbelasting als in de inkomstenbelasting wordt belast.

---

<sup>149</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 11.

<sup>150</sup> Zoals bepaald in art. 5.3, lid 1 Wet IB 2011 vormt de rendementsgrondslag de waarde van de bezittingen verminderd met de waarde van de schulden.

<sup>151</sup> Afdeling 3.6 'Belastbare inkomsten uit eigen woning' Wet IB 2001.

<sup>152</sup> Op basis van art. 16 Wet IB BES kan onder meer de rente van schulden en kosten van geldlening aangeaan ter verkrijging, onderhoud of verbetering van de eigen woning tot ten hoogste een bedrag van USD 15.364 in aftrek worden gebracht.

Daarnaast zijn specifieke ‘kunuku’ (kleine authentieke) huizen in principe vrijgesteld tot een waarde van USD 50.000. Voorwaarde is dat de eigendom, bezit of beperkt recht in handen is van een inwoner van de BES-eilanden ingevolge art. 4.4, onderdeel i Belastingwet BES.

Voor ondernemingsvermogen geldt eveneens ex art. 4.4, onderdeel b Belastingwet BES een anticumulatieregeling; het (bedrijfs)onroerend goed is vrijgesteld van vastgoedheffing om cumulatie te voorkomen. De wetgever verwijst hier specifiek naar art. 6 Wet IB BES waar de winst uit onderneming is geregeld. Onroerende zaken die dus al als ondernemingsvermogen gekwalificeerd zijn, wordt daarmee onder de noemer winst uit onderneming belast en blijven voor de vastgoedheffing buiten schot. De achterliggende reden is vergelijkbaar met de eigen woning.

Tenslotte zijn onroerende zaken vrijgesteld waarvan de waarde nagenoeg geheel of geheel wordt bepaald door de braakliggende grond die deel uitmaakt van de onroerende zaak. Het is voor de hand liggend dat braakliggende grond niet (snel) een rendement van 4% zal opleveren en onderwerping aan de vastgoedheffing is dan niet redelijk.

#### 3.4.5 Samenhang met (vestigingsplaatsfictie) opbrengstbelasting

De subhoofddregel van art. 5.2 Belastingwet BES bewerkstelligt dat een lichaam in principe als in Nederland gevestigd voor de opbrengstbelasting. Dit artikel heeft namelijk betrekking op de wetgeving in hoofdstuk V van de Belastingwet BES. Voor de vastgoedheffing geldt desalniettemin een vrijstelling ter voorkoming van dubbeltelling indien een onroerende zaak onder meer behoort tot het vermogen van een lichaam dat onder de subhoofddregel als in Nederland gevestigd wordt beschouwd en aldaar onderworpen is. De wijze waarop het vastgoed wordt gehouden is dus relevant. Voor een natuurlijk persoon geldt immers dat de vastgoedheffing als luxe-belasting fungeert indien niet sprake is van een hoofdverblijf. Voor een lichaam geldt dus dat van belang is of het actief dan wel passief is. Een lichaam met overwegend vastgoed zal als een passief lichaam worden gekwalificeerd en valt daarmee onder de reikwijdte van de Wet VpB 1969. Waardestijgingen zijn daardoor in de winstfeer tegen 25% belast. Allereerst pakt dit in de regel veel nadeliger uit ten opzichte van het 5% tarief indien en voor zover van een uitdeling sprake is. Een (passief) vastgoedlichaam valt ook onder de reikwijdte van de Wet DB 1965 waardoor de in de vorige zin genoemde uitdelingen zijn in beginsel belast met 15%.<sup>153</sup> Ten tweede is deze situatie - mijns inziens - opmerkelijk internationaal gezien. Bij de inkomsten voortvloeiend uit vastgoed prevaleert het land waar de desbetreffende onroerende zaak is gelegen vanwege het territorialiteitsbeginsel wanneer sprake is van dubbele belastingheffing in verband met het hanteren van het wereldinkomen principe door het woonland. Zodoende worden in deze optiek bij wijze van voorkoming van dubbele heffing in internationaal perspectief de inkomsten uit onroerende zaken in het buitenland (bronland) vrijgesteld in het andere land (woonland).<sup>154</sup> De

<sup>153</sup> De dividendbelasting is in nationaal perspectief als uitgangspunt verrekenbaar met de Nederlandse vennootschaps- en inkomstenbelasting op basis van art. 25, lid 1 Wet VpB 1969 respectievelijk art. 9.2, lid 1 Wet DB 1965.

<sup>154</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, ‘Internationaal belastingrecht’, paragraaf 1.9.2 ‘Opzet/toewijzing van heffingsbevoegdheden’, p.79, Fiscale Studietoets nr. 39, Derde herziene druk, Deventer, 2009.

wijze van behandeling van vastgoed in de situatie dat het wordt gehouden door een beleggingsvehikel c.q. een vennootschap die niet aan de voorwaarden voldoet om op de BES-eilanden te zijn gevestigd, strookt hier niet mee.

### **3.5. Deelconclusie**

Met de staatskundige hervorming per 10-10-10 is op de BES-eilanden de Landsvo. WB 1940 voor deze eilanden komen te vervallen. In verband met de introductie van het nieuwe fiscale stelsel op de BES-eilanden zijn twee nieuwe belastingen ingevoerd per 1 januari 2011 waar lichamen mee worden geconfronteerd. Deze twee nieuwe belastingen komen in plaats van de traditionele winstbelasting.

De vastgoedbelasting grijpt aan bij het op de BES-eilanden gelegen vastgoed. Niet alleen lichamen vallen onder de reikwijdte van deze belasting, maar ook natuurlijke personen. De heffing is vergelijkbaar met box 3 van de Nederlandse inkomstenbelasting aangezien ook een fictief rendement van 4% in aanmerking wordt genomen met in principe één peilmoment per vijf jaar dat jaarlijks kan worden aangepast. Het belastingtarief bedraagt 25% over het fictieve rendement. Voor de waardebepaling wordt een beschikking afgegeven die jaarlijks dient te worden gecorrigeerd voor waarde beïnvloedende factoren. Er is onder meer rekening gehouden met partiële eigendommen, (beperkte) rechten op het vastgoed en timesharing. Ook wordt rekening gehouden met anti-cumulatie zoals het geval is in geval een woning kwalificeert als eigen woning en daarmee reeds onder de Wet IB BES valt. Kort gezegd kan worden gesteld dat de vastgoedbelasting een hybride karakter heeft: enerzijds fungeert deze samen met de opbrengstbelasting als vervanger van de vroegere de winstbelasting en anderzijds als een luxe belasting conform box 3 van de Wet IB 2001 voor natuurlijke personen. Deze laatste groep bestaat ook uit buitenlanders die willen investeren op de BES-eilanden. Gezien het immobiele karakter van vastgoed zal deze belasting – conform de wensen en uitgangspunten van de wet- en regelgever – een constante en betrouwbare inkomstenstroom genereren.

De opbrengstbelasting is te beschouwen als een soort van dividendbelasting gezien de heffingstechniek die in overeenstemming is met de Nederlandse dividendbelasting. Deze belasting kent daarnaast een eindafrekeningsbepaling waardoor op dat punt een gelijkenis wordt vertoond met de Nederlandse vennootschapsbelasting. Daarmee is dus de opbrengstbelasting in feite tweeslachtig van aard. De heffingsgrondslag is op zich wel breder daar de wetgever in principe geen onderscheid heeft willen maken tussen de diverse lichamen. De opbrengsten van de stichting vallen ook onder de reikwijdte, al is puur wetstechnisch – naar mijn mening – de inhoudingsplicht van de stichting niet goed geregeld waardoor deze opbrengsten bij letterlijke wetsinterpretatie zijn gevrijwaard. Het tarief bedraagt immers 5% over de uitdelingen. Dat kan gegeven de parlementaire achtergrond en bezien de

wensen van de wetgever nooit de bedoeling zijn geweest. Voor lichamen behoudens voor zover de stichting en het doelvermogen dient in principe een beschikking tijdig te worden aangevraagd om onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting te vallen. Met name de financierings- en beleggingsvennootschappen oftewel passieve lichamen zullen niet aan de voorwaarden voldoen en vallen daarmee onder de reikwijdte van de Nederlandse dividend- en vennootschapsbelasting. Gesteld kan worden dat het heffingsmoment is veranderd in verband met het van kracht worden van de opbrengstbelasting en het afschaffen van de winstbelasting. Wanneer namelijk winst niet wordt uitgekeerd, dan wordt niet tegen deze uitdelingsbelasting aangelopen.<sup>155</sup> Bovendien merkt de Raad van State in diens advies<sup>156</sup> terecht op dat door het ontbreken van een winstbelasting en de heffing van de opbrengstbelasting een zodanig systeem ontstaat dat gunstig is voor geïncorporeerde bedrijven die reële activiteiten hebben op de BES-eilanden. Het systeem biedt namelijk een stimulans om te herinvesteren in het eigen bedrijf op de BES-eilanden waardoor het kapitaal op die eilanden blijft. Het maken van winst wordt namelijk niet als zodanig belast. Zolang de winst immers niet wordt uitgedeeld, blijft heffing van de opbrengstbelasting vooralsnog achterwege.

Samengevat kan worden geconstateerd dat de BES-eilanden per 1 januari 2011 geen officiële winstbelasting meer kennen daar de vastgoedheffing puur heft op vastgoed dat op de BES-eilanden is gelegen. De opbrengstbelasting daarentegen heft op het moment van winstuitdeling en niet rechtstreeks bij de gemaakte winsten van het lichaam. Ook al maakt de desbetreffende vennootschap of andersoortig lichaam geen winst, het vastgoed dat wordt gehouden wordt toch – weliswaar bij wijze van fictie – in de heffing betrokken. Vanwege een anticumulatieregeling voor feitelijk op de BES-eilanden gevestigde (passieve) lichamen die onder de Nederlandse reikwijdte vallende lichamen, geldt dat vastgoed gelegen op de BES-eilanden en gehouden door een dusdanig lichaam niet aan vastgoedbelasting onderhevig is. Deze wijze van belastingheffing strookt met de internationale belastingregels. Het heffingsmoment van de opbrengstbelasting kan in principe naar eigen inzicht worden gestuurd door de uitdeling (zolang mogelijk) uit te stellen waardoor het heffingsmoment in eigen hand is.

---

<sup>155</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 14.

<sup>156</sup> Advies raad van State en nader rapport zoals cursief opgenomen in Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 4.

## 4. Internationale aspecten

### 4.1. Inleiding

In dit hoofdstuk staan de internationale aspecten van de BES-eilanden centraal. In het vorige hoofdstuk ben ik ingegaan op de verhouding en de gevolgen met Nederland; in dit hoofdstuk sta ik stil bij de internationale context ten aanzien van de voorkoming van dubbele belasting. Onder internationale aspecten vallen de betrekkingen tussen landen die zowel binnen het Koninkrijk zijn gelegen als landen die daarbuiten zijn gelegen (derde landen). Door het feit dat de BES-eilanden tot Nederland (zijn gaan) behoren, maar tegelijkertijd een eigen fiscaal stelsel hebben, ontstaat een vrij complexe situatie. Voor de grensoverschrijdende situaties bestaan vier verhoudingen. In de eerste plaats de verhouding tussen de BES-eilanden en de overige landen binnen het Koninkrijk. Ten tweede de verhouding tussen het in Europa gelegen Nederlandse deel (tot dusver en voorts aangeduid als Nederland) en de BES-eilanden. Als derde is er de verhouding tussen Nederland (zonder de BES-eilanden) en derde landen (buiten het Koninkrijk). Tot slot is er de verhouding van Nederland samen met de BES-eilanden en samen met de andere landen binnen het Koninkrijk ten opzichte van derde landen.<sup>157</sup> De Rijkswet<sup>158</sup> houdende Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: ‘BRK’) voorziet in voorkoming tussen landen. Vanwege de staatsrechtelijke hervorming op de BES eilanden vindt de BRK sindsdien geen toepassing meer op de BES-eilanden. De Belastingregeling voor het land Nederland<sup>159</sup> (hierna: ‘BRN’) is daarom geïntroduceerd. Voorts is het Besluit voorkoming van dubbele belasting BES (hierna: ‘BvdB BES’) equivalent aan het Nederlandse Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: ‘BvdB 2001’). In dit hoofdstuk behandel ik de bovengenoemde verhoudingen waarbij ik de laatste twee genoemde verhoudingen samen bespreek. De internationale inlichtingenverstrekking en regels betreffende wederzijdse bijstand bij heffing en invordering laat ik buiten beschouwing gezien de beperkte ruimte van deze thesis waardoor ik genooddaakt ben om formeelrechtelijke aspecten in het midden te laten.<sup>160</sup>

### 4.2. Voorkoming van dubbele belasting binnen het Rijk

#### 4.2.1. Inleiding

Tussen de BES-eilanden en Nederland is de BRN van toepassing ter voorkoming van dubbele belasting die kan ontstaan als gevolg van de gelijktijdige toepassing van de fiscale wetgeving met betrekking tot inkomen of vermogen. Daar waar de BRK tussen de landen binnen het Koninkrijk fungeert, is de BRN een binnenlandse regeling. De BRN is een algemene maatregel van bestuur en is gebaseerd op de delegatiebevoegdheden zoals neergelegd in de parallelle artikelen 8.121 Belastingwet

---

<sup>157</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 279.

<sup>158</sup> Stb. 1964, 425.

<sup>159</sup> Citeertitel ingevolge art. 4.2 BRN.

<sup>160</sup> Deze zijn opgenomen in art. 8.124 tot en met 8.137 Belastingwet BES (P. Kavelaars, ‘Caribisch Nederland: internationale fiscale aspecten (deel 1)’, NTFR 2011/7.

BES en art. 37 AWR. Het eerstgenoemde artikel in de Belastingwet BES is wat dat betreft gespiegeld aan de Nederlandse wet. In art. 37, lid 2 AWR is voor de BES-eilanden geregeld ter voorkoming van dubbele belasting waarin daaromtrent niet op andere wijze is voorzien, regels worden gesteld ten einde gehele of gedeeltelijke vrijstelling of vermindering te verlenen van de belasting die betrekking heeft op inkomen of vermogen uit de BES-eilanden.<sup>161</sup> Hoofdstuk II BRN staat in het teken van heffing naar het inkomen waaronder ook vermogenswinsten vallen. In de BRN is zoveel mogelijk aangesloten bij het OESO-Modelverdrag. Dit lijkt althans het geval gezien de opbouw van de bepaling. Alleen verdient daarbij wel meteen de vermelding dat de nummering anders is; hiervoor is gekozen om dezelfde systematiek te hanteren als de Belastingwet BES.<sup>162</sup> Ook zijn bepalingen over uitwisseling van inlichtingen en onderling overleg niet opgenomen. Dat is logisch, omdat het wel opnemen volstrekt overbodig zou zijn. Binnen het land Nederland lijkt informatie-uitwisseling wat ver gezocht te meer daarvoor de belastingheffing ter verkrijging van gegevens in titel 7 hoofdstuk VIII Belastingwet BES verscheidene verplichtingen zijn opgenomen.<sup>163</sup> De BRN handelt immers over situaties binnen één land met één bevoegde fiscale autoriteit.<sup>164</sup>

#### 4.2.2. Algemene bepalingen

In hoofdstuk 1 staat een aantal algemene bepalingen geformuleerd. In art. 1.1 BRN zijn definities opgenomen. Daar waar de heffingsgebieden zijn gedefinieerd, valt meteen op dat in art. 1.1, onderdeel a Belastingwet BES onder de uitdrukking ‘*heffingsgebieden*’ wordt verstaan Nederland en de BES-eilanden samen. Blijkbaar wordt met Nederland derhalve bedoeld het Europees gedeelte van het land Nederland. Dat is op zich niet opmerkelijk wanneer het begrip Nederland zoals gehanteerd in art. 2, lid 3, onderdeel d, 3° AWR in acht wordt genomen. Wel dient opgemerkt te worden dat het land Nederland bestaande uit Europees Nederland en de BES-eilanden wordt gedefinieerd als het ‘*Rijk*’.<sup>165</sup> De term Rijk komt in de BRN in het geheel niet voor en dat kan verwarring wekken. Op zich is het logisch dat deze term niet nodig is in een besluit met slechts binnenlandse reikwijdte.<sup>166</sup>

Vervolgens geeft art. 1.2 BRN het toepassingsbereik, i.e. de heffingsgebieden, weer van de BRN. Deze bepaling is wellicht overbodig gezien art. 37 AWR en art. 8.121 Belastingwet BES reeds in de wetten van beide heffingsgebieden zijn opgenomen. Vanuit Nederlandse zijde vallen de vennootschapsbelasting<sup>167</sup> en de dividendbelasting onder de reikwijdte van de BRN en vanuit de BES-eilanden zijn dat de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting.<sup>168, 169</sup>

---

<sup>161</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 276, nr. 3, p. 11.

<sup>162</sup> Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 1.

<sup>163</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 261.

<sup>164</sup> Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 2.

<sup>165</sup> Ingevolge art. 2, lid 3, onderdeel d, 2° AWR.

<sup>166</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 283.

<sup>167</sup> Art. 1.3, onderdeel a, 3° Belastingwet BES. (dit soort noten moet worden voorkomen)

<sup>168</sup> Ingevolge art. 1.3, onderdelen a en b Belastingwet BES.

<sup>169</sup> Opmerkelijk is dat de kansspelbelasting ontbreekt, terwijl deze wel is opgenomen in het BvdB BES. De toelichting geeft hier niets over aan en hier lijkt sprake te zijn van een nalatigheid (P. Kavelaars, ‘Caribisch Nederland: internationale fiscale aspecten (deel 1)’, NTFR 2011/7 en Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 285).

Voorts is in art. 1.4, lid 1 Belastingwet BES het inwonerschap geregeld (beide heffingsgebieden volgens de BRN). Als inwoner van Nederland wordt allereerst aangemerkt – zoals in deze thesis aangeduid als de primaire regel vestiging – iedere persoon<sup>170</sup> (waaronder ook lichamen worden verstaan) die ex art. 4 naar omstandigheden daar gevestigd is. Hieronder vallen ook lichamen die zijn opgericht zijn naar Nederlands recht en die volgens de vestigingsplaatsfictie (van de Wet VpB 1969) steeds geacht worden in Nederland te zijn gevestigd. Het betreft een uitvloeisel van de incorporatieleer. Hierdoor is Nederland in staat om een lichaam dat is opgericht naar Nederlands recht, wanneer de werkelijke leiding wordt verplaatst, te onderwerpen aan belastingheffing vanwege een blijvend aanknopingspunt. Ten tweede wordt een lichaam als inwoner aangemerkt indien dat ingevolge de vestigingsplaatsfictie van de opbrengstbelasting in Nederland is gevestigd voor de Wet VpB 1969 en de Wet DB 1965.<sup>171</sup> Eveneens worden als inwoner van de BES-eilanden aangemerkt personen die volgens art. 1.5 Belastingwet BES op de eilanden volgens de hoofdregel naar omstandigheden aldaar woonachtig of gevestigd zijn.<sup>172</sup> Aangezien de BES-eilanden geen vestigingsplaatsfictie kennen zoals die in Nederland geldt voor naar Nederlands recht opgerichte entiteiten, hoeft hiermee geen rekening te worden gehouden.<sup>173</sup> Wel kent het fiscale systeem van de BES-eilanden de subhoofdregel voor lichamen die voor de opbrengstbelasting in Nederland zijn gevestigd. Deze lichamen worden – zoals hiervoor ook aan bod is gekomen – logischerwijs als inwoner van Nederland beschouwd, althans als zij (volledig) onderworpen zijn aan de Nederlandse dividend- en vennootschapsbelasting.

Mochten op basis van het voorgaande beide heffingsgebieden een lichaam aanmerken als inwoner (er is dan sprake van een zogenoemde dubbele vestigingsplaats), dan bepaalt de ‘*corporate tie-breakerbepaling*’ ex art. 1.4, lid 5 BRN dat het lichaam alleen inwoner is van het heffingsgebied waar de werkelijke (feitelijke) leiding is gelegen. De plaats van de werkelijke (feitelijke) leiding is het doorslaggevend criterium.<sup>174</sup> Een heldere oplossing in het geval de plaats van de feitelijke leiding niet eenduidig te bepalen valt, ontbreekt tot dusver zoals in het Verdrag Nederland – Verenigd Koninkrijk van 2008<sup>175</sup>, dat voor wat betreft lichamen<sup>176</sup> die inwoner zijn van beide staten, de bevoegde autoriteiten in onderling overleg vaststellen van welke verdragsluitende staat die persoon (fictief) inwoner is. Vanwege de binnenlandse situatie worden de heffingen van zowel de BES als in

---

<sup>170</sup> Onder persoon wordt verstaan: “een natuurlijk persoon, een lichaam en elke andere vereniging van personen” (art. 1.1, onderdeel e BRN). Een lichaam is gedefinieerd als elke rechtspersoon of elke eenheid die voor de belastingheffing als een rechtspersoon wordt behandeld (art. 1.1, onderdeel f BRN).

<sup>171</sup> Op basis van art. 1.4 BRN, lid 2, onderdelen a, c en d Belastingwet BES.

<sup>172</sup> Op basis van art. 1.4 BRN, lid 3, onderdeel a Belastingwet BES.

<sup>173</sup> Overigens geldt voor de Europese vennootschap (Societas Europaea, hierna: ‘SE’) dat met haar statutaire regels dezelfde regels gelden als voor de Nederlandse nv. De SE heeft als doel om belemmeringen binnen de EU weg te nemen in verband met grensoverschrijdend ondernemen. Ingeval een SE haar statutaire zetel in een ander land heeft, zal Nederland deze SE hetzelfde moeten behandelen als de met de nv te vergelijken rechtsvorm in dat land (S.A.W.J. Strik, N.H. de Vries en c.s., ‘Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting, studenteneditie 2009-2010, Kluwer, Deventer, 2009, p. 40).

<sup>174</sup> Op basis van art. 1.4 BRN, lid 5 Belastingwet BES.

<sup>175</sup> Trb. 2008, 201.

<sup>176</sup> Deze term wordt overigens niet gehanteerd in de Nederlandse versie van het verdrag althans, maar concreet wordt gesproken over niet-natuurlijk personen dus de facto een meeromvattend begrip dan alleen lichamen. Onder de definitie van persoon vallen naast natuurlijke personen, lichamen ook elke andere vereniging van personen (art. 3, lid 1, onderdeel d Verdrag Nederland – Verenigd Koninkrijk 2008).

Nederland door dezelfde fiscus uitgevoerd.<sup>177</sup> Zodoende wordt voor de lichamen in deze situatie met een dubbele vestigingsplaats (ook wel: ‘*dual resident companies*’) in die zin geen zekerheid afgenomen.<sup>178</sup> In verband met de nationale relatie tussen Nederland en de BES-eilanden is de bepaling voor de dual resident companies helder; het zal in deze situatie gaan om vennootschappen naar Nederlands recht die volgens de vestigingsplaatsfictie in de Wet VpB 1969 steeds geacht worden in Nederland te zijn gevestigd, ook na feitelijke verplaatsing naar de BES-eilanden. Dan zal dit lichaam in beginsel met twee heffingstelsels te maken kunnen krijgen: de opbrengstbelasting indien het lichaam voldoende actief is en de Nederlandse vennootschapsbelasting aangezien het lichaam al subjectief belastingplichtig is voor de Wet VpB 1969 is. De corporate-tiebreaker hakt dan de knoop zodanig door dat het lichaam geacht wordt alleen inwoner te zijn van de BES-eilanden met de consequentie dat in Nederland tegen een exit-heffing wordt aangelopen;<sup>179</sup> Op dit punt is het logisch dat de BRN geen anti-misbruikbepalingen bevat.<sup>180</sup>

Art. 1.4, lid 6 BRN is opgenomen ingeval een lichaam door een derde land wordt gezien als inwoner (en waarop al wederkerig belasting voorkomen kan worden inzake de belastingen naar het inkomen). Dan wordt het lichaam (voor de BRN) niet behandeld als inwoner; het lichaam is op grond van een verdrag met een derde land niet in een van de heffingsgebieden zoals bepaald in de BRN gevestigd en daarmee ook geen inwoner van een heffingsgebied: Nederland of de BES-eilanden. Hierdoor wordt het beleid van Nederland nagevolgd om voor de inroepbaarheid van een verdrag (in casu gaat het om de BRN) – volledige onderworpenheid te eisen (*full tax liability*) ingevolge art. 4 OESO-Modelverdrag.<sup>181</sup> Mocht de situatie zich voordoen dat de feitelijke leiding in een derde land is gelegen en dat het lichaam in Nederland ingevolge de vestigingsplaatsfictie van art. 2, lid 4 Wet VpB 1969 (nog) onderworpen blijft, dan resteert een beperkt heffingsrecht voor Nederland. De genoemde bepaling art. 1.4, lid 6 in het BRN bewerkstelligt dat het lichaam in deze situatie geen inwoner (meer) is van Nederland. Het gaat derhalve vaak om gevallen waarin de tiebreaker in een verdrag met een derde land de vestigingsplaats aan dat derde land toewijst,<sup>182</sup> al hoeft dat niet perse het geval te zijn.<sup>183, 184</sup>

Vervolgens bepaalt art. 1.4, lid 7 BRN dat een lichaam zoals hiervoor aan bod is gekomen bij de behandeling van art. 1.2, lid 2, onderdeel d BRN alleen voor de opbrengstbelasting (hoofdstuk V Belastingwet BES), de Wet VpB 1969 en de Wet DB 1965 wordt geacht inwoner te zijn van Nederland. De subhoofdregeel is alleen van toepassing voor de gevolgen die de opbrengstbelasting

---

<sup>177</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 284.

<sup>178</sup> Zie hiervoor: T. Bender en S. Kamman, ‘Het belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk 2008’, WFR 2011/344 waar de rechtsonzekerheid die de afhankelijkheid van de onderlingoverlegprocedure voor belastingplichtigen meebrengt als voornaamste bezwaar wordt gezien.

<sup>179</sup> In art. 15c Wet VpB 1969 is immers de BRN (ook) opgenomen.

<sup>180</sup> Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 2.

<sup>181</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 284.

<sup>182</sup> Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 4.

<sup>183</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 284.

<sup>184</sup> Zie bijvoorbeeld het momenteel van toepassing zijnde verdrag Nederland-Zwitserland (Trb. 1951, 148) alwaar voor de toepassing van dit verdrag de woonplaats van een rechtspersoon wordt bepaald volgens de belastingwetgeving van elk van de beide staten. Indien sprake is van een dubbele woonplaats, wordt de rechtspersoon geacht zijn woonplaats te hebben in de staat waar hij zijn statutaire zetel heeft.

teweeg brengt, namelijk onderworpenheid aan het Nederlandse systeem waardoor de opbrengstbelasting toepassing mist. Dat doorwerking niet plaatsvindt naar andere (rijks)belastingen van de BES waarop de BRN ziet – behoudens de opbrengstbelasting – is vooral van belang voor de toewijzing van inkomsten uit andere inkomenscategorieën zoals bij inkomsten uit een dienstbetrekking.

Het is naar mijn mening een logisch gevolg aangezien de vestigingsplaatsfictie wetstechnisch slechts ziet op de opbrengstbelasting, maar wel directe doorwerking heeft naar de vastgoedbelasting. Vanwege deze directe doorwerking had de vastgoedbelasting genoemd kunnen worden. Toch geldt dat – gezien vanuit de grondgedachte van de vastgoedheffing – de vastgoedheffing in beginsel alle op de BES-eilanden gelegen onroerende zaken aan deze heffing onderwerpt. Dat een lichaam integraal onderworpen wordt aan de Nederlandse dividend- en vennootschapsbelasting heeft in de regel dubbele belasting tot gevolg, maar daar zou voor de BRN juist een plaats zijn weggelegd om op basis van het situsbeginsel de heffing van vastgoed aan de BES-eilanden toe te wijzen om van volledige evenwichtigheid sprake te laten zijn.

Tot slot bepaalt art. 1.5 BRN de definitie van het begrip ‘vaste inrichting’. Deze bepaling is bijna volledig in overeenstemming met art. 5 OESO-Modelverdrag; de bepaling wijkt nauwelijks af.<sup>185</sup> De opsomming van hetgeen onder de vaste inrichting wordt begrepen is exact dezelfde.<sup>186</sup> Wel markant is dat het BvdB BES een veel beperktere omschrijving (i.e. een ruimere definitie) hanteert van het begrip vaste inrichting en het is niet klip en klaar waarom een verschil tussen beide regelingen is gemaakt en geen gelijklopende benadering is gekozen.<sup>187</sup> Wel kan een reden worden gevonden in het feit dat de ratio BRN en het BvdB BES verschillend is. Daar waar de BRN in binnenlandse situaties ziet in de voorkoming van dubbele belasting, treedt de BvdB BES eenzijdig op in situaties waar met derde landen voorkoming moet worden gegeven. Vanwege het toewijzen van de toerekenbare vaste inrichtingsresultaten aan het land waar de vaste inrichting is gelegen, is een veelomvattend begrip in de BvdB BES vanuit de BES-eilanden mijns inziens niet meer dan logisch.

#### 4.2.3. Heffing naar inkomen

In deze subparagraaf behandel ik de volgende diverse inkomensbestanddelen. Ik hanteer in dezelfde volgorde als de BRN: inkomen uit onroerende zaken, winst uit onderneming en dividendinkomsten. Ten aanzien van rente en royalty’s gelden dat deze onder het restartikel (art. 2.12 BRN) vallen zoals blijkt uit de toelichting van het laatstgenoemd artikel.<sup>188</sup> Aangezien beide heffingsgebieden geen belastingheffing op zowel interest als royalty’s toestaan, noopt deze situatie niet tot afzonderlijke aanwijzingsbepalingen. Zodoende worden dergelijke inkomensbestanddelen uitsluitend belast in de ‘woonstaat’ ingevolge art. 2.12 BRN.

---

<sup>185</sup> Slechts op de Nederlandse bepaling aangaande werkzaamheden buitengaats zoals vermeld in het vierde en vijfde lid (Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 5).

<sup>186</sup> Vgl. art. 1.5, lid 2 BRN met art. 5, lid 2 OESO-Modelverdrag.

<sup>187</sup> P. Kavelaars, ‘Caribisch Nederland: internationale fiscale aspecten (deel 1)’, NTFR 2011/7

<sup>188</sup> Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 2.

### Onroerende zaken

In art. 2.1 BRN zijn de inkomsten uit onroerende zaken geregeld. Deze mogen worden belast in het volgens de in het heffingsgebied - waar deze zaken zijn gelegen - toepasselijke belastingwetgeving.<sup>189</sup> Dat is logisch en is conform het OESO-Modelverdrag gezien het feit situsbeginsel ten opzichte van andere beginselen prevaleert voor vastgoed. Echter, de inkomsten uit onroerende zaken die tot een lichaam behoren als bedoeld in art. 5.2 Belastingwet BES dat voor de toepassing van opbrengstbelasting onderworpen is aan de Nederlandse vennootschaps- en dividendbelasting, kunnen slechts worden belast ten aanzien van die twee belastingen. Dat strookt niet alleen met het hiervoor geconstateerde uitgangspunt om vastgoed daar te belasten waar het gelegen is, maar brengt ten opzichte van de volgende situatie een onevenwichtigheid met zich. Wanneer namelijk een feitelijk in Nederland gevestigd lichaam onroerende zaken exploiteert op de BES-eilanden, dan is daarop de vastgoedbelasting wel van toepassing. Zoals aangegeven bij de vastgoedbelasting is het aangrijppunt (object) het vastgoed en doet diegene die het houdt (subject) er eigenlijk niet toe. Zonder toepassing van BRN zou dubbele belasting het gevolg zijn; Nederland heft op basis van het wereldwinstprincipe in de Wet VpB 1969 ook over de winsten c.q. nominale resultaten gemaakt van het op de BES-gelegen vastgoed. Krachtens art. 2.1, lid 1 BRN wordt het vastgoed aan de BES-eilanden toegewezen (en Nederlands vastgoed aan Nederland) op basis van het situsbeginsel en vervolgens geeft Nederland een vrijstelling opdat dubbele belasting wordt geëlimineerd. Bedacht moet worden dat er in het voorgaande slechts sprake is van één staat daar de BES-eilanden als openbare lichamen binnen het Rijk vallen. Het betreft één land: er is dus sprake van een binnenlandse aangelegenheid. Toch gaat het voorgaande dus ook op wanneer de Nederlandse vennootschap een beleggingsvehikel is; noch art. 5.2 Belastingwet BES noch de slotzin van art. 2.1 BRN is van toepassing op deze lichamen.<sup>190</sup> Met *Kavelaars, Adeler en Beeks* ben ik het eens dat de voornoemde situatie ongerijmd is.<sup>191</sup> Een heel duidelijk onderscheid is alleen gemaakt tussen lichamen die wel of niet worden beïnvloed door de subhoofregel van de vestigingsplaatsfictie vanwege het wel of niet kwalificeren voor waarschijnlijk daadwerkelijke activiteiten op de BES-eilanden. Hierbij is geen rekening gehouden met de situatie vanuit Nederlands perspectief. Dit te meer het geval omdat voor beleggingsvennootschappen c.q. lichamen die niet aan de voorwaarden ex art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES kunnen voldoen, geldt dat deze passief zullen zijn. Deze lichamen zijn in de regel meer gericht op beleggingsresultaten dan de voldoende actieve lichamen. Logisch dat de wetgever ervoor heeft gekozen dat specifiek deze lichamen onderworpen moeten zijn aan een winstbelasting om nominaal alle resultaten volledig in de heffing te betrekken (conform de Wet VpB 1969). Aangezien deze lichamen zijn uitgezonderd van de vastgoedheffing zouden de fictieve resultaten van de onroerende zaak als heffingsobject tussen wal en schip vallen. Voor de feitelijk in Nederland gevestigde vennootschappen gaat het voorgaande niet op;

---

<sup>189</sup> Art. 2.1, lid 1 BRN.

<sup>190</sup> *Kavelaars, Adeler en Beeks*, p. 286.

<sup>191</sup> *Kavelaars, Adeler en Beeks*, p. 286.

voor deze vennootschappen is het onderscheid tussen actief en passief niet van belang en zij zijn daardoor voor het op de BES-eilanden gelegen vastgoed aan de vastgoedheffing op de BES-eilanden onderworpen. Daar is de vastgoedheffing in principe ook voor bedoeld, al roepen de twee verschillende uitwerkingen arbitrage op. De vraag roept zich op of voor reële activiteiten die bestemd zijn om gebruik te maken van het aantrekkelijke fiscale regime of dat in werkelijkheid wel zo aantrekkelijk is. De vastgoedheffing bedraagt - kort gezegd - 1% van de huidige waarde (op peildatum) van het onroerend goed op de BES-eilanden. Zoals aangegeven vindt namelijk ongeacht en onafhankelijk van de (algebraïsche) winst (i.e. ook in verliessituaties) heffing plaats, terwijl de opbrengstbelasting naar eigen inzicht kan worden uitgesteld door geen uitdelingen te laten plaatsvinden. In feite is hier sprake van een arbitragemogelijkheid; door (slechts) het verplaatsen van de werkelijke leiding kan de vastgoedheffing worden ontweken door de feitelijke leiding te verplaatsen naar Nederland. Het desbetreffende lichaam is dan immers feitelijk in Nederland gevestigd in plaats van op de BES. Hierdoor lijkt het tegendeel bewezen van de robuustheid van de vastgoedbelasting. In principe is vanwege het immobiele karakter al het vastgoed op de BES-eilanden belast en is ontwijking in dit opzicht niet mogelijk. De overige bepalingen van art. 2.1 BRN roepen weinig spannends op en laat ik daarom in deze thesis deze verder onbesproken.<sup>192</sup>

### Winst uit onderneming

Art. 2.2 BRN behandelt de totstandkoming van de verdeling voor de heffingsbevoegdheid bij winst uit onderneming. In art. 2.2, lid 1 BRN is bepaald dat indien een onderneming in de BES-eilanden wordt uitgeoefend door middel van een vaste inrichting, de winst van die onderneming mag worden belast op de BES volgens de aldaar toepasselijke belastingwetgeving voor zover de winst aan de vaste inrichting kan worden toegerekend. Mutatis mutandis is dit het geval voor de Nederlandse situatie. Zoals in de vorige paragraaf aan bod is gekomen, is de definitie van de vaste inrichting op minieme verschillen afwijkend van de definitie in het OESO-Modelverdrag. De winst van de vaste inrichting wordt bepaald aan de hand van de zelfstandigheidsfictie ingevolge art. 2.2, lid 3 BRN en ook op dit punt is aangesloten bij het OESO-Modelverdrag.<sup>193</sup> Het vervallen van de winstbelasting op de BES-eilanden heeft tot gevolg dat in beginsel buitenlandse lichamen<sup>194</sup> en in Nederland gevestigde lichamen met een vaste inrichting op de BES-eilanden geen belasting terzake van winst zijn verschuldigd op de BES-eilanden. Voor de vastgoedheffing geldt dat het op de BES-eilanden gelegen vastgoed behorend tot een vaste inrichting in beginsel wel onderworpen is aan de heffing van de vastgoedbelasting. *Kavelaars, Adeler en Beeks* concluderen dat voor wat betreft de verhouding tussen Nederland en de BES-eilanden op basis van art. 2.2 BRN een Nederlands lichaam dat een vaste inrichting op de BES-

---

<sup>192</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 286.

<sup>193</sup> Ook bepaalt art. 2.2, lid 3 BRN tot slot dat indien een vermogensbestanddeel tevens kan worden gerangschikt onder een ander artikel in de BRN, dat andere artikel prevaleert als zijnde *lex specialis* boven het winstartikel als *lex generalis* (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 286).

<sup>194</sup> Het gaat om lichamen van een jurisdictie waar het territorialiteitsbeginsel wordt gehanteerd waar buitenlandse vaste inrichtingswinsten niet in de heffing worden betrokken zoals in Panama, Hong Kong en Cayman Islands het geval is.

eilanden heeft, geen winstbelasting is verschuldigd en in Nederland een beroep kan doen op de BRN waardoor de op BES-eilanden behaalde winst dus feitelijk onbelast is.<sup>195</sup> Een dergelijk lichaam is geen opbrengstbelasting verschuldigd; wat voor lichamen geldt, is niet mutatis mutandis van toepassing op vaste inrichtingen.<sup>196</sup> Wel geldt een beperkte belastingplicht voor de Nederlandse vennootschapsbelasting ter zake van lichamen die winst behalen op de BES-eilanden door middel van een vaste inrichting. Het gaat daarbij om een vaste inrichting die ‘als ware het een lichaam’ niet zou kwalificeren voor het BES-stelsel met een hoofdhuis gevestigd op één van de CAM-eilanden ingevolge art. 17, lid 3, onderdeel c Wet VpB 1969. De kwalificatie geschiedt dus op dezelfde wijze als voor een lichaam dat in beginsel aan één van de drie voorwaarden moet voldoen. Wel verdient het opmerking dat een vaste inrichting (zelfstandig) geen beschikking kan aanvragen. Daarmee kan de daadwerkelijke vestiging op de BES-eilanden worden gewaarborgd, maar onzekerheid blijft derhalve voor de vaste inrichting voortduren. Aan een vaste inrichting wordt immers in het land van het filiaal c.q. de duurzame plek juridisch gezien geen betekenis toegekend. De uitbreiding voor vaste inrichtingen is opgenomen ter preventie van een verplaatsing om fiscale beweegredenen vanuit de CAM-eilanden naar de BES-eilanden aangezien voor de winst van een vaste inrichting op de BES-eilanden geen echte winstbelasting geldt en de BRK een vrijstellingsmethode voor dergelijke winsten voorschrijft.<sup>197</sup> Toepassing van de vrijstellingsmethode zou tot gevolg kunnen hebben dat activiteiten voorheen verricht op de CAM-eilanden worden verplaatst naar een vaste inrichting op de BES-eilanden. Zodoende geldt art. 17, lid 3, onderdeel c Wet VpB 1969 als tijdelijke oplossing; zodra de nieuwe bilaterale regelingen met de CAM-eilanden voorzien in bijvoorbeeld een verrekeningsmethode voor inkomsten uit passieve vaste inrichtingen, zal het voornoemde artikel komen te vervallen.<sup>198</sup> Vanuit Nederlandse optiek geldt dat vanuit het wereldwinstbeginsel in principe het gehele inkomen in de grondslag van de Nederlandse vennootschapsbelasting wordt begrepen.<sup>199</sup> Zo maakt de toerekenbare winst aan de op de BES-eilanden gevestigde vaste inrichting deel uit van het heffingsobject (in de Nederlandse belastinggrondslag). Mocht de kwalificatie van de vaste inrichting – zoals op dezelfde wijze bepaald aan de hand van de voorwaarden met de nodige aanpassingen – zodanig uitpakken dat sprake zou zijn van een passief lichaam dat daardoor in Nederland zou zijn gevestigd (in casu dus om een zogenoemde passieve vaste inrichting), dan zal Nederland in plaats van een vrijstelling slechts een verrekening toestaan. Voor vaste inrichtingen op de BES-eilanden van lichamen gevestigd in derde landen geldt dat deze vaste inrichtingen niet aan de Wet VpB 1969 zijn onderworpen.

---

<sup>195</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 286.

<sup>196</sup> P. Eerenberg en R.T. Ersilia, ‘Fiscale BES-wetgeving, Verslag van het seminar over fiscale BES-wetgeving, gehouden op 15 februari 2011’, WFR 2011/637.

<sup>197</sup> P. Eerenberg en R.T. Ersilia, ‘Fiscale BES-wetgeving, Verslag van het seminar over fiscale BES-wetgeving, gehouden op 15 februari 2011’, WFR 2011/637.

<sup>198</sup> Vaststelling van de Wet invoeringswet fiscaal stelsel BES (Invoeringswet fiscaal stelsel BES), Kamerstukken II, 2009/10, 32 276, nr. 3, p. 24 (W.S. Gonzalez-Fung, ‘Sint Maarten na 10-10-10’, MBB 2011/07-08).

<sup>199</sup> Ingevolge het Belastingplan 2012 waar de objectvrijstelling is geïntroduceerd volgens art. 15ae Wet VpB 1969 is beoogd om de (algebraïsche) resultaten van een vaste inrichting in beginsel uit de grondslag van de Wet VpB 1969 te halen waardoor buitenlandse winsten en verliezen in principe zijn uitgezonderd.

## Dividendinkomsten

De verdeling van de heffingsbevoegdheid ter zake van inkomsten in de vorm van dividenden is geregeld in art. 2.4 BRN. Dit artikel wijst de heffingsbevoegdheid aan de staat van vestiging (woonplaats) van het desbetreffende lichaam toe, terwijl art. 2.4, lid 2 BRN voorziet in een heffingsbevoegdheid door de bronstaat<sup>200</sup>, i.e. de heffingsbevoegdheid van de bronstaat wordt niet ontnomen aangezien de BRN (en belastingverdragen) immers geen heffingsrechten kunnen creëren. In Nederland geldt het tarief van 15% dividendbelasting en op de BES-eilanden geldt het tarief van 5% opbrengstbelasting. Vervolgens dient volgens art. 2.4, lid 4 BRN de heffing te worden verminderd voor de betaalde dividenden (deze mogen althans niet worden belast) volgens de toepasselijke belastingwetgeving in Nederland mits aan de voorwaarden wordt voldaan zoals het onmiddellijke belang van ten minste 10% dat de inwoner van de BES-eilanden bezit van het kapitaal van het lichaam dat de dividenden betaalt (in dit geval Nederland). Zodoende kunnen deelnemingsdividenden vanuit Nederland naar de BES-eilanden in principe zonder heffing van dividendbelasting geschieden. Dat lijkt opmerkelijk aangezien voorheen deze uitdelingen aan Nederlands-Antilliaanse vennootschappen vanuit Nederlandse entiteiten in beginsel (vanaf 2002) onderworpen waren aan een tarief van 8,3%.<sup>201</sup> In de volgende paragraaf ga ik hier nader op in. Voor de BES-eilanden geldt dat gezien de veelomvattende reikwijdte van de opbrengstbelasting de facto alle entiteiten vanwege hun inhoudingsplicht 5% opbrengstbelasting dienen in te houden voor iedere uitdeling. Daar waar de Landsvo. DB 2000 nooit in werking is getreden waardoor geen bronbelasting van toepassing was voor uitgaande dividenden, zorgt de opbrengstbelasting eigenlijk altijd voor een heffing van 5%. Bovendien kunnen lichamen op de BES-eilanden daar in beginsel slechts gevestigd zijn wanneer zij voldoen aan één van de drie voorwaarden waardoor zij in de regel als actief te beschouwen zijn. Het financieren van operationele activiteiten door middel van dividenduitdelingen vanuit een (fictief) in Nederland gevestigde vennootschap kan zo belastingvrij geschieden, terwijl de uitdelingen principieel aan 5% opbrengstbelasting onderworpen zijn. Vanwege deze veelomvattende reikwijdte van de opbrengstbelasting in combinatie met het 5%-tarief, is onbelaste doorstroom vanuit Nederland via de BES-eilanden naar derde landen in principe onmogelijk. Daardoor is de doorstroom onaantrekkelijk gemaakt onder het nieuwe belastingstelsel BES ten opzichte van het Nederlands-Antilliaanse stelsel. Andersom geldt dat een lichaam gevestigd op de BES-eilanden bij een uitdeling naar Nederland in principe 5% opbrengstbelasting dient in te houden. Het gaat in deze om de veelal actieve lichamen die dus feitelijk op de BES-eilanden zijn gevestigd en daardoor onderworpen zijn aan de opbrengstbelasting (en de vastgoedbelasting).

---

<sup>200</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 287.

<sup>201</sup> Het gaat ingevolge art. 11, lid 3, onderdeel a BRK om dividend dat wordt genoten van een lichaam met een geheel of ten dele in aandelen verdeeld kapitaal en dat voor ten minste 25% van het nominaal gestorte aandelenkapitaal aandeelhouder is van het lichaam dat het dividend verschuldigd is. Bovendien dient met de belasting bij wege van inhouding van dividenden voor Curaçao en Sint Maarten formeel of in feite niet zodanig rekening te worden gehouden dat de feitelijk gecombineerde belastingdruk op het dividend lager is dan 8,3% (op basis van art. 11, lid 1 en art. 11, lid 2 BRK anderszijds).

#### 4.2.4. Wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden

Art. 3.1, lid 1 en lid 2 BRN bepalen hoe de voorkoming van dubbele belasting wordt toegepast voor inwoners van Nederland en de BES-eilanden. Een onderscheid is gemaakt tussen voorkoming die wordt gegeven door Nederland en door de BES.<sup>202</sup> In art. 3.1, lid 1 BRN is bepaald dat bij het heffen van belasting van inwoners van Nederland de inkomensbestanddelen van de BES-eilanden die ingevolge de BRN mogen worden belast, begrepen mogen worden in de grondslag waarnaar de belasting wordt geheven.<sup>203</sup> In art. 3.1, lid 2 BRN is bepaald dat op de zogenoemde actieve inkomsten uit onroerende zaken de vrijstellingsmethode – die in overeenstemming is met het BvdB 2001– wordt toegepast. Nederland stelt deze vrij door middel van de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud oftewel de evenredigheidsmethode en voor de feitelijke vermindering wordt verwezen naar het BvdB 2001.<sup>204</sup> Volgens *Kavelaars, Adeler en Beeks* is deze gang van zaken praktisch, maar zou vanwege de onduidelijkheid en rechtszekerheid vanwege de verdeling van de belastingen (voor de inkomstenbelasting zelfs een verdeling in boxen) zoals de BvdB 2001 die kent meer voor de hand liggen.<sup>205</sup> Voor de meer passieve inkomsten waaronder (de aanmerkelijk belang en overige) dividenden, bestuurdersbeloningen en dergelijke geldt de verrekeningsmethode ex art. art. 3, lid 3 BRN.<sup>206</sup> De vorm van de verrekeningsmethode is de ordinary credit: de verrekening blijft dus beperkt tot de laagste van de belasting geheven op de BES-eilanden en de belasting die in Nederland over het desbetreffende inkomensbestanddeel is geheven.<sup>207</sup>

Bij de toepassing van voorkoming van dubbele belasting worden vaste inrichtingen zoveel mogelijk gelijkgeschakeld met deelnemingen die op de BES-eilanden zijn gevestigd teneinde een neutrale behandeling tussen beide te bewerkstelligen.<sup>208</sup> Daarom is in art. 3, lid 4 en lid 5 BRN gecodificeerd dat voor de passieve vaste inrichtingen en de vaste inrichting die op basis van art. 5.2, lid 1 Belastingwet BES als zijnde lichaam in Nederland zouden zijn gevestigd, dat deze eveneens te maken krijgen met de verrekeningsmethode en niet de vrijstellingsmethode. Hierbij komt de eventueel in de BES-eilanden betaalde vastgoedbelasting in verrekening met de Nederlandse belasting. Het discriminatie-effect is daarmee weggenomen; normaal gesproken worden dergelijke winsten van vaste inrichtingen vrijgesteld op basis van de vrijstellingsmethode.<sup>209</sup> Tot slot bepaalt art. 3.1, lid 5 BRN dat wanneer zich op de BES-eilanden een vaste inrichting bevindt – die als ware het een lichaam dat vanwege art. 5.2, lid 1 Belastingwet BES geacht wordt te zijn gevestigd in Nederland – de verrekeningsmethode ook geldt voor de vrijstelling van voordelen van die vaste inrichting. Deze bepaling is daarmee alleen zinvol voor actieve inkomsten, want passieve inkomsten vallen namelijk al

---

<sup>202</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 292.

<sup>203</sup> Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 15.

<sup>204</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 292.

<sup>205</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 292.

<sup>206</sup> Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 15.

<sup>207</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 293

<sup>208</sup> Nota van Toelichting BRN, Kamerstukken I, 2009/10, 32 189, nr. D, p. 15.

<sup>209</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 293.

onder art. 3.1, lid 4 BRN.<sup>210</sup> Winsten worden dus eigenlijk belast naar het Nederlandse tarief en daarmee vindt een vergelijkbare behandeling plaats tussen op de BES-eilanden gevestigde passieve lichamen en op de BES-eilanden gevestigde passieve vaste inrichtingen.<sup>211</sup>

Voor de methodiek waarop de inwoner van de BES-eilanden voorkoming kan krijgen voor de Nederlandse inkomsten ter vermijding van dubbele belasting wordt in art. 3, lid 2 BRN verwezen naar het BvdB BES. In deze algemene maatregel van bestuur is geregeld wanneer en welke wijze voorkoming wordt verleend aan inwoners van de BES-eilanden indien niet op een andere wijze – bijvoorbeeld door middel van een belastingverdrag – in voorkoming van dubbele belasting kan worden voorzien. Hierop ga ik in de navolgende paragraaf verder in. Ten aanzien van de inwerkingtreding van de BRN verdient de vermelding dat voor de inhaalregeling en de doorschuifregeling geen voorziening is getroffen in verband met de voorgaande jaren. Dat zou redelijk zijn geweest ook al sluiten oude en nieuwe regelingen van de wetten niet (goed) op elkaar aan.<sup>212</sup>

### **4.3. Voorkoming dubbele belasting binnen het Koninkrijk**

#### 4.3.1. Achtergrond

De BRK dient zoals gezegd voor de voorkoming van dubbele belasting tussen relaties van landen binnen het koninkrijk. De BRK is gebaseerd op art. 38 van het Statuut voor het Koninkrijk en regelt zodoende de verhouding tussen de afzonderlijke belastingwetgevingen van landen. Aangezien de BRK een rijkswet is, is het minder vanzelfsprekend dat de belastingwetgeving opzij kan worden gezet zoals bij een belastingverdrag wel het geval is wanneer een heffingsbeperking op grond van dat verdrag is overeengekomen.<sup>213</sup> Over de vragen of de BRK van een hogere orde is dan de Wet DB 1965 en of de rechter de formele wet ondanks art. 120 Grondwet mag toetsten aan de Rijkswet zijn de meningen verdeeld.<sup>214</sup> Toch kan worden opgemaakt dat de Rijkssfeer boven de landssfeer gaat. Bovendien gaat de toepassing van de BRK voor op de Wet DB 1965.<sup>215</sup> De BRK is weliswaar geen verdrag tussen onafhankelijke staten, maar lijkt daar gezien de inhoud wel op. In tegenstelling tot de BRN, volgt de BRK in belangrijke mate de tekst van het OESO-Modelverdrag; wel zijn met betrekking tot de dividenden enige bijzondere maatregelen getroffen. Voor de wijziging van de BRK in 1985 was de zogenoemde ‘Antillenroute’ bijzonder populair: door winsten van dochtermaatschappijen in verdragslanden van Nederland uit te keren aan een Nederlandse subholding en in de vorm van dividend uit te keren aan een Nederlands-Antilliaanse holdingmaatschappij, kon dividend zonder

---

<sup>210</sup> Zie in dezelfde zin: Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 293.

<sup>211</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 293.

<sup>212</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 293.

<sup>213</sup> De werking van art. 93 en art. 94 Grondwet maken duidelijk dat direct werkende bepalingen van het verdrag de Nederlandse belastingwetgeving opzij zetten voorzover die onverenigbaar is met die verdragsbepalingen (O.C.R. Marres en P.J. Wattel, ‘Dividendbelasting’, Fiscale Studiereserie nr. 26, Derde druk, Kluwer, Deventer 2006, p. 178).

<sup>214</sup> Zie onder meer: N. van Beelen en P.G. Kroon, WFR 1983/2001, M.H. Frech, WFR 1983/1253 en H. Prast, WFR 1983/1260 (O.C.R. Marres en P.J. Wattel, ‘Dividendbelasting’, Fiscale Studiereserie nr. 26, Derde druk, Kluwer, Deventer 2006, p. 178).

<sup>215</sup> Op basis van art. 5, lid 2, Statuut, O.C.R. Marres en P.J. Wattel, ‘Dividendbelasting’, Fiscale Studiereserie nr. 26, Derde druk, Kluwer, Deventer 2006, p. 178.

bronheffing vervolgens worden uitgedeeld aan de uiteindelijk gerechtigden. Deze route belemmerde lage tarieven bij verdragsonderhandelingen tussen Nederland en andere landen en zodoende is tussen 1986 en 2002 een bronheffing gaan gelden van 7,5% op de Nederlandse Antillenroute of van 5% in Nederland met een opslag van effectieve winstbelasting op de Nederlandse Antillen. In 2002 is voor deelnemingsdividenden – betaald door een inwoner van Nederland aan een inwoner van de Nederlandse Antillen – het tarief gewijzigd naar 8,3%.<sup>216</sup> De redenen hiervoor zijn dat de EU volgens het rapport van de Werkgroep-Primarolo<sup>217</sup> de Nederlandse Antillen, Aruba en Nederland als schadelijk heeft aangemerkt en dat de OESO de toenmalige Nederlandse Antillen en Aruba op een (voorlopige) lijst van belastingparadijzen heeft geplaatst.<sup>218</sup> Met invoering van het NFR werd geprobeerd niet langer als belastingparadijs in de boeken te staan. Het was de bedoeling dat de Nederlandse Antillen zelfstandig belastingverdragen zouden kunnen afsluiten met derde landen, vooral met Europese landen en de Verenigde Staten.<sup>219</sup> Tot 10-10-10 hadden de Nederlandse Antillen slechts één verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met Noorwegen<sup>220</sup>. Daarnaast zijn in lijn met de OESO om plaatsing op een definitieve lijst te voorkomen een groot aantal Tax Information Exchange Agreements gesloten ter bevordering van de uitwisseling van informatiegegevens.

#### 4.3.2. Staatsrechtelijke en fiscaalrechtelijke invloed

In de periode voorafgaand aan de staatsrechtelijke hervorming was de BRK van toepassing voor fiscale aangelegenheden tussen de Nederlandse Antillen, Aruba en Nederland. De Nederlandse Antillen hadden immers nog bestaansrecht als zodanig. Zodoende kon de BRK optreden in mogelijk drie verschillende landenrelaties: tussen Nederland en de Nederlandse Antillen, tussen Nederland en Aruba en ten slotte tussen de Nederlandse Antillen en Aruba. Met het vervallen en ontmantelen van de Nederlandse Antillen, is momenteel aansluiting noodzakelijk tussen Nederland (waaronder de BES-eilanden) enerzijds en Aruba, Sint Maarten en Curaçao anderzijds. De BRK is mutatis mutandis in het voorstel van Rijkswet aanpassing rijkswetten aan de oprichting van nieuwe landen<sup>221</sup> (hierna: ‘RARON’) aangepast. Tegelijkertijd zal in samenspraak met Aruba, Curaçao en Sint Maarten worden gewerkt aan een herziening van de BRK.<sup>222</sup> Op termijn zouden zelfs drie bilaterale tussen Nederland en de drie overige landen van het Koninkrijk tot stand kunnen komen.<sup>223</sup> Dan wordt er blijkbaar van uitgegaan dat in deze verdragen volgens de wens van Nederland zowel een regeling wordt getroffen voor het Europese deel als de BES-eilanden; gezien de grote verschillen tussen de twee fiscale stelsels

<sup>216</sup> Op basis van art. 11, lid 3, onderdeel a BRK. Dit deel is bij lid 3 toegevoegd bij Rijkswet van 14 december 2001. Bovendien geldt dat ingevolge art. 11, lid 3, onderdeel b BRK het bedrag ter hoogte van de afgedragen belasting onverwijld en zonder het stellen van aanvullende voorwaarden aan de Nederlands-Antilliaanse overheid wordt overgemaakt. Een opkomende vraag met betrekking tot de BES-eilanden is hoe (in de transitieperiode) deze inkomsten worden toebedeeld aan de hand van welke maatstaf gezien de staatsrechtelijke wijziging van 10-10-10.

<sup>217</sup> Rapport Werkgroep-Primarolo 23 november 1999, V-N 2000/6.6.

<sup>218</sup> Harmful Tax Competition; An Emerging Global Issue, OECD (1998), Parijs.

<sup>219</sup> O.C.R. Marres en P.J. Wattel, ‘Dividendbelasting’, Fiscale Studietoets nr. 26, Derde druk, Kluwer, Deventer 2006, p. 184.

<sup>220</sup> Aangezien dit verdrag reeds in werking is getreden op 17 december 1990, heeft dat weinig weg met deze situatie.

<sup>221</sup> Wet van 7 juli 2010, Stb. 2010, 339.

<sup>222</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 33.

<sup>223</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 38.

bemoeilijken deze verschillen de praktische toepassing.<sup>224</sup> De relaties tussen de drie Caribische landen onderling moeten eveneens door bilaterale verdragen, dan wel een (nieuwe) multilaterale overeenkomst zoals de BRK geregeld worden.<sup>225</sup> Tot het moment waarop de vervangende bilaterale afspraken ter voorkoming van dubbele belasting (binnen het Koninkrijk) in werking zullen treden, zorgt de BRK voor aansluiting tussen alle in het Koninkrijk geldende fiscale stelsels.<sup>226</sup>

De inwerkingtreding van de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting ter vervanging van de winstbelasting, betekent voor de werking van de BRK het volgende: de BRK heeft alleen betrekking op de winstbelasting (van de voormalige Nederlandse Antillen) gelet op het gestelde in art. 3, lid 3, onderdeel b BRK, vallen de opbrengstbelasting en vastgoedbelasting in principe buiten het bereik van de BRK aangezien zij niet als zodanig worden genoemd. Deze belastingen fungeren immers simpelweg niet als een winstbelasting vanwege hun aard en daardoor kan niet zonder meer onder dubbele belasting worden voorkomen waar deze zou optreden met een ander land binnen het Koninkrijk.<sup>227</sup> Bovendien geldt dat de BRK ingevolge art. 2, lid 1 BRK vanwege het van toepassing zijn op de voormalige Nederlandse Antillen eigenlijk niet meer kan worden toegepast op de BES-eilanden, omdat de BRK zodanig is aangepast dat de BES-eilanden niet meer onder de reikwijdte kunnen vallen. De BES-eilanden zijn geen (zelfstandig) land, maar onderdeel uitmaken van Nederland ondanks dat zij weliswaar materieel gezien de opvolgers zijn van de Nederlandse Antillen. Deze situatie is niet aan bod gekomen in de parlementaire behandeling, terwijl in de verhouding van de BES-eilanden tot derde landen het beginsel staatsopvolging van toepassing is. Daardoor blijven de reeds gesloten verdragen in beginsel van toepassing op de BES-eilanden.<sup>228</sup> Naar verluidt van de huidige tekst van de BRK blijkt echter dat de Nederlandse Antillen vervangen door Curaçao en Sint Maarten. Nu is de BRK mutatis mutandis van toepassing op de voormalige Nederlandse Antillen voor zover deze aan te merken zijn als zelfstandige landen. Het bereik is zodoende materieel gezien vanuit een geografisch perspectief ingeperkt. In lijn der statenopvolging zou dat betekenen dat de BRK in principe niet meer kan worden toegepast op de BES-eilanden.

#### 4.3.3. Transitieperiode

Nu de BRK is aangepast en de winstbelastingen op de BES-eilanden niet meer gelden vanwege de introductie van een opbrengst- en vastgoedbelasting, doet zich een bijzondere omstandigheid voor vanwege de transitieperiode. In deze periode is het Nederlands-Antilliaanse stelsel onverkort nog van toepassing. De landelijke Landsverordeningen waaronder de Landsvo. WB 1940 vallen in principe onder het bereik van de BRK aangezien art. 3, lid 3, onderdeel b, 2° BRK letterlijk spreekt van een

---

<sup>224</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 294.

<sup>225</sup> Deze problematiek is geregeld in art. 2.6 RARON (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 294).

<sup>226</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 186, nr. 6, p. 14/15.

<sup>227</sup> Voor de Wet IB BES geldt dat deze wet afstamt van de Landsvo. IB 1943. De inkomstenbelasting is genoemd in art. 3, lid 3, onderdeel b, 1° BRK en onder deze noemer kan de Wet IB BES dus worden geschaard, zij het dat de Wet IB BES op bepaalde opvallende punten is gewijzigd zoals het tarief waardoor snel sprake kan zijn van 'treaty override'.

<sup>228</sup> Kamerstukken II, 32 189, 2009/10, nr. 3, p. 39.

winstbelasting. Aangezien de Nederlandse Antillen volgens de huidige tekst letterlijk zijn vervangen door de samenstelling van landen binnen het Koninkrijk, vallen de BES-eilanden daardoor strikt genomen niet meer onder de reikwijdte van de BRK. Ik ben echter van mening dat met toepassing van het beginsel van statenopvolging de BRK in de transitieperiode vanwege de tijdelijke continuering van het Nederlands-Antilliaanse stelsel toch kan worden toegepast. De belastingen zijn immers vooralsnog ongewijzigd gebleven en sinds 10-10-10 is er ‘slechts’ sprake geweest van een staatskundige ingreep zodanig dat de BES-eilanden zijn afgesplitst en bij Nederland zijn gevoegd én dat de Nederlandse Antillen geen bestaansrecht meer hebben. Deze situatie doet fiscaalrechtelijk niets af aan het feit dat voor lichamen de Landsvo. WB 1940 nog bestaansrecht had tot en met het einde van 2010. Dat de BES-eilanden dan vanwege een staatsrechtelijke aangelegenheid die nog geen betrekking heeft op het fiscale recht vanaf 10-10-10 geen recht meer zouden hebben op voorkoming van dubbele belasting binnen het Koninkrijk, lijkt mij alleszins onrealistisch en kan bovendien niet de bedoeling zijn geweest van de Rijkswetgever. Dit geldt te meer voor fiscale eenheden die gevormd zijn tussen lichamen gevestigd op Sint Maarten, Curaçao en/of de BES-eilanden. Zonder een nadere regeling zouden de gevormde fiscale eenheden tussen vennootschappen van verschillende Nederlands-Antilliaanse eilanden worden verbroken. De ongewenste effecten zijn weggenomen aangezien door Sint Maarten<sup>229</sup>, Nederland (met betrekking tot de BES-eilanden)<sup>230</sup> en Curaçao<sup>231</sup> een gezamenlijke overgangsregeling is getroffen die voorziet in een keuzemogelijkheid voor de belastingplichtige om onder voorwaarden de verbreking van de fiscale eenheid per 10 oktober 2010 te voorkomen en uit te stellen tot uiterlijk 31 december 2010. In de relatie tussen Sint Maarten en Curaçao is nog een regeling getroffen voor fiscale eenheden met een afwijkend boekjaar ten opzichte van het kalenderjaar.<sup>232</sup>

---

<sup>229</sup> Aanschrijving van 22 december 2010, nr. 2010/57. Aangezien de Landscourant van Sint Maarten nog niet operationeel is, is deze aanschrijving tot op heden nog niet officieel gepubliceerd, maar in de praktijk wel toegepast.

<sup>230</sup> Besluit van 19 december 2010, nr. DGB2010/8058M, Stcr. 2010, 21195.

<sup>231</sup> Aanschrijving van 27 december 2010, nr. 2010/112635.

<sup>232</sup> W.S. Gonzalez-Fung, ‘Sint Maarten na 10-10-10’, MBB 2011/07-08.

## 4.4. Voorkoming van dubbele belasting met derde landen

### 4.4.1 Inleiding

In verband met de positie van de BES-eilanden ten opzichte van derde landen zijn vier mogelijkheden te onderscheiden:

- Het eventueel van toepassing zijn van door Nederland gesloten verdragen op de BES;
- Het zelfstandig sluiten van verdragen door de BES;
- De toepassing van door de Nederlandse Antillen gesloten verdragen op de BES;
- Een eenzijdige voorkomingsregeling indien geen verdrag van toepassing is.

Voor de huidige verdragen die Nederland tot dusver gesloten heeft verandert er niets omdat deze beperkt blijven tot Europees Nederland, simpelweg omdat de geografische reikwijdte en afbakening expliciet is geregeld in een gesloten bilateraal verdrag tussen Nederland en een derde land.<sup>233</sup> De BES-eilanden zijn niet in staat om zonder hulp van Nederland verdragen te sluiten met derde landen aangezien hier de bevoegdheid toe ontbreekt. Nederland zou wel verdragen kunnen sluiten voor de BES-eilanden zonder dat het Europese deel van Nederland daaronder valt. Dat lijkt niet waarschijnlijk. Meer voor de hand liggend is dat Nederland de BES-eilanden in de verdragsonderhandelingen erbij betreft indien Nederland zelf een verdrag wenst te sluiten of te heronderhandelen.<sup>234</sup> De Nederlandse Antillen hebben indertijd slechts één verdrag gesloten met Noorwegen zoals al aangegeven.<sup>235</sup> Evenals de BRK heeft dit verdrag slechts betrekking op de winstbelasting uit de Nederlands-Antilliaanse periode.

Hieronder ga ik eerst in op de eenzijdige voorkomingsregeling van de BES en daarna ga ik in op de reële mogelijkheid voor bilaterale verdragen.

### 4.4.2. Besluit ter voorkoming dubbele belasting BES

Het BvdB BES is in het leven geroepen als eenzijdige regeling aangezien Nederland het BvdB 2001 al heeft. Het BvdB BES is slechts van toepassing op inwoners op de BES daar waar het BvdB 2001 van toepassing is op slechts inwoners uit Europees Nederland. De BvdB BES zal ten opzichte van het BvdB 2001 een relatief veel grotere rol spelen aangezien de BES-eilanden slechts één verdrag ter voorkoming van dubbele belasting kennen, terwijl Nederland meer dan tachtig verdragen heeft gesloten.<sup>236</sup> Het BvdB BES is in overeenstemming met het BvdB 2001 voor zowel de toepassingsvoorwaarden als de vrijstellingsbepalingen. Het toepassingsgebied van de BvdB BES is (voor lichamen) zeer beperkt aangezien het aantal rijksbelastingen waar dubbele belasting aan de orde zeer beperkt is. Het betreft hier de loonbelasting, de inkomstenbelasting en de kansspelbelasting. Voor

<sup>233</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 295.

<sup>234</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 295.

<sup>235</sup> Ook is indertijd nog een verdrag gesloten met de Verenigde Staten daterend uit 1948, maar dat is opgezegd per 1 januari 1988. Overigens is uit dat verdrag nog wel het interestartikel van toepassing voor financiële instrumenten zoals obligaties, waaronder Eurobonds (S. van Weeghel, 'Het nieuwe belastingverdrag met de Verenigde Staten', FED 1993/98).

<sup>236</sup> Anderzijds zal het belang echter weer kleiner zijn omdat het aantal inwoners van de BES aanzienlijk lager is en zal het aantal landen waarmee de BES grensoverschrijdende contact heeft ook kleiner zijn (P. Kavelaars, 'Caribisch Nederland: internationale fiscale aspecten (deel 1)', NTFR 2011/12).

de vastgoedbelasting geldt dat deze geen betrekking heeft op inkomsten en en dat deze geen raakvlakken met de buitenlandse inkomsten kent aangezien de heffing alleen op de BES-eilanden gelegen onroerende zaken betreft. De heffingsbevoegdheid van onroerende zaken wordt in de regel toegewezen aan de plaats waar de onroerende zaak zich bevindt, terwijl de opbrengstbelasting alleen betrekking heeft op inkomen uitgekeerd door op de BES-eilanden gevestigde lichamen.<sup>237</sup> Hierdoor vallen de belastingen waar een lichaam (mogelijk) mee wordt geconfronteerd buiten de reikwijdte van het BvdB BES. Slechts voor de techniek voor de toepassing van de BRN speelt het BvdB BES een (belangrijke) rol voor lichamen. Voor inwoners van derde landen met inkomsten op de BES-eilanden wordt niet voorzien in een voorkomingsregeling; de desbetreffende land zullen desgewenst zelf hierin moeten voorzien.<sup>238</sup>

#### 4.2.3. Bilaterale verdragen

De BES-eilanden kunnen niet zonder (hulp van) Nederland eigen verdragen met derde landen sluiten. Door het opnemen van een algemene omschrijving van het begrip ‘mogendheid’ in art. 1.3, onderdeel c Belastingwet BES dat voor de gehele Belastingwet BES geldt, kan met niet alleen formeel erkende maar ook met andere formeel erkende bestuurlijke eenheden relaties worden aangeknoopt zoals met Hong Kong<sup>239</sup> en de Kanaaleilanden waaronder Jersey en Guernsey<sup>240</sup>. Desalniettemin zijn de BES-eilanden afhankelijk van Nederland of dat de BES betreft bij een verdrag dat alleen van toepassing is voor de BES-eilanden of bij verdragen waar de BES-eilanden bij betrokken worden. Het is voor de hand liggend dat Nederland de BES-eilanden bij de onderhandelingen betreft. Deze zienswijze is ook terug te vinden in het beleid zoals dat naar voren komt; de Nederlandse regering zal steeds de positie van de BES uiteenzetten en zal zich steeds afvragen of het verdrag ook op de BES-eilanden van toepassing zal worden.<sup>241</sup> De keuze is dan aan de verdragspartner.<sup>242</sup> Uit recente verdragsonderhandelingen met Zwitserland komt naar voren dat de BES-eilanden uitdrukkelijk tijdens de parlementaire behandeling aan bod zijn gekomen.<sup>243</sup> Vooralsnog zijn de BES-eilanden uitgesloten van het verdrag. Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de parlementaire behandeling van het nieuwe belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk. Een heel duidelijke reden wordt niet gegeven waarom de BES-eilanden nog niet zijn meegenomen. Voor de hand liggend is dat de staatkundige verwijzing van 10-10-10 nog moest plaatsvinden. In algemene zin wordt opgemerkt dat

<sup>237</sup> P. Kavelaars, ‘Caribisch Nederland: internationale fiscale aspecten (deel 1)’, NTFR 2011/12.

<sup>238</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 296.

<sup>239</sup> Hong Kong is een Speciale Bestuurlijke Regio van de Volksrepubliek China (evenals Macau). Per 1 juli 1997 is Hong Kong overgedragen van het Verenigd Koninkrijk aan China en heeft het deze status verworven. Voor vijftig jaar geteld vanaf 1997 gelden niet dezelfde wetten in Hong Kong ten opzichte van China.

<sup>240</sup> Deze eilanden behoren niet tot het Verenigd Koninkrijk zijn (evenals het eiland Man) autonome bezittingen van de Britse Kroon, zogenoemde ‘*crown dependencies*’. De eilanden zijn daardoor geen leden van het Britse Gemenebest noch de Europese Unie. Historisch zijn ze het laatste overblijfsel van het hertogdom Normandië.

<sup>241</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 39 (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 295).

<sup>242</sup> Kavelaars, Adeler en Beek onderscheiden hier drie mogelijkheden: een verdrag dat geldt voor Nederland inclusief de BES, een verdrag met Nederland exclusief de BES waarbij in dat laatste geval de aanvullende optie geldt al dan niet een afzonderlijk verdrag te sluiten met de BES. In de eerste variant ontstaat eigenlijk in feite een gedeeltelijk multilateraal verdrag aangezien het immers in twee regelingen zal moeten voorzien Als derde kan het zijn dat aanvullende bepalingen nodig zijn tussen de BES en Europees Nederland (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 295).

<sup>243</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 536, nr. 3, p. 5.

het streven erop gericht moet zijn om de BES-eilanden onder het toepassingsbereik van bestaande belastingverdragen te brengen. Dat kan door middel van een wijzigingsprotocol worden geregeld.<sup>244</sup> Toch is dat niet erg waarschijnlijk omdat dan in feite een aantal volledig nieuwe artikelen voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid moet worden toegevoegd aan alle verdragen.<sup>245</sup> Zeker nu een winstbelasting op de BES ontbreekt, kan worden aangenomen dat bij de totstandkoming van toekomstige verdragen de BES-eilanden betrokken zullen worden conform het Nederlandse beleid. Hier doet niets aan af dat de BES-eilanden onder een verdrag kunnen worden geschaard waarbij wordt overgegaan tot voorkoming van dubbele belasting voor wat betreft de (rijks)belastingen op de BES-eilanden. Eerlijk gezegd zou het verbazingwekkend zijn als het wel realistisch is als derde landen wel bereid zouden zijn om ten opzichte van de BES-eilanden – separaat dan wel gezamenlijk met Nederland – hun heffingsrechten in te perken. Nederland hanteert zelf in het deelnemingsregime (art. 13 Wet VpB 1969) en de anti-winstdrainage maatregel (art. 10a Wet VpB 1969) ten aanzien van de compenserende heffingstoets<sup>246</sup> een tarief van 10% over een naar Nederlandse maatstaven bepaalde belastbare winst. Het gaat dus nadrukkelijk om het tarief en de grondslag samengenomen (het product).<sup>247</sup> Indien sprake is van een stelselafwijking, is de vraag of bij een tarief van 10% wel wordt gekomen tot het product zoals in de vorige zin aangegeven. Bijzondere stelsels zijn onder andere een tax holiday, (aanzienlijke) grondslagverminderingen vanwege vrijstellingen of fictieve kosten, het ontbreken van renteaftrekbeperkingen of een vanuit Nederlandse optiek te ruime deelnemingsvrijstelling die bijvoorbeeld ook van toepassing is bij belangen van minder dan 5%.<sup>248</sup> Bedraagt de feitelijke belastingdruk (in een ander land) minder dan 10% dan is dus volgens de Nederlandse fiscale regelgeving geen sprake van een compenserende heffing en wordt respectievelijk de deelnemingsvrijstelling, dan wel de renteaftrek in beginsel niet verleend. Nederland heeft dus een eigen criterium ontwikkeld ter beoordeling of er al dan niet sprake is van een redelijke heffingsmaatstaf (in veelal buitenlandse situaties). Dat de BES-eilanden geen winstbelasting kennen, maar een uitdelingsbelasting van slechts 5% brengt met zich dat aan het bovengenoemde criterium in geen enkel geval kan worden voldaan.

#### **4.5. Deelconclusie**

In dit hoofdstuk stonden ten opzichte van de vorige hoofdstukken de internationale aspecten centraal voor de voorkoming van dubbele belasting. Met de staatskundige hervorming van 10-10-10 is de BRK niet meer van toepassing op de BES-eilanden aangezien de BES-eilanden sindsdien onderdeel uitmaken van Nederland. De BRN is zodoende in het leven geroepen om dubbele belasting binnen het land Nederland te voorkomen. Toch doet zich een aantal curiosa voor. Voor vastgoed dat bijvoorbeeld

---

<sup>244</sup> V-N 2010/28.11.

<sup>245</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 295.

<sup>246</sup> In het deelnemingsregime wordt feitelijk gesproken van een reële heffings- of onderworpenheidstoets.

<sup>247</sup> R.P. van den Dool, E.J.W. Heithuis, G.W.J.M. Kampschöer en IJ. De Nies, 'Compendium vennootschapsbelasting', Tiende druk, Kluwer, Deventer, 2011, p. 146.

<sup>248</sup> R.P. van den Dool, E.J.W. Heithuis, G.W.J.M. Kampschöer en IJ. De Nies, 'Compendium vennootschapsbelasting', Tiende druk, Kluwer, Deventer, 2011, p. 174.

door een feitelijk in Nederland gevestigd en belastingplichtig lichaam wordt gehouden is de vastgoedbelasting wel van toepassing, terwijl de vastgoedbelasting niet geldt voor een niet-actief (fictief) in Nederland gevestigd lichaam. Voor de vaste inrichting geldt in principe dezelfde beoordeling voor het onderscheid tussen actief dan wel passief als ware het een lichaam. Deze gelijkschakeling strookt op zich met de neutraliteit, maar dat blijft helaas bij een intentie. Een vaste inrichting kan immers geen beschikking aanvragen en daarmee blijft onzekerheid bestaan. Wanneer een vaste inrichting wordt gehouden door een hoofdhuis feitelijk gevestigd is in Nederland dan is geen opbrengstbelasting verschuldigd en wordt een vrijstelling ofwel verrekening gegeven. Voor hoofdhuisen op Curaçao, Sint Maarten en Aruba daarentegen is geen opbrengstbelasting verschuldigd als aan één van de voorwaarden wordt voldaan als ware het een lichaam, echter wanneer in deze context niet aan één van de voorwaarden is voldaan, dan is er sprake van buitenlandse belastingplicht in de Wet VpB 1969.

Voor de transitieperiode is de vraag in hoeverre de BRK kan worden toegepast aangezien de Landsvo. WB 1940 tot ultimo 2010 wordt gecontinueerd. Hierover bestaat geen enkele duidelijkheid, al ligt het wel voor de hand dat de BRK nog tot de invoering van het nieuwe fiscale systeem kan fungeren vanwege statenopvolging. Hetzelfde geldt voor het bilaterale verdrag dat de Nederlandse Antillen met Noorwegen hadden gesloten. De BES-eilanden blijken niet in staat te zijn om zelfstandig, i.e. zonder hulp van Nederland, bilaterale verdragen te sluiten. Nederland heeft wel het beleid in acht genomen om de BES-eilanden bij (nieuwe) verdragsonderhandelingen te betrekken. Het ligt niet voor de hand dat voor de BES-eilanden kan worden voorzien in voorkoming van dubbele belasting gezien het feit dat de BES-eilanden geen winstbelasting meer kennen. Voor de techniek en de eenzijdige voorkoming geldt het BvdB BES als variant voor de BES ten opzichte van het BvdB 2001 in Nederland. De opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting vallen buiten de reikwijdte van het BvdB BES waardoor de relevantie voor lichamen daarom gering is.

## 5. Europeesrechtelijke positie en consequenties

### 5.1. Inleiding

Voor de Caribische gebieden behorend tot het Koninkrijk, geldt dat deze een speciale relatie hebben ten opzichte van de Europese Unie. Weliswaar maken ze geen deel uit van de Europese Unie (hierna: ‘EU’), maar ze vallen deels wel onder de reikwijdte van het Verdrag inzake de werking van de Europese Unie (hierna: ‘VwEU’).<sup>249</sup> Het uitgangspunt is dat alle gebieden buiten de EU niet onder de reikwijdte van het EU-recht vallen, tenzij uitdrukkelijk anders is bepaald. In lijn hiermee geldt dat de buitengebieden van het Koninkrijk in het Caribisch gebied<sup>250</sup> vrijwel niet aan het EU-recht onderworpen zijn. Uit het toenmalige art. 182 EG-Verdrag blijkt: “*De Lidstaten komen overeen de niet-Europese landen en gebieden welke bijzondere betrekkingen onderhouden met Denemarken, Frankrijk, Nederland en het Verenigd Koninkrijk te associëren met de Gemeenschap.*”<sup>251</sup>

Bij de staatsrechtelijke ingreep per 10-10-10 is de Europeesrechtelijke positie van de BES-eilanden ongewijzigd gebleven.<sup>252</sup> In dit hoofdstuk wordt in kaart gebracht wat de huidige EU-rechtelijke positie van de BES-eilanden precies inhoudt ten opzichte van (het Europese deel van) Nederland, vooral ook omdat de afgelopen jaren intensief is gediscussieerd over de EU-rechtelijke positie van de overzeese gebieden en aannemelijk is dat deze discussie ook de komende jaren doorgaat.<sup>253</sup> Daarnaast is relevant of en eventueel wat de EU-rechtelijke gevolgen zijn van de fiscale stelselwijziging. Ten tijde van het bestaan van de Nederlandse Antillen en Aruba is gekozen om een associatieovereenkomst aan te gaan voor deze gebieden. Deze associatieovereenkomst geeft de Nederlandse Antillen en Aruba<sup>254</sup> de Landen en Gebieden Overzee (hierna: ‘LGO’) status sinds 1964. Doel van de associatie is immers het bevorderen van de economische en sociale ontwikkeling der landen en gebieden en de totstandbrenging van nauwe economische betrekkingen tussen hen en de Gemeenschap in haar geheel zoals blijkt uit het toenmalige art. 182 EG. Voor LGO-gebieden geldt dat slechts deel IV<sup>255</sup> van het VwEU van toepassing is. Het belangrijkste kenmerk hiervan is dat uitvoer vanuit de BES-eilanden naar een lidstaat van de EU niet wordt getroffen door invoerheffingen in de EU indien dergelijke heffingen tussen lidstaten van de EU zijn afgeschaft.<sup>256</sup> Een andere status voor buitengebieden van lidstaten van de EU zijn de Ultra Perifere Gebieden (hierna: ‘UPG’); op deze gebieden is in beginsel het EU-recht expliciet van toepassing, tenzij uitdrukkelijk uitzonderingen zijn gemaakt. Deze

<sup>249</sup> W.W. Geursen, ‘EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving’, MBB 2011/07-08 in tegenstelling tot F.H. van der Burg, ‘Europees gemeenschapsrecht in de Nederlandse rechtsorde’, Kluwer, Deventer 2003, p. 191.

<sup>250</sup> Formeelrechtelijk heeft Nederland echter bij de toetreding tot de EU een voorbehoud gemaakt voor de Nederlandse Antillen en Suriname. Zodoende viel het Rijk – dat voor 10-10-10 immers nog slechts Europees Nederland omvatte – en Nieuw-Guinea onder de reikwijdte van het EU-recht (P. Kavelaars, ‘De Antillen, Aruba en de EU’, WFR 2004/1775).

<sup>251</sup> Art. 182 EG-Verdrag bevat de opdracht aan de lidstaten van de EU om zich te associëren met de niet-Europese landen en gebieden welke bijzondere betrekkingen onderhouden met zoal Nederland, Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk (Conclusie A-G Wattel, BNB 2010/291).

<sup>252</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 301 en J. Adeler en P. Kavelaars, ‘De fiscale toekomst van de Nederlandse-Antillen’, WFR 2009/192.

<sup>253</sup> Zo valt af te leiden van de verschillende conferenties die door de jaren heen hebben plaatsgevonden; zie voor een opsomming Kavelaars, Adeler en Beeks paragraaf 1.2 ‘Op weg naar de BES’, p. 19-25.

<sup>254</sup> Aruba viel vanwege de toenmalige staatsrechtelijke positie van dit eiland nog onder de Nederlandse Antillen.

<sup>255</sup> Het gaat om de art. 198 VwEU tot en met art. 204 VwEU.

<sup>256</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 301.

uitzonderingen verschillen specifiek per gebied en hangen af van diverse elementen. Voor de Europeesrechtelijke aspecten die kleven aan de fiscale BES-wetgeving en de daaruit voortvloeiende consequenties, dient eerst te worden bepaald aan de hand van de status welk en ‘hoeveel’ Europees recht van toepassing is op de BES-eilanden.<sup>257</sup> In de zogenoemde Slotverklaring<sup>258</sup> is – in verband met de toekomstige positie van de BES – in 2006 al afgesproken nader onderzoek te verrichten naar de wenselijkheid om de status van LGO te wijzigen in die van een UPG.<sup>259</sup> Met inachtneming van de LGO-status die gold voor de Nederlandse-Antillen, rijst de concrete vraag of de BES-eilanden hun LGO-status verliezen doordat zij een openbaar lichaam zijn geworden zoals bepaald in art. 134 Grondwet van Nederland. Hierbij is relevant of een lidstaat in staat is om door eenzijdige nationale statuswijziging van (buiten)gebieden de Europeesrechtelijke status te wijzigen. Eerst ga ik hieronder in op de onder meer de twee voornoemde statusposities die bestaan voor de relatie tussen de EU en buitengebieden in algemene zin. Naast de LGO- en de UPG-status bestaat er nog een tweetal samenwerkingsvormen ten opzichte van niet-lidstaten waarvan de bekendste de associatieovereenkomsten met ontwikkelingslanden, de zogenoemde Afrika, de Cariben en de Stille Oceaan (hierna: ‘ACS’) overeenkomsten) zijn.<sup>260</sup> Vervolgens ga ik in op de twee voornoemde categorieën voor de buitengebieden; eerst behandel ik de UPG-status en vervolgens de LGO-status.<sup>261</sup> Ik geef aan welke van de twee categorieën voor de BES het meest gunstig zal zijn. Daarna ga ik in op de vrijheid van vestiging. Daaropvolgend behandel ik een tweetal richtlijnen en de staatssteunbepalingen.

## 5.2. Buitengebieden en toepassing EU-recht

Naast de hiervoor genoemde LGO-status, UPG-status en ACS-overeenkomsten (door de EU gesloten met landen die geen band hebben met een lidstaat en zodoende zijn aan te merken als een derde land) zijn er nog andere gebieden zoals Ceuta en Melilla waarop het EU-recht op enkele uitzonderingen na van toepassing is, Monaco en San Marino (behalve het communautair douanegebied is het EU-recht niet van toepassing) en Andorra (valt geheel buiten het EU-recht) en Gibraltar (EU-recht slechts zeer beperkt van toepassing).<sup>262</sup> Opgemerkt kan worden dat de positie van Sint Maarten in het Caribisch gebied markant is aangezien dit eiland zich – Europeesrechtelijk bezien – tweeslachtig laat kenmerken. Voor het Franse gedeelte van het eiland geldt namelijk de UPG-status, terwijl voor het Nederlandse gedeelte de LGO-status geldt. Het Franse deel is welvarender dan het Nederlandse

---

<sup>257</sup> W.W. Geursen, ‘EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving’, MBB 2011/07-08.

<sup>258</sup> Slotverklaring van de Miniconferentie over de toekomstige staatkundige positie van Bonaire, Sint Eustatius en Saba, 10 en 11 oktober 2006, Den Haag.

<sup>259</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 302.

<sup>260</sup> P. Kavelaars, ‘De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU’, TAR 2008/04.

<sup>261</sup> Art. 355 lid 3 tot en met lid 5, VwEU betreft nog andere categorieën die voor de BES-eilanden niet relevant zijn over individuele gebieden welke bij naam zijn genoemd en waarvoor specifiek op maat gemaakte regimes gelden.

<sup>262</sup> P. Kavelaars, ‘De Antillen, Aruba en de EU’, WFR 2004/1775.

gedeelte.<sup>263</sup> Hieraan kan de interessante vraag worden ontleend of het verschil in verhouding tot de EU daaraan ten grondslag ligt zodat een soort van twee snelheden regime geldt, zij het niet binnen de EU, maar erbuiten.<sup>264</sup> Voor de BES-eilanden geldt dat gelet op de voorwaarde van de ACS-overeenkomsten, geen mogelijkheid bestaat om een dergelijke overeenkomst aan te gaan. Wanneer de BES-eilanden zich volledig zouden afscheiden van Nederland, komen de BES voor een ACS-overeenkomst in aanmerking aangezien dan sprake is van derde landen die geen staatkundige band (meer) hebben met een lidstaat. Naast de ACS-overeenkomsten zijn met onder meer de Åland-eilanden, Groenland en de Faeröer-eilanden gesloten; voor de BES-eilanden lijkt een separate overeenkomst geen reëel alternatief, omdat dergelijke overeenkomsten slechts daadwerkelijk tot stand komen bij toetreding van lidstaten waarmee die gebieden een staatkundige band reeds hebben en niet meer indien een land eenmaal onderdeel uitmaakt van de EU.<sup>265</sup>

Overigens is voor het land Nederland zelf niet van belang tot welke categorie het behoort; het is immers een lidstaat en geen LGO.<sup>266</sup> Evenals in internationaal perspectief is vanuit het EU-recht bezien het Koninkrijk de (lid)staat<sup>267</sup>; de vier afzonderlijke landen van het Koninkrijk bezitten vanuit het internationaal recht bezien geen rechtssubjectiviteit en het land Nederland op zichzelf dus ook niet. Zodoende zijn de afzonderlijke autonome landen, openbare lichamen, provinciën, gewesten etc. op hun beurt geen lidstaat, maar vanuit Europees perspectief bezien ‘slechts’ regionale of lokale entiteiten.<sup>268</sup> Uit jurisprudentie<sup>269</sup> van het HvJ EU blijkt dat een lidstaat de gehele internationale staat omvat, dus inclusief LGO. Daardoor zijn de rechters van een LGO volgens het HvJ EU dus rechters van een lidstaat en dat maakt het stellen van prejudiciële vragen mogelijk op grond van art. 267 VwEU.

### 5.3. Twee categorieën buitengebieden

#### 5.3.1. LGO-status

De status van die van een LGO komt erop neer dat het betrokken land ten opzichte van de EU de positie heeft van een derde land. De band met het gemeenschapsrecht is zodoende vrij miniem. Het gaat om onder meer Polynesië, de Kaaimaneilanden en de Maagdeneilanden.<sup>270</sup> Met deze gebieden is een associatieovereenkomst gesloten die steeds voor een bepaalde termijn wordt aangegaan.<sup>271</sup> Doordat in principe slechts deel IV<sup>272</sup> van het VwEU van toepassing is op een LGO, wordt bereikt dat het uitvoeren van goederen met oorsprong in een LGO feitelijk zonder invoerheffingen kan

<sup>263</sup> P. Kavelaars, ‘De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU’, TAR 2008/04.

<sup>264</sup> P. Kavelaars, ‘De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU’, TAR 2008/04.

<sup>265</sup> P. Kavelaars, ‘De Antillen, Aruba en de EU’, WFR 2004/1775.

<sup>266</sup> W.W. Geursen, ‘EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving’, MBB 2011/07-08.

<sup>267</sup> Art. 52 EU.

<sup>268</sup> W.W. Geursen, ‘EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving’, MBB 2011/07-08.

<sup>269</sup> HvJ EU 12 december 1990 C-100/89 (Käfer) en C-101/89 (Procacci).

<sup>270</sup> P. Kavelaars, ‘De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU’, TAR 2008/04.

<sup>271</sup> P. Kavelaars, ‘De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU’, TAR 2008/04.

<sup>272</sup> Uit het HvJ EU arrest ‘Eman/Sevinger’ (HvJ EU 12 september 2006, C-300/04) blijkt dat inwoners van een LGO met de nationaliteit van een lidstaat van de EU ook een beroep kunnen doen op hoofdstuk II van het VwEU.

plaatsvinden. Hierdoor vindt dus geen nadeligere behandeling plaats tussen de invoer van goederen in de EU ten opzichte van goederenstromen tussen lichamen.<sup>273</sup> In het bijzonder geldt dat LGO's onderdeel zijn van een lidstaat van de EU; dit in tegenstelling tot de ACS-landen.<sup>274</sup> Het gaat voornamelijk om gebieden die gerelateerd zijn aan Frankrijk, Spanje en Portugal.<sup>275</sup> Daarmee hebben de landen en gebieden die onder de reikwijdte van deze status vallen een speciale status waarop een speciaal regime van toepassing is, de facto een status aparte. Daar ik deze laatstgenoemde term hanteer voor de positie van Aruba en in verband met de staatsrechtelijke hervorming ook voor Curaçao en Sint Maarten<sup>276</sup>, laat ik deze term in dit verband voorts voor wat het is. De Nederlandse-Antillen vielen destijds onder deze status. De LGO's worden bij naam genoemd in zowel Bijlage II bij het VwEU en in een bijlage bij de zeven LGO-Besluiten. In het van kracht zijnde zevende LGO-besluit<sup>277</sup> staan de Nederlandse-Antillen genoemd – naast Aruba – met daaronder ook de vijf afzonderlijke Caribische eilanden. De Nederlandse-Antillen en Aruba hebben enkele jaren na toetreding van de toenmalige EEG in 1957 de LGO-status verkregen in 1964.<sup>278</sup> De status van die van LGO (en UPG) verandert niet door een statuswijziging van de gebieden; zo gold voor Aruba dat het na het verkrijgen van de status aparte als land werd genoemd. Dat veranderde evenwel niets aan de status van LGO van Aruba.<sup>279</sup> Het voorgaande is niet meer dan logisch aangezien het EU-recht neutraal is ten aanzien van de interne infrastructuur van de lidstaten.<sup>280</sup>

Overigens is het wat betreft *Geursen* onjuist dat de LGO buiten de werkingssfeer van de Europese Verdragen vallen; er is op die gebieden 'minder' EU-recht van toepassing (slechts op het LGO-associatieregime en enkele algemene bepalingen) en zodoende vallen ze dus niet buiten de werkingssfeer van verdragen.<sup>281</sup> Hooguit kan worden geconcludeerd dat de BES-eilanden van overzees land een overzees gebied zijn geworden en dat die echo zou kunnen worden teruggevonden in een tussenkop in de lijst van LGO's; daarmee blijven de BES-eilanden een LGO.<sup>282</sup> Volgens *Kavelaars* is de belangrijkste conclusie dat gelet op het (voormalige) EG-verdrag en het VwEU het niet goed mogelijk is om de eilanden deel te laten uitmaken van de EU of hen een UPG-status toe te kennen.<sup>283</sup>

---

<sup>273</sup> P. Kavelaars, 'De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU', TAR 2008/04.

<sup>274</sup> H.E. Bröring, 'UPG als wenkend perspectief en juridische werkelijkheid', WPNR, 2011/6898.

<sup>275</sup> P. Kavelaars, 'De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU', TAR 2008/04.

<sup>276</sup> Voor Sint Maarten is de positie overigens opvallend: voor het Franse deel van dit eiland geldt de UPG-status, terwijl voor het Nederlandse deel de LGO-status geldt (P. Kavelaars, 'De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU', TAR 2008/04).

<sup>277</sup> Besluit van 27 november 2001, nr. 2001/822EG, Pb EG 30 november 2011, nr. L. 314, p. 1 e.v. (P. Kavelaars, 'De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU', TAR 2008/04).

<sup>278</sup> P. Kavelaars, 'De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU', TAR 2008/04.

<sup>279</sup> W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

<sup>280</sup> Conclusie van A-G Trstenjak van 3 februari 2009, zaak C-428/07 (Horvath), W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

<sup>281</sup> W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

<sup>282</sup> W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08 en P. Kavelaars, 'De fiscale toekomst van de Nederlandse-Antillen', WFR 2009/192.

<sup>283</sup> P. Kavelaars, 'De Antillen en Aruba en hun (toekomstige) band met de EU', TAR 2008/04.

### 5.3.2. UPG-status

Wanneer een gebied de status van die van een UPG heeft dat tot gevolg dat dat op het betrokken gebied het EU-recht in beginsel volledig van toepassing is.<sup>284</sup> Uitzonderingen (derogaties<sup>285</sup>) zijn mogelijk vanwege de structurele economische en sociale situatie die wordt bemoeilijkt door kenmerken als de grote afstand, het insulaire karakter, de kleine oppervlakte etc.<sup>286</sup> Voor een UPG geldt dat deze deel uitmaakt van de interne markt met als gevolg dat ook het secundaire EU-recht van toepassing is, tenzij er expliciet een (tijdelijke) uitzondering op wordt gemaakt.<sup>287</sup> Het gaat derhalve om een aantal kenmerken die al aan bod zijn gekomen in hoofdstuk 1: de economische en sociale omstandigheden, de (grote) afstand tot het Europese deel van Nederland, de (kleine) oppervlakte en de (geringe) bevolkingsomvang, de geografische omstandigheden, het klimaat en het insulaire karakter. Deze kenmerken fungeren als argumenten ter rechtvaardiging van twee fiscale stelsels binnen een land. Een aantal van deze kenmerken vormt de uitzondering op de integrale toepassing van het EU-recht voor een UPG. Doordat de Nederlandse regering zich beroept op exact dezelfde kenmerken voor de rechtvaardiging van een tweede belastingstelsel binnen Nederland, geeft zij daarmee dus impliciet te kennen dat integrale toepassing van het EU-recht – indien althans sprake zou zijn van de UPG-status – alsnog is uitgezonderd. Het belang van deze analyse voor de verkrijging van de UPG-status is erin gelegen dat wanneer de BES-eilanden deze status (zouden) krijgen en ervan uitgaande dat art. 355, lid 1 VwEU onverkort toepassing vindt, brengt dat met zich dat de BES-eilanden onderdeel zouden worden van de interne markt waarop de vrijheden en de staatssteunregels integraal van toepassing zijn. Om (van een LGO-status) naar een UPG-status te gaan dient een verzoek te worden gedaan bij de Raad van de EU, is een wijziging van het VwEU noodzakelijk en dient een wijziging te worden doorgevoerd in het Koninkrijkstatuut (behoudens voor de BES-eilanden).

Als de UPG-status toepassing kan vinden op de BES-eilanden, zou dat meebrengen dat de uitzonderingen die zijn gemaakt voor de BES-eilanden met een permanent karakter voor deze eilanden, van tijdelijke aard worden. Als voorbeeld kan genoemd worden het monetaire recht. Op basis van Wet geldstelsel BES is de USD per 1 januari 2011 als officiële munteenheid ingevoerd. Gezien de positie van de BES-eilanden zoals naar voren gekomen in het eerste hoofdstuk, lijkt mij dat een verstandige keus. Voor de UPG is de hoofdregel dat de totale verzameling wetten van de EU (het acquis) van toepassing is waaronder het Europese monetaire recht, terwijl dat op de LGO niet het geval is.<sup>288</sup> Of het continueren van de USD daadwerkelijk tot problemen zal leiden indien de status van de UPG op een gegeven moment kan worden ingevoerd, is nog maar de vraag aangezien een aantal landen binnen de EU tot op heden nog nooit de euro heeft ingevoerd zoals het Verenigd Koninkrijk.

---

<sup>284</sup> Ingevolge art. 355, lid 1 VwEU.

<sup>285</sup> Een derogatie dient voor de beschrijving van een buitenwerkstelling van een rechtsnorm en hier fungeert de derogatie voor de toestemming van de EU om op bepaalde wijze van een norm te mogen afwijken.

<sup>286</sup> Ingevolge art. 349 VwEU.

<sup>287</sup> W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

<sup>288</sup> W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

Van invoering van de euro en afschaffing van de USD als officiële munteenheid lijkt voorlopig zeker geen sprake. De definitieve beslissing over de nieuwe status is opgenomen in een brief<sup>289</sup> van de minister van Binnenlandse zaken en Koninkrijksrelaties (hierna: 'BZK'). Hieruit blijkt dat de BES voorsnog in elk geval voor een tijdsbestek van vijf jaren de LGO-status behouden; deze visie wordt ondersteund door de BES-eilanden. Overigens is de situatie ten aanzien van de BES-eilanden voor een eventuele UPG-status verschillend ten opzichte van de andere landen van het Koninkrijk. Voor de BES-eilanden geldt namelijk dat hun positie (zij behoren immers tot Nederland) afwijkend is ten opzichte van de andere landen van het Koninkrijk (die geen onderdeel uitmaken van het land Nederland). In geval van een UPG-status is namelijk het Koninkrijk verantwoordelijk en daardoor aansprakelijk voor een correcte implementatie van het EU-recht. Vanwege de zelfstandigheid van de CAM-eilanden kunnen problemen zich voordoen aangezien zij autonomie hebben gekregen voor het tot stand brengen van wetgeving.<sup>290</sup>

Ten aanzien van het verkrijgen van de UPG-status is tijdens de Nederlandse-Antilliaanse periode het volgende aangegeven over de consequenties. Naar voren is gekomen dat het merkwaardig zou zijn als een UPG geen eigen fiscaal stelsel zou mogen hebben aangezien het EU-recht hierover niets regelt en lidstaten autonoom zijn in de keuze van hun fiscale stelsel voor wat betreft de directe belastingen. Hierbij is het wel van belang dat moet worden voldaan aan de voorwaarden van het EU-recht.<sup>291</sup> Voor in het bijzonder de vrijgestelde vennootschap, de SPF en tax holidays wordt vermeld dat deze een strijdigheid bevatten met art. 87 EG (inmiddels art. 107 VwEU). Evident is dus dat een eigen fiscaal stelsel moet voldoen aan de voorwaarden van het EU-recht waar voornamelijk de vrijeverkeersbepalingen geen uitzonderingen toelaten. Ingeval van een UPG is de Europese Commissie (hierna: 'EC') overigens meestal bereid om een vrij soepel tegemoetkomingsbeleid te hanteren. Zowel voor wat betreft de aard van de faciliteiten als de periode dat deze faciliteiten nog van toepassing kunnen zijn (een minimum van tien jaar met verlening op basis van regels).<sup>292</sup>

Indien geconcludeerd kan worden dat de BES-eilanden de LGO-status blijven behouden zoals al in de Nederlands-Antilliaanse periode het geval was, dan brengt dat nog niet met zich dat de UPG-status aan belang moet inboeten. De discussie over de wenselijkheid (of niet) daarvan blijft immers nog voortduren. Deze discussie is uitgesteld door de regering en zal eind 2015 worden gevoerd bij de voorgenomen evaluatie van de Wet WolBES. Aangezien de keuze is gemaakt om de USD in te voeren op de BES-eilanden per 1 januari 2011 als officiële munteenheid<sup>293</sup>, lijkt het erop dat de keuze voor handhaving van de LGO voor de BES impliciet is gemaakt. De regering acht buitenwerkingstelling van deze rechtsnorm (derogatie) niet onmogelijk aangezien zij een derogatie van de euro als officiële

---

<sup>289</sup> Brief van 30 september 2008 (Kamerstukken II 2007/08, 31 700 IV, nr. 3, p. 2.

<sup>290</sup> Wetenschappelijk Verslag 2008 Rijksuniversiteit Groningen (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 302).

<sup>291</sup> J. Adeler en P. Kavelaars, 'De fiscale toekomst van de Nederlandse-Antillen', WFR 2009/192.

<sup>292</sup> J. Adeler en P. Kavelaars, 'De fiscale toekomst van de Nederlandse-Antillen', WFR 2009/192.

<sup>293</sup> Op basis van art. 2, lid 1 Wet geldstelsel BES.

munteenheid tot 2030 mogelijk acht.<sup>294</sup> Kortgezegd blijven de BES-eilanden voorlopig een LGO en de vraag voor wel of geen UPG is dus nog geen volstrekt uitgemaakte zaak.<sup>295</sup>

### 5.3.3. UPG of LGO?

De vraag aan het begin van dit hoofdstuk die betrekking heeft op de status voor de BES-eilanden ga ik nu beantwoorden. De centrale vraag is of het wenselijk is als de LGO-status blijft gelden op de BES-eilanden of dat het verkrijgen van de UPG-status voordeliger zal zijn voor althans de BES-eilanden.

Vanwege de toenemende betekenis van de EU binnen de wereldeconomie rijst de vraag of en hoe de de BES-eilanden op welke wijze en in welke mate de band met de lidstaten kunnen versterken.<sup>296</sup>

Gezien de geografische ligging van Bonaire, is het naar mijn mening logisch dat dit eiland zich minder richt op Nederland (en de rest van Europa), maar meer op Venezuela (en Zuid-Amerika), terwijl de andere BES-eilanden (Sint Eustatius en Saba) mijns inziens vanwege hun grootte en ligging mogelijk minder zelfstandig zijn en wellicht meer afhankelijk zijn van Nederland (en de rest van Europa). Dit geeft aanleiding te veronderstellen dat de betekenis van een eventuele UPG- of vergelijkbare status voor Bonaire beperkter is dan voor de overige BES-eilanden: Sint Eustatius en Saba.<sup>297</sup> Buiten de perikelen die gepaard gaan met de invoering van een (andere) status – in dit geval komt het neer op een wijziging van de LGO-status in een UPG-status – gaat het voornamelijk om de structurelere consequenties op economisch gebied. Volgens onderzoek door het SEOR<sup>298</sup> in opdracht van de Centrale Bank van de toenmalige Nederlandse Antillen zou bij (het verkrijgen van) een UPG-status de economische groei 0,5% hoger liggen dan bij de LGO-status (indien deze wordt behouden). Gezien het geringe effect, de vele aan de berekening ten grondslag liggende veronderstellingen en de niet al te sterke onderbouwingen, lijkt aan de hogere voorspelde economische groei weinig betekenis toe te komen.<sup>299</sup> Het is merkwaardig dat volgens het SEOR wordt opgemerkt dat de UPG-status de ruimte voor fiscaal beleid laat toenemen, terwijl de Europese regelgeving tot gevolg heeft dat steeds minder ruimte bestaat voor eigen beleid of dat het beleid noopt tot aanpassingen. De fiscale beleidsruimte wordt omkaderd door de HvJ EU omliggende grenzen op het gebied van onder meer de vrije verkeersbepalingen en de staatssteunregels. Op deze twee gebieden kom ik in deze paragraaf nader te spreken.

Voor omvorming tot de UPG-status geldt in beginsel complete toepassing van het EU-recht, behoudens de rechtsgebieden waar voorbehoud mogelijk is. De verkeersbepalingen voor het vrije verkeer van goederen, diensten, personen en kapitaal zijn van toepassing. De EU zal met uitzondering van het vrije goederenverkeer geen uitzondering toestaan op de vrije verkeersbepalingen, ook niet in

<sup>294</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 217, nr. 7, p. 2.

<sup>295</sup> W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

<sup>296</sup> P. Kavelaars, 'De Antillen, Aruba en de EU', WFR 2004/1775.

<sup>297</sup> Hetzelfde geldt mutatis mutandis voor Aruba dat zich meer op de Verenigde Staten richt en minder op Venezuela en Nederland (P. Kavelaars, 'De Antillen, Aruba en de EU', WFR 2004/1775).

<sup>298</sup> SEOR, Erasmus Universiteit Rotterdam, Louis Lengrand & Associates, Versailles, 'Economische gevolgen van de status van Ultraperifeer Gebied voor de Nederlandse Antillen en Aruba'.

<sup>299</sup> P. Kavelaars, 'De Antillen, Aruba en de EU', WFR 2004/1775. Hij refereert hierbij bovendien naar een rapport ('Banden met Brussel', p. 25) waar naar voren komt dat de conclusie van het SEOR onvoldoende is onderbouwd.

de situatie van de UPG-status. Belemmeringen op grond van het nationale recht zijn dan onaanvaardbaar, tenzij sprake is van een rechtvaardigingsgrond op basis van het verdrag of jurisprudentie. De royale omgang door de EC met het beleid lijkt erop te wijzen dat de BES-eilanden gedurende de eerste jaren niet hoeven te vrezen voor ingrijpende wijzigingen in het fiscale systeem. Bovendien komen noodzakelijke wijzigingen op het bord van Nederland gezien de staatsrechtelijke positie. Toch zullen de eilanden zich uiteindelijk moeten conformeren aan het EU-recht bij een UPG-status. Het voordeel is dat bij het zodanig convergeren, landen eerder bereidwillig zullen zijn tot het sluiten van belastingverdragen.<sup>300</sup> Aangezien aantrekkelijke fiscale regimes – waarvan sprake was tijdens de Nederlandse-Antilliaanse periode – inmiddels zijn afgeschaft voor de BES-eilanden. Bovendien is met de invoering van de opbrengstbelasting een vestigingsplaatsfictie ingevoerd waardoor het aantal noodzakelijk aanpassingen dat gemaakt moet worden gereduceerd is ten opzichte van het voormalig Nederlands-Antilliaanse stelsel. Aan de andere kant ontbreekt een winstbelasting op de BES-eilanden met het in de plaats treden van de opbrengstbelasting (en de vastgoedbelasting) en dat maakt het verdragsonderhandelingsproces zoals gezegd erg lastig.

*Adeler* en *Kavelaars* komen tot de conclusie dat (het omwisselen van een LGO-status in) een UPG-status nadelig is aangezien de gebieden dan in principe geheel moeten voldoen aan het EU-recht waarbij voornamelijk de vrijeverkeersbepalingen en de bijbehorende rechtsspraak een rol spelen.<sup>301</sup> Voor deze gebieden zal dat hoogstwaarschijnlijk eerder belemmerend dan bevorderend uitpakken op het gebied van de sociale, economische en maatschappelijke ontwikkeling.<sup>302</sup> De UPG-status brengt immers expliciet mee dat fiscale EU-regelgeving moet worden ingevoerd. De invoering van de Moeder-dochterrichtlijn<sup>303</sup> zal mogelijk leiden tot een daling van de belastingopbrengst van ongeveer €20 miljoen per jaar.<sup>304</sup>

#### **5.4. Vrijheid van vestiging van BES-vennootschappen**

Voor de BES-eilanden met vooralsnog de LGO-status geldt dat de interne markt toepassing mist gezien het karakter van de LGO. Mocht de UPG-status (desondanks) worden ingevoerd, dan is het wenselijk langer stil te staan bij vennootschappen die zijn opgericht naar Boek 2 BW BES of zij een beroep kunnen doen op de vrijheid van vestiging ex art. 49 VwEU. Op grond van art. 54 VwEU kunnen vennootschappen die zijn opgericht in overeenstemming met de wetgeving van een *lidstaat* en hun statutaire zetel binnen de *Unie* hebben een beroep doen op deze vrijheid. In deze wettekst zijn volgens *Geursen* de cursief gedrukte worden lidstaat en unie relevant.<sup>305</sup> Ten eerste rijst volgens hem

---

<sup>300</sup> P. Kavelaars, 'De Antillen, Aruba en de EU', WFR 2004/1775.

<sup>301</sup> De staatssteunregelingen zijn hiervan uitgezonderd (J. Adeler en P. Kavelaars, 'De fiscale toekomst van de Nederlandse-Antillen', WFR 2009/192).

<sup>302</sup> J. Adeler en P. Kavelaars, 'De fiscale toekomst van de Nederlandse-Antillen', WFR 2009/192.

<sup>303</sup> Richtlijn van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterdeelnemingen uit verschillende Lidstaten, nr. 90/435/EEG, PB 1990, L225/6.

<sup>304</sup> Ontleend aan het rapport van de Commissie Van Beuge (Commissie ter bestudering van mogelijk toekomstige relaties met de Nederlandse Antillen en Aruba met de Europese Unie), 2004. Bij wijze van overgangsfase kunnen soepeler regels tot stand komen, J. Adeler en P. Kavelaars, 'De fiscale toekomst van de Nederlandse-Antillen', WFR 2009/192.

<sup>305</sup> W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

de vraag hoe ruim de term ‘wetgeving van een *lidstaat*’ is en ten tweede doet zich de vraag voor of bij de vestiging binnen de *Unie* of de LGO daartoe ook behoort. Het gaat er dus bij de tweede vraag om of de Unie moet worden uitgelegd als het gehele gebied van alle 27 lidstaten gezamenlijk inclusief de LGO (formele zin) of dat het territorium slechts de interne markt behelst (materiële zin). Uit het HvJ EU arrest ‘Prunus’<sup>306</sup> blijkt dat de LGO als een derde land kwalificeert en niet als onderdeel van een lidstaat. Het voorgaande is overigens niet nieuw; uit het HvJ EU-arrest ‘Van der Kooy’<sup>307</sup> kan worden opgemaakt dat de algemene verdragsbepalingen (mede de verkeersvrijheden) zonder uitdrukkelijke verwijzing niet op de LGO van toepassing zijn. Daardoor lijkt – mijns inziens meer dan – aannemelijk dat onder het begrip Unie de interne markt moet dient te worden verstaan; een teleologische interpretatie dus volgens *Geurssen*.<sup>308</sup> Voor de eerste vraag met betrekking tot de wetgever kan niet anders worden geconcludeerd dat Boek 2 BW BES is aan te merken als het recht van de lidstaat (het Koninkrijk). Dat is zeker het geval gezien de huidige staatskundige positie van de BES-eilanden. Een vennootschap die is opgericht volgens het civiele recht dat geldt op de BES-eilanden (een BES-vennootschap), kan dus aanspraak maken op de vrijheid van vestiging. In het bijzonder een naar Nederlands-Antilliaans recht opgerichte vennootschap (voor 10-10-10 dus) zou binnen de reikwijdte van deze definitie vallen. Het Koninkrijk is namelijk de lidstaat en niet het land Nederland. Aangezien zowel het Koninkrijk als het land de BES-eilanden omvat, moet een BES-vennootschap met hoofdbestuur c.q. vestiging in de interne markt (Europees Nederland) zich kunnen beroepen op art. 49 VwEU.<sup>309</sup> Het gaat om BES-lichamen die voor de toepassing van de dividend- en de vennootschapsbelasting in Nederland zijn gevestigd. Volledigheidshalve kan worden opgemerkt dat een BES-vennootschap die op de BES-eilanden is gevestigd omdat aan art. 5.2, lid 2 Belastingwet BES wordt voldaan vanwege voldoende actieve activa, geen beroep kan doen op art. 49 VwEU. Art. 49 VwEU biedt dus ook geen uitkomst wanneer tegen de eindafrekeningsbepaling ex art. 5.8 Belastingwet BES wordt aangelopen die wellicht als een zogenoemde belemmering zal worden ervaren.<sup>310</sup>

## 5.5. Richtlijnen en staatsteun

### 5.5.1. Inleiding

Voor de BES-eilanden geldt dat de verordeningen en richtlijnen (het secundaire EU-recht) in principe niet van toepassing zijn vanwege de LGO-status. Voor de Spaartegoedenrichtlijn is een uitzondering gemaakt. Hieronder ga ik nader in op de Moeder-dochterrichtlijn aangezien de toepassing ervan in

---

<sup>306</sup> HvJ EU 5 mei 2011, C-384/09.

<sup>307</sup> HvJ EU 28 januari 1999, C-181/97, BNB 1999/304, punt 37.

<sup>308</sup> W.W. Geurssen, ‘EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving’, MBB 2011/07-08.

<sup>309</sup> W.W. Geurssen, ‘EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving’, MBB 2011/07-08. Zie in dezelfde zin Kavalaars, Adeler en Beeks, p. 303.

<sup>310</sup> W.W. Geurssen, ‘EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving’, MBB 2011/07-08.

bepaalde gevallen mogelijk is.<sup>311</sup> Aangezien de Interest- en Royaltyrichtlijn en de (voorgestelde) CCCTB-richtlijn<sup>312</sup> niet relevant zijn vanwege het ontbreken van respectievelijk bronheffingen op intrest en royalty's én een winstbelasting op de BES-eilanden, laat ik deze verder buiten beschouwing. De CCCTB speelt namelijk slechts een rol voor vennootschappen die onderworpen zijn aan een (soort van) vennootschapsbelasting. Ik ga voorts in op de Fusierichtlijn en het Arbitrageverdrag. Tenslotte ga ik nader in op de nadere uitwerking van de staatsteunbepalingen.

#### 5.5.2. Moeder-dochterrichtlijn

Aangezien alle vennootschappen van een lidstaat aanspraak kunnen maken op toepassing van de Moeder-dochterrichtlijn, doet zich de vraag voor in welke gevallen deze richtlijn toepasbaar is. Het gaat om zowel vennootschappen die zijn opgericht volgens het recht van de BES-eilanden die onder de reikwijdte van de vennootschapsbelasting vallen als vennootschappen die op de BES-eilanden zijn gevestigd en onderworpen zijn aan de opbrengstbelasting. De vraag die voor deze laatstgenoemde groep vennootschappen van belang is, is of de opbrengstbelasting is aan te merken als een verboden bronbelasting ex art. 5 Moeder-dochterrichtlijn. Voor de vennootschappen die weliswaar volgens Boek 2 BW BES zijn opgericht, maar in Nederland zijn gevestigd, geldt dat deze niet in de interne markt zijn gevestigd en dat de Moeder-dochterrichtlijn daardoor niet van toepassing is.

Voor de Moeder-dochterrichtlijn geldt dat ingevolge art. 2, lid 1 Moeder-dochterrichtlijn een vennootschap van het Koninkrijk de Moeder-dochterrichtlijn kan invoeren ingeval:

- a. Een van de in de bijlage (letter s) bij de Moeder-dochterrichtlijn genoemde Nederlandse rechtsvormen heeft;
- b. De fiscale woonplaats;
  - volgens de fiscale wetgeving van de lidstaat in die lidstaat heeft; en
  - niet buiten de Gemeenschap is gevestigd volgens een met een derde Staat gesloten verdrag (ter voorkoming van dubbele belasting);
- c. Zonder keuzemogelijkheid onderworpen is aan de Wet VpB 1969 en zonder ervan te zijn vrijgesteld.

Voor een Nederlandse bv gevestigd op de BES-eilanden geldt dus dat deze gelet op het bovenstaande een vennootschap is die de Moeder-dochterrichtlijn kan invoeren. De fiscale woonplaats is namelijk gelegen in Nederland vanwege de vestigingsplaatsfictie in de Nederlandse vennootschapsbelasting ingevolge art. 2, lid 4 Wet VpB 1969 waardoor de desbetreffende vennootschap in principe onbeperkt subjectief belastingplichtig is. Dat de BRN er voor zorgt dat de heffingsplaats buiten de EU is gelegen vanwege de corporate tiebreaker, doet daar niets aan af. De BRN kwalificeert namelijk niet als een

---

<sup>311</sup> Dat geldt mutatis mutandis ook voor de Fusierichtlijn, maar gezien de ratio van de toepassing van de Moeder-dochterrichtlijn in het verlengde licht en dus in principe kan worden doorgetrokken naar de Fusierichtlijn, sta ik bij deze laatstgenoemde richtlijn niet langer stil in deze scriptie. Hiervoor verwijs ik volledigheidshalve naar: W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

<sup>312</sup> De CCCTB-richtlijn kent een 'catch-all clause' in Bijlage I, onderdeel t en is volgens Geursen (W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08) op BES-vennootschappen zij het dat ze onderworpen moeten zijn aan de vennootschapsbelasting (Voorstel van de Commissie voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor de vennootschap (CCCTB) van 16 maart 2011, COM(2011, 121/4).

dergelijk verdrag dat met een derde Staat gesloten is. Bovendien is de vennootschap zonder keuzemogelijkheid dan wel een vrijstelling onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting. Voor een feitelijk op de BES-eilanden gevestigde vennootschap, die fictief is gevestigd in Nederland, geldt dat deze de Moeder-dochterrichtlijn kan invoeren c.q. het secundaire EU-recht. Hoewel de vennootschap volgens BW BES is opgericht, is de vennootschap zodoende dus ook naar Nederlands recht opgericht. De vennootschap is op grond van art. 2, lid 8 Wet VpB 1969 onbeperkt subjectief belastingplichtig voor de Wet VpB 1969. Bovendien is de vennootschap niet door de werking van een verdrag met een derde land buiten de EU gevestigd. Evenals in de hiervoor genoemde situatie hierboven kan niet worden geroepen voor de Wet VpB 1969 of geldt een vrijstelling voor de laatstgenoemde wet.

Voor een BES-vennootschap opgericht na 10-10-10 ingevolge Boek 2 BW en op de BES-eilanden is gevestigd vanwege voldoende activiteiten aldaar, geldt dat deze geen aanspraak kan maken op onder meer de Moeder-dochterrichtlijn aangezien deze vennootschap niet is onderworpen aan de Nederlandse vennootschapsbelasting; art. 2, lid 8 Wet VpB 1969 vindt geen toepassing op deze vennootschap. Naast de rechtsvorm geldt immers ook onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting. Wel geldt Boek 2 BW BES zoals eerder aangegeven als Nederlands recht.

Voor een vennootschap opgericht voor 10-10-10 (onder het Nederlands-Antilliaans recht) geldt dat deze niet is opgericht naar Nederlands recht en dat deze daarom al geen aanspraak kan maken op de Moeder-dochterrichtlijn en eventueel andere richtlijnen. Voor het overige verwijs ik naar de hiervoor behandelde BES-vennootschap die (fictief) in Nederland is gevestigd.

Voor een Nederlands-Antilliaanse vennootschap (opgericht voor 10-10-10) geldt dat deze aan geen van alle aan het begin van deze paragraaf opgesomde criteria voldoet.

Al met al kan worden geconcludeerd dat slechts de Nederlandse vennootschap op de BES-eilanden en de BES-vennootschap gevestigd in Nederland kunnen voldoen aan de criteria voor het van toepassing laten zijn van de Moeder-dochterrichtlijn. Voor deze laatste kan volgens *Geursen* een beroep op de Moeder-dochterrichtlijn zinvol zijn ingeval van een dochtermaatschappij in een andere lidstaat. Zo wordt inhouding aan de bron voorkomen ex art. 5 Moeder-dochterrichtlijn omdat de moeder mee kan worden geconfronteerd. De vraag is of de toepasbaarheid van de Moeder-dochterrichtlijn noodzakelijk is voor de BES-vennootschap aangezien de deelnemingsvrijstelling in de regel toepasbaar is.

Tenslotte is van belang of de opbrengstbelasting kan kwalificeren als een bronbelasting op de uitgekeerde winst als bedoeld in art. 5 Moeder-dochterrichtlijn. Indien dat het geval is moet belastingheffing achterwege blijven ingeval aan de voorwaarden wordt voldaan zoals aan het begin van deze paragraaf uiteengezet. Uit het HvJ EU arrest 'Ferrero' komt naar voren dat er drie criteria zijn waaraan cumulatief moet zijn voldaan wil sprake zijn van een bronbelasting:

- i. De uitkering van dividend of elke andere opbrengst van waardepapieren (zoals certificaten) vormt het belastbare feit;

- ii. De grondslag van die belasting is het bedrag van dividend of die andere opbrengst van waardepapieren;
- iii. De belastingplichtige is de aandeelhouder of de houder van die waardepapieren.

Wanneer deze criteria getoetst worden, kan volgens *Geursen* niet anders geconcludeerd worden dan dat sprake is van een dergelijke bronbelasting. Allereerst is sprake van een uitkering geheven naar de opbrengst die is onderworpen doordat de opbrengstbelasting dient te worden ingehouden op het moment van terbeschikkingstelling aan de aandeelhouder zoals bepaald in art. 5.6, lid 3 Belastingwet BES.<sup>313, 314</sup>

### 5.5.3. Spaartegoedenrichtlijn

De Spaartegoedenrichtlijn<sup>315</sup> is ook van toepassing op de BES-eilanden. Deze richtlijn vormt de enige echte uitzondering op de regel dat het EU-recht, buiten de LGO-regelgeving op de BES-eilanden (en overige landen binnen het Koninkrijk), niet van toepassing is.<sup>316</sup> Deze Europese richtlijn was overigens al voor de totstandkoming van de BES-eilanden van toepassing op de Nederlandse Antillen en Aruba sinds de inwerkingtreding ervan per 1 juli 2005.<sup>317</sup> Materieel gezien heeft de totstandkoming (en het opheffen van de Nederlandse-Antillen) niet gezorgd voor wijzigingen. Nu geregeld dat de Spaartegoedenrichtlijn afzonderlijk van toepassing is op de BES-eilanden en dat is gezien de staatsrechtelijke positie van de BES is dat niet verwonderlijk. Wel is de huidige toepasselijke methodiek voor de BES veranderd ten opzichte van voor 10-10-10. Het voorheen geldende systeem van de bronheffing dat werd toegepast op de Nederlandse-Antillen<sup>318</sup> is namelijk voor de BES veranderd in het door Nederland toegepaste rensigneringsstelsel. De reden is tweedelig: enerzijds is de opbrengst van de Spaartegoedenrichtlijn voor de BES-eilanden verwaarloosbaar (zeker als krachtens een bronheffingstelsel 75% van de opbrengst moet worden afgestaan aan de woonstaat) en anderzijds heeft Nederland zich altijd ingezet voor een rensigneringsstelsel en verzet tegen een bronheffingstelsel. In dat kader past het opheffen van een bronheffingstelsel op de BES-eilanden ten opzichte van de Nederlands-Antilliaanse periode en het introduceren van een rensigneringsstelsel.<sup>319</sup> Aangezien de Spaartegoedenrichtlijn (vooralnog) niet ziet op lichamen, sta ik hier niet langer uitgebreid bij stil. Daarbij moet wel meteen worden vermeld dat de Spaartegoedenrichtlijn hierdoor niet het gewenste toepassingsbereik behelst<sup>320</sup>; de inkomsten via

<sup>313</sup> Ingevolge art. 5.3 Belastingwet BES en art. 5.6, lid 3 Belastingwet BES.

<sup>314</sup> Deze gehele subparagraaf is ontleend aan W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08. Hier kan overigens tegenin worden gebracht dat het doel is het tegengaan van dubbele belasting (zie HvJ EU arrest 'Denkavit', 17 oktober 1996, C-283) waardoor de opbrengstbelasting niet in tegenspraak zou zijn, maar dat kan weer worden weerlegd door HvJ EU arrest 'Athinaiki Zythopoiia', C-294/99 alwaar is aangegeven dat elke belasting met grensoverschrijdende aandeelhoudersrelaties tussen moeder- en dochtervennootschappen verboden is, ook al is er geen sprake van dubbele belasting (W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08).

<sup>315</sup> Richtlijn van 3 juni 2003, nr. 2003/48/EG, PbEG 26 maart 2003, nr. L. 157, p. 38-48 (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 304).

<sup>316</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 304.

<sup>317</sup> Landsverordening spaarvermogensheffing van 28 juli 2006, P.B. 2006, nr. 50.

<sup>318</sup> Aruba had wel al een rensigneringsstelsel (P. Kavelaars, 'Het bankgeheim: enkele ontwikkelingen', NTFR 2009-1528).

<sup>319</sup> De omzetting en aanpassing van de Spaartegoedenrichtlijn voor de BES-eilanden is geregeld in hoofdstuk IX Belastingwet BES (Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 304).

<sup>320</sup> Zie het eerste verslag van de EC van 15 september 2008, COM(2008)552def., Raadsdocument 13124/08FISC117.

teruggeschoven lichamen – van bijvoorbeeld trusts – vallen buiten het bereik.<sup>321</sup> Bovendien geldt als een tweede tekortkoming dat slechts (bepaalde) rente-inkomsten binnen het bereik vallen en andere vermogensinkomsten niet.<sup>322</sup>

#### 5.5.4. Staatssteunbepalingen

Het verbod op staatssteun is geregeld in art. 107 VwEU e.v. Ten aanzien van deze bepalingen inzake (verboden) staatssteun geldt dat die niet formeel op LGO's van toepassing zijn. Wel kent het LGO-besluit van de mededingingsrechtelijke bepalingen (hier zijn de staatsteunbepalingen onderdeel van) alleen een kartelverbod en een verbod op misbruik van machtspositie.<sup>323</sup> Daarnaast is de Code of Conduct – die gericht is tegen schadelijke belastingconcurrentie – van toepassing op de BES-eilanden als partiële statenopvolgers van de Nederlandse Antillen.

Voor de toepassing van art. 107 VwEU geldt dat sprake moet zijn van een specifiek voordeel. Daarnaast dient de maatregel met staatsmiddelen te zijn bekostigd, de mededinging te vervalsen en het handelsverkeer tussen de lidstaten ongunstig te beïnvloeden. De bekostiging kan plaatsvinden vanwege de gedeerde belastingopbrengsten. De afwezigheid van een winstbelasting kan eigenlijk zonder meer niet anders dan voordelig uitpakken. Daarnaast zal het ontbreken van een belasting naar de winst voldoen aan deze voorwaarden waardoor sprake is van verboden staatssteun. De vraag is alleen of het niet heffen van een winstbelasting van zodanig specifieke aard is. De maatregel van het niet van toepassing zijn van de winstbelasting is namelijk generaal van toepassing op elke type vennootschap vanwege de veelomvattende reikwijdte van de opbrengstbelasting. Echter, niet iedere onderneming als zodanig wordt bevoordeeld. De natuurlijke persoon die een onderneming drijft – al dan niet zelfstandig of door middel van een samenwerkingsverband – zal niet worden benadeeld. De ondernemer, natuurlijk persoon valt namelijk in principe onder de reikwijdte van de inkomstenbelasting. Vanuit Nederland bezien is wel sprake van een specifieke maatregel aangezien deze louter en alleen de BES-eilanden betreft; slechts in Caribisch Nederland wordt geen winstbelasting geheven, terwijl in Europees Nederland dat wel het geval is. Daardoor is sprake van regionale selectiviteit en wordt voldaan aan het zogenoemde specificiteitscriterium van art. 107 VwEU. Bijvoorbeeld in het Azorenarrest<sup>324</sup> kwam de vraag aan de orde of een regionale verlaging van de Portugese vennootschapsbelasting die alleen gold voor de Azoren (en niet voor het moederland Portugal) als staatssteun kwalificeerde. Hiervoor moest worden beoordeeld of de Azoren onderdeel uitmaken van Portugal waardoor sprake zou zijn van regionale steun of dat de Azoren als derde land konden worden aangemerkt met een eigen tarief voor de vennootschapsbelasting. In het laatste geval zou geen sprake zijn van staatssteun. Het HvJ EU was van oordeel dat de Azoren als onderdeel moesten worden beschouwd van Portugal en voor staatssteunaangelegenheden niet als derde land

<sup>321</sup> P. Kavelaars, 'Het bankgeheim: enkele ontwikkelingen', NTFR 2009-1528.

<sup>322</sup> P. Kavelaars, 'Het bankgeheim: enkele ontwikkelingen', NTFR 2009-1528.

<sup>323</sup> Art. 14, lid 2 LGO-Besluit en art. 48 LGO-Besluit (W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08).

<sup>324</sup> HvJ EU 6 september 2006, C-88/3.

moest worden gezien.<sup>325</sup> Voor de BES-eilanden is mijns inziens niet meer dan logisch dat deze geen derde land zijn, te meer de BES onderdeel uitmaken van het land Nederland. Het grondgebied dat als geografisch referentiegebied in aanmerking moet worden genomen is het grondgebied van het regionaal lichaam. De voorwaarde is dat het bestuur van dat regionale lichaam op financieel en economisch beleidsterrein voldoende autonoom is ten opzichte van het centrale bestuur van de lidstaat.<sup>326</sup> Dat betekent ten aanzien van de BES-eilanden dat de fiscale maatregel(en) een beslissing moeten zijn van de regionale autoriteiten. Dat lijkt niet het geval aangezien de Belastingwet BES een formele wet is. Desalniettemin kan, gelet op de karakteristieken van de BES-eilanden, staatssteun verenigbaar worden geacht ingevolge art. 107, lid 3, onderdeel a VwEU.<sup>327</sup> Verenigbare staatssteun is immers geen verboden staatssteun. Het voorgaande doet zich slechts voor ingeval voor de UPG-status zal worden gekozen; dan zal hoogstwaarschijnlijk sprake zijn van verboden staatssteun wat noopt tot aanpassing.

De Code of Conduct voor belastingen op ondernemingen is tot stand gekomen door de Werkgroep-Primarolo van 23 november 1999. Deze vormt een nadere informele uitwerking van de bepalingen die betrekking hebben op verboden staatssteun<sup>328</sup> en daarnaast worden lidstaten gedwongen zich te onthouden van oneerlijk fiscale concurrentie. De code is van toepassing op de afhankelijke en geassocieerde gebieden van de lidstaten. Voor de Nederlandse situatie is de gedragscode dus niet alleen van toepassing op de BES, maar ook op de andere (ei-)landen binnen het Koninkrijk. Daar waar de andere landen autonoom zijn maakt dat het handhaven daar lastiger gezien de beperktere invloeden in die gebieden ten opzichte van de BES.<sup>329</sup> Voor de BES-eilanden geldt dat ten aanzien van de gedragscode het ontbreken van een winstbelasting of een ander soortgelijke belasting opvallend is. De regering heeft terdege beseft dat zij bij de vormgeving destijds van het toekomstige fiscale stelsel gehouden is aan de internationale aanvaardbaarheid, zodat slechts eerlijke belastingconcurrentie het gevolg mag zijn.<sup>330</sup> De toetsing vindt onder andere plaats door de gedragscode voor belastingen op ondernemingen. De internationale aanvaarding van de Code of Conduct door de BES-eilanden de randvoorwaarde gevormd en zodoende een belangrijke rol gespeeld voor de feitelijke invulling van het fiscale stelsel voor de BES-eilanden. Uit de parlementaire behandeling blijkt dat het fiscale stelsel in de ogen van de wetgever verenigbaar is met de gedragscode aangezien hij na toetsing tot die conclusie komt.<sup>331</sup> Met name de vestigingsplaatsfictie wordt in deze genoemd aangezien lichamen in staat zijn om een beschikking aan te vragen zodat deze op de BES-eilanden zijn gevestigd waardoor schadelijkheid nog niet vanzelfsprekend is. Vanwege de voorwaarden ontstaat per saldo namelijk een

---

<sup>325</sup> P. Kavelaars, 'Het buitenland van de Europese Unie', WFR 2007/919.

<sup>326</sup> De volgende arresten zijn hier relevant: HvJ 11 september 2008, C-428 en C434/06 (UGT-Rioja) en HvJ 6 september 2006, C-88/03 (Portugal/Commissie).

<sup>327</sup> De gehele alinea is ontleend aan W.W. Geursen, 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.

<sup>328</sup> Art. 107 en art. 108 VwEU.

<sup>329</sup> Kavelaars, Adeler en Beeks, p. 303.

<sup>330</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 35.

<sup>331</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 35.

regeling die lichamen met een economische binding met de BES-eilanden een profijtelijk stelsel biedt, terwijl bedrijven zonder (veel) economische binding met de BES-eilanden (zoals trustkantoren) actief worden ontmoedigd aangezien deze als passief gekwalificeerde vehikels geen gebruik kunnen maken van het BES-stelsel, maar in de reguliere Nederlandse heffing worden betrokken. Hierdoor ontstaat dus eigenlijk een ‘on-shore’ regeling, terwijl de Gedragscode echter gericht is tegen off-shore regelingen.<sup>332</sup> Daar de vestigingsplaatsfictieregeling zodanig van het BES-stelsel uitwerkt, lijkt mij het BES-stelsel voldoen aan de optiek van de internationale aanvaardbaarheid waarbij schadelijke concurrentie zich niet (snel) zal voordoen in deze. Naar mijn mening wordt dat versterkt door de veelomvattende reikwijdte van inhoudingsplichtige lichamen waarbij tariefsverlaging van de opbrengstbelasting in principe niet wordt verleend voor uitdelingen vanuit de BES-eilanden naar achterliggende (natuurlijke) personen buiten de BES.

#### 5.5.5. Fusierichtlijn

Lichamen die onder de reikwijdte van de Fusierichtlijn vallen en aan de voorwaarden voldoen, mogen bij het fuseren of de splitsing niet worden geconfronteerd met enigerlei belasting op het inkomen, de winst of meerwaarden van deze deelgerechtigde.<sup>333</sup> Voor BES-vennootschappen geldt dat ze (ook) kunnen fuseren en splitsen.<sup>334</sup> De fiscale gevolgen voor een vennootschap die op de BES-eilanden is gevestigd (voor de opbrengstbelasting) zijn dat de desbetreffende vennootschap tegen de eindafrekeningsbepaling van deze laatst genoemde belasting aanloopt: art. 5.8 Belastingwet BES. Dit geldt zelfs wanneer slechts een vaste inrichting zou achterblijven. Overigens zal een aandelenruil niet leiden tot (eind)heffing van opbrengstbelasting, omdat het lichaam in de regel aan de voorwaarden blijft voldoen zodat het gevestigd zal blijven op de BES-eilanden. Zodoende rijst de vraag of de mogelijke afrekening strijdig is met art. 8, lid 1 Fusierichtlijn. Zoals blijkt uit het HvJ EU arrest ‘A.T.’<sup>335</sup> mag een fusie dan wel een splitsing niet worden belemmerd door de uit de fiscale voorschriften van lidstaten voortvloeiende bijzondere beperkingen, nadelen of distorsies. Daardoor lijkt het voor de hand liggend dat de opbrengstbelasting geheven ten gevolge van een fusie of een splitsing in strijd is met de Fusierichtlijn. Dit laat zich verklaren op dezelfde wijze als de Moeder-dochterrichtlijn; ook vennootschappen opgericht naar Nederlands recht die op de BES-eilanden (kunnen) zijn gevestigd, zijn daardoor onderhavig aan de Fusierichtlijn. Vanwege dezelfde gronden als de Moeder-dochterrichtlijn, kunnen BES-vennootschappen die (onbeperkt) subjectief zijn voor de Nederlandse vennootschapsbelasting aanspraak maken op de Fusierichtlijn.

#### 5.5.6. Aribtrageverdrag

Het Aribtrageverdrag is ingevoerd om het probleem van dubbele belasting bij winstcorrecties in verband met transacties tussen gelieerde ondernemingen op te lossen. Op het moment dat namelijk

<sup>332</sup> Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 35.

<sup>333</sup> Ingevolge art. 8, lid 1 Fusierichtlijn.

<sup>334</sup> Respectievelijk op basis van art. 2:309 e.v. en art. 2:2335 e.v. BW BES.

<sup>335</sup> HvJ EU, 11 december 2008, C-285/07.

geen zakelijke prijs wordt overeengekomen tussen gelieerde partijen, zal te fiscus een prijscorrectie doorvoeren ingeval een dergelijke constatering wordt gedaan. De belastingautoriteiten zijn ‘slechts’ bevoegd om winstcorrecties door te voeren met betrekking tot ondernemingen in het desbetreffende land, waardoor zonder nadere regelgeving economische dan wel juridische belasting kan ontstaan. Zodoende bevat het OESO-Modelverdrag in art. 9, lid 2 en art. 25 OESO-Modelverdrag een aantal regelingen, zij het van vrijblijvende aard. Bovendien is het Arbitrageverdrag per 1 januari 1995 in werking getreden dat de procedure regelt die de EU-lidstaten in acht moeten nemen wanneer internationaal dubbele belasting zich voordoet bij winstcorrecties. Grof geschetst voorziet het Arbitrageverdrag in een bindende ‘mutual agreement-procedure’ en eventueel een bindend advies door een ‘raadgevende commissie’ als van dubbele belasting sprake is ontstaan door winstcorrecties.<sup>336</sup> Aangezien de relatie tussen de BES-eilanden en Nederland zich binnen dezelfde landsgrenzen afspeelt, lijkt een protocol voor een overlegprocedure in een dergelijke binnenlandse situatie mij wat ver gezocht. Voor lichamen die feitelijk zijn gevestigd op de BES-eilanden en die onder de opbrengstbelasting vallen geldt dat zij niet te maken hebben met een winstbelasting.<sup>337</sup> Het doorvoeren van winstcorrecties aan de kant van de BES is dan wat ver gezocht lijkt mij ten opzichte van Nederland of een derde land. Als een lichaam niet onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting valt en het (onbeperkt) subjectief belastingplichtig is voor de Nederlandse vennootschapsbelasting, dan kan het naar mijn mening een beroep doen op het Arbitrageverdrag. Deze situatie is vergelijkbaar voor het kunnen toepassen van de Moeder-dochterrichtlijn voor lichamen die onder de Wet VpB 1969 vallen, zij het dat daarnaast nog andere voorwaarden voor de Moeder-dochterrichtlijn in acht moeten worden genomen.

## 5.6. Deelconclusie

In dit hoofdstuk heb ik nader stilgestaan bij de EU-rechtelijke aspecten ten aanzien van de BES-eilanden in verband met de staatsrechtelijke herindeling van 10-10-10 en de invoering van het nieuwe fiscale systeem per 1 januari 2011. In Europese verhoudingen geldt dat het Koninkrijk in principe de lidstaat is waarop de EU-verdragen van toepassing zijn, maar voor de Nederlands-Caribische (ei-)landen – waaronder de BES-eilanden – uitzonderingen gemaakt. Wat betreft de EU-rechtelijke positie kan worden geconcludeerd dat deze in principe ongewijzigd is gebleven; het is niet uitgesloten dat deze in de toekomst zal wijzigen. De BES-eilanden kwalificeren (vooralsnog in ieder geval de komende vijf jaren) als LGO waardoor het Europees belastingrecht in beginsel marginaal van toepassing is op de BES-eilanden zoals ook het geval was tijdens de Nederlands-Antilliaanse periode. Daardoor wordt de LGO-status op de BES-eilanden dus feitelijk behouden. Aan de andere kant bestaat de UPG-status die in beginsel integrale toepassing van het EU-recht meebrengt; in geval van de BES-

---

<sup>336</sup> A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars en A.J.A. Stevens, ‘Internationaal belastingrecht’, p. 166.

<sup>337</sup> Voor natuurlijke personen kan dit anders uitvallen aangezien het Arbitrageverdrag ingevolge art. 2, lid 2, onderdeel xviii. Arbitrageverdrag van toepassing is op de Nederlandse inkomstenbelasting. De inkomstenbelasting is immers op de BES-eilanden mutatis mutandis gecontinueerd ten opzichte van het Nederlands-Antilliaanse fiscale regime.

eilanden zouden deze onderhavig zijn aan de interne markt. Economisch bezien levert het omvormen van een LGO naar een UPG weinig op: slechts mogelijk 0,5% waarbij de onderbouwing summier is. Een belangrijk kenmerk van de UPG-status is dat het monetaire stelsel ook hierop van toepassing is. Gezien het feit dat de BES-eilanden de USD hanteren en niet de euro, lijkt voorlopig de UPG-status uitgesloten. Ten aanzien van de LGO-status geldt dat het LGO-besluit regelmatig moet worden herzien en na vijf jaar (in 2015) zal een evaluatie plaatsvinden. Het verkrijgen van de UPG-status is lastig omdat onder meer het VwEU moeten worden aangepast. Geconcludeerd kan worden dat de LGO-status voorlopig van toepassing is en blijft op de BES eilanden en dat hiermee het EU-recht slechts in beperkte mate van toepassing zal zijn op de BES. De eventuele metamorfose naar een LGO brengt (meer) implementatie van een divers scala aan fiscale regelingen in Europees opzicht met zich. Echter, voor onderwerpen als schadelijke belastingconcurrentie en de Spaartegoedenrichtlijn en zal de invloed van de UPG-status weinig verschil uitmaken. Aangezien de vrije verkeersbepalingen en de richtlijnen een rol gaan spelen voor de BES, noopt dat tot aanpassing van het fiscale stelsel. Voor met name de Moeder-dochterrichtlijn geldt dat deze momenteel onder de LGO-status slechts in een beperkt aantal gevallen kan worden toegepast. Wel is het EU-recht dat van toepassing is op de BES-eilanden ten opzichte van wat naar voren komt volgens het LGO-besluit, uitgebreid met bijvoorbeeld de Spaartegoedenrichtlijn. Nederland heeft naar eigen wens het renseigneringsstelsel ingevoerd op de BES-eilanden zoals in eigen land het geval is waardoor rentevergoedingen op spaartegoeden net zoals tussen lidstaten onder deze reikwijdte vallen. Vooralsnog geldt deze richtlijn alleen voor natuurlijk personen. Echter, de idee is om deze uit te breiden ook voor lichamen. Daarnaast vindt de Code of Conduct toepassing op de BES; het fiscale BES-stelsel mag daardoor kortgezegd geen onschadelijke belastingmaatregelen bevatten. Het secundaire EU-recht is voorts ook van toepassing op BES-vennootschappen voor zover het gaat om de (fictief) in Nederland gevestigde vennootschappen die zodoende onbeperkt subjectief belastingplichtig zijn voor de Nederlandse vennootschapsbelasting. Niet alleen vennootschappen naar het recht van (Europees) Nederland, maar ook vennootschappen opgericht volgens het BW BES kunnen hieronder vallen aangezien het BW BES ook behoort tot het Nederlandse recht.

## 6. Samenvatting, conclusies en aanbeveling

### 6.1. Samenvatting

Met de staatsrechtelijke hervorming van 10-10-10 zijn Bonaire, Sint Eustatius en Sint Maarten (BES-eilanden) onderdeel gaan uitmaken van het land Nederland in de juridische vorm van een openbaar lichaam. Tegelijkertijd zijn de Nederlandse Antillen opgeheven. Nederland bestaat dus sindsdien uit een Europees deel en een Caribisch deel (Caribisch Nederland). Zonder nadere regels zou hierdoor alle Nederlandse wet- en regelgeving in principe ook op de BES-eilanden van toepassing zijn. Vanuit fiscaal optiek is gekozen om een deels nieuw belastingstelsel in te voeren. Voor lichamen zijn zowel de opbrengstbelasting als de vastgoedbelasting ingevoerd en samen in de plaats getreden van de winstbelasting (Landsverordening Winstbelasting 1940). Ik ben tot de volgende onderzoeksvraag gekomen:

*‘Wat zijn de consequenties van de op de BES-eilanden geïntroduceerde opbrengstbelasting en vastgoedbelasting en voldoen deze aan de uitgangspunten van de wetgever en aan de criteria voor een evenwichtig belastingstelsel?’*

In hoofdstuk 2 ben ik in de eerste plaats ingegaan op de vraag op de uitwerking van de vestigingsplaatsfictie in de opbrengstbelasting. Deze fictiebepaling werkt zodanig uit dat een feitelijk op de BES-eilanden gevestigd lichaam in beginsel fictief gevestigd is in Nederland, tenzij aan enkele voorwaarden is voldaan en een beschikking is verkregen. De subhoofdregel (secundaire plaats van vestiging) is dat een lichaam feitelijk op de BES-eilanden bij wijze van fictie in Nederland is gevestigd met als consequentie onderworpenheid aan het Nederlandse fiscale systeem voor wat betreft de Wet VpB 1969 en de Wet DB 1965. Zo heeft de Nederlandse wetgever een heel duidelijk onderscheid gemaakt door het hanteren van drie cumulatieve criteria die een lichaam in zijn ogen geschikt maken (de facto sufficiënte activiteiten) voor vestiging op de BES; reële lokale activiteiten worden daardoor feitelijk geabstraheerd van beleggingsvehikels. Met het voldoen aan één van de voorwaarden en het hebben van een beschikking, kan een feitelijk op de BES-eilanden gevestigd lichaam ‘profiteren’ van de nieuw geïntroduceerde belastingen per 1 januari 2011.

In de twee plaats ben ik ingegaan op de overgangsprikelen vanwege de overgang van het Nederlands-Antilliaanse traditionele winstbelasting naar het nieuw geïntroduceerde fiscale stelsel. In de derde plaats ben ik ingegaan op de (tijdelijke) gevolgen vanwege de transitieperiode, ofwel de overgangperiode tussen de nieuwe status en de inwerkingtreding van de fiscale regelgeving. Het Nederlands-Antilliaanse stelsel is namelijk om praktische redenen tot 1 januari 2011 gecontinueerd. Vanwege de overgang naar het nieuwe fiscale stelsel of het Nederlandse belastingstelsel, moet de claim van de Nederlands-Antilliaanse periode worden afgewikkeld. De belastingplicht houdt immers

op waardoor een eindafrekeningsbepaling in werking treedt met in beginsel invordering van de belastingschuld tot gevolg.

In hoofdstuk 3 heb ik eerst de achtergrond behandeld van de invoering van het fiscale systeem op de BES-eilanden. Ik ben nader ingegaan op de volgende karakteristieken van de BES-eilanden: de economische en sociale omstandigheden, de (grote) afstand tot het Europese deel van Nederland, de (kleine) oppervlakte in samenhang met de (geringe) bevolkingsomvang, de geografische omstandigheden, het klimaat en het insulaire karakter. Doordat de facto op deze punten uiteenlopende verschillen zijn te constateren, zijn twee fiscale stelsels binnen Nederland te rechtvaardigen en daarmee juridisch houdbaar. Daarnaast ben ik ingegaan op de alternatieven om het Nederlands-Antilliaanse stelsel te blijven continueren ofwel het Nederlandse fiscale stelsel in te voeren in Caribisch Nederland. Ten tweede ben ik ingegaan op de systematiek van de opbrengst- en vastgoedbelasting. Bovendien behelst dit hoofdstuk de vraag hoe deze belastingen uitwerken voor al op de BES-eilanden gevestigde lichamen ten tijde van de metamorfose van de staatsrechtelijke en de daaruit voortvloeiende fiscaalrechtelijke wijzigingen. Ik heb van zowel de opbrengst- als de vastgoedbelasting onder meer de reikwijdte van de subjectieve en objectieve belastingplicht en de heffingsmethodiek behandeld waarbij ik vooral aanknopingspunten heb gezocht met het Nederlandse fiscale systeem. Feit is dat dezelfde wetgever immers verantwoordelijk is voor het fiscale systeem dat van kracht is geworden per 1 januari 2011.

In hoofdstuk 4 ben ik ingegaan op de internationaal fiscaalrechtelijke aspecten voor de BES-eilanden. In internationaal verband zijn vier verhoudingen te onderscheiden; de verhouding binnen het Rijk (tussen de BES-eilanden en Nederland), de verhouding tussen landen binnen het Koninkrijk, de verhouding tussen Nederland (zonder de BES) en derde landen (buiten het Koninkrijk) en tot slot de verhouding van Nederland inclusief de BES-eilanden samen met de andere landen binnen het Koninkrijk ten opzichte van derde landen. Voor de BES geldt dat vanwege de nieuwe staatsrechtelijke positie de BRN nu toepassing vindt in plaats van de BRK. Voor de vastgoedbelasting geldt dat afhankelijk van de situatie hoe het vastgoed wordt gehouden, namelijk door bijvoorbeeld een feitelijk op de BES-eilanden gevestigd lichaam ofwel een feitelijk in Nederland gevestigd lichaam, dit een wezenlijk verschil oplevert.

Tot slot heb ik in hoofdstuk 5 de Europese aspecten behandeld. De staatsrechtelijke metamorfose heeft geen effect gehad op de Europeesrechtelijke positie, zo blijkt onder meer uit dezelfde staatsrechtelijke wijziging van Aruba per 1 januari 1986. Voor de Nederlandse buitengebieden is binnen een afzienbare tijd na totstandkoming van de voorganger van de EU de LGO-status ingeroepen voor de BES-eilanden als onderdeel van Nederlandse Antillen. Zodoende is het EU-recht beperkt van toepassing op de BES-eilanden hetgeen in lijn is met het feit dat deze eilanden niet tot de interne markt behoren. Desondanks geldt als markante uitzondering dat de Spaartegoedenrichtlijn en de Code of Conduct ook van toepassing zijn op de BES. De Moeder-dochterrichtlijn en de Fusierichtlijn zijn vanuit Nederlands perspectief in bepaalde gevallen toepasbaar voor lichamen in verband met de vestigingsplaatsfictie. De

invoering van de UPG-status ter vervanging van de LGO-status is niet voor de hand liggend gezien de noodzakelijke aanpassingen (vooralsnog althans) niet haalbaar lijken.

## 6.2. Conclusies

In deze scriptie heb ik de volgende knelpunten geconstateerd waarbij ik de begrippen hanteer zoals aan bod gekomen in het eerste hoofdstuk:

- De vestigingsplaatsfictie is ter anti-misbruik in het leven geroepen om de lichamen die reële activiteiten verrichten op de BES-eilanden te voorzien van een aantrekkelijk concurrerend belastingstelsel waarbij rekening is gehouden met kleine ondernemingen en bedrijven met voldoende personeel dan wel een bedrijfsruimte. Toch kan deze fictie in het volgende geval optioneel uitwerken: een lichaam kan zelf de keuze maken om op de BES-eilanden te zijn gevestigd indien het daartoe de mogelijkheid heeft, i.e. aan de voorwaarden voldoet. Verliesgevende activiteiten die op zich kunnen kwalificeren, zouden dan onbedoeld onder de reikwijdte van de Nederlandse vennootschapsbelasting deze verliezen (direct) in aanmerking kunnen nemen, terwijl deze gezien de aard en het karakter van de activiteiten meer affiniteit hebben met de BES-eilanden.
- De BES-eilanden onderscheiden zich op tal van punten van Nederland zoals aan bod gekomen tijdens de parlementaire behandeling. Daardoor is een enorme discrepantie waarneembaar tussen de fysieke realiteit en de staatsrechtelijke realiteit. In zekere mate zijn ook op kenmerken als de afstand, bevolkingsomvang en het klimaat verschillen waarneembaar tussen de Bovenwindse Eilanden (Sint Eustatius en Saba) enerzijds en de Benedenwindse Eilanden (Bonaire) anderzijds. De verschillen tussen de BES-eilanden onderling zijn veel kleiner dan ten opzichte van Nederland, maar de BES-eilanden zijn daarmee wel over één kam geschoren, want er is geen verfijnd onderscheid gemaakt tussen deze eilanden op fiscaal gebied. Vanwege de grootte en de ligging van Bonaire, lijkt het stelsel zich voornamelijk toe te spitsen op dit eiland dat onderdeel uitmaakt van de ABC-eilanden.
- De opbrengstbelasting is een alomvattende belasting en dat strookt met het uitgangspunt van de wetgever om alle lichamen gelijkwaardig te behandelen teneinde neutraliteit tussen alle niet-transparante rechtsvormen (zoveel mogelijk) te bewerkstelligen. Desalniettemin is de inhoudingsplicht van de stichting en het doelvermogen niet goed geregeld. De inhouding als zodanig is wel goed geregeld; de uitdeling van een stichting en een doelvermogen valt onder de reikwijdte van de objectieve belastingplicht, maar vanwege een terugkoppeling naar een uitzondering op de subhoofddregel vallen de stichtingen en doelvermogens buiten de boot voor wat betreft hun inhoudingsplicht.
- De vastgoedbelasting sluit in beginsel aan bij het op de BES-eilanden gelegen vastgoed. Een uitzondering is gemaakt ter anti-cumulatie voor vastgoed dat wordt gehouden door een feitelijk op de BES-eilanden, maar fictief in Nederland belastingplichtig en inhoudingsplichtig

lichaam. Zodoende wordt dus bij een in de regel passief lichaam de waardeangroei over op de BES-eilanden gelegen vastgoed tegen Nederlandse maatstaven belast. Op zich niet onlogisch vanuit de doelstelling van de wetgever, maar vanuit het situsbeginsel bezien – dat voor vastgoed wordt gehanteerd – uiterst merkwaardig hoewel de verhouding van de BES-eilanden ten opzichte van Nederland intra-nationaal is.

- In verband met de overgang van het Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel naar het fiscale BES-systeem voor een lichaam dat onder de opbrengstbelasting valt, wordt een conserverende aanslag opgelegd voor de Nederlandse-Antilliaanse periode. Deze aanslag met betrekking tot de Nederlands-Antilliaanse kan worden ingevorderd binnen vijf jaar na ultimo 2010 mocht (opeens) niet meer aan een van de voorwaarden zijn voldaan voor vestiging op de BES. De eindafrekeningsbepaling van de opbrengstbelasting treedt dan in werking, de geconserveerde aanslag over de Nederlands-Antilliaanse periode wordt ingevorderd en de overblijvende winstreserves worden in beginsel beclaimd met Nederlandse dividendbelasting.
- De wisselwerking tussen het Nederlands-Antilliaanse systeem en het Nederlandse fiscale systeem voor de passieve lichamen c.q. niet aan één van de drie voorwaarden kwalificerende entiteiten zou in beginsel invordering van de Nederlandse-Antilliaanse mogelijke belastingschuld meebrengen. Voor deze lichamen is de mogelijkheid geboden om de boekwaarden door te schuiven. De geconserveerde aanslag wordt niet opgelegd, maar de claim wordt door deze geruisloze doorschuiving de facto in het Nederlandse systeem tegen Nederlandse grondslagen afgewikkeld. Het totaalwinstprincipe gebiedt echter opwaardering naar de waarde in het economische verkeer. Het ontbreken van de wettelijke basis voor deze doorschuiving, brengt onzekerheid mee.
- De Nederlandse dividendbelasting kent geen opstapregeling zoals het geval is bij onder meer de juridische fusie en de juridische splitsing in verband met het onderworpen worden vanuit de BES-eilanden. Daardoor wordt in beginsel een potentiële Nederlandse dividendbelastingclaim gevormd over alle aanwezige winstreserves. Het aanknopingspunt dat is gemaakt voor een op de BES-eilanden gevestigd lichaam dat onder de vestigingsplaatsfictie valt, is in deze niet toereikend genoeg. De dividendbelasting geldt weliswaar als voorheffing voor nationale situaties, maar voor internationale optiek betekent dat dus eindafrekening over mogelijk ook ontstane winstreserves uit de Nederlands-Antilliaanse periode of bij het tijdelijk (kunnen) voldoen aan de voorwaarden uit periode van de van toepassing zijnde opbrengstbelasting op de BES-eilanden. De opbrengstbelasting kent een eindafrekeningsbepaling waardoor het eigen vermogen wordt geacht te zijn uitgedeeld. Deze eindafrekeningsbepaling brengt strikt teleologisch met zich dat al hetgeen gestort is onder de reikwijdte valt, zowel formeel (aandelenkapitaal) als informeel (agio). Op het moment van inwerkingtreding, het allerlaatste moment voorafgaand van verplaatsing, wordt in principe tegen deze bepaling aangelopen. Wetstechnisch wordt derhalve veel meer belast dan ooit zou

worden belast als het desbetreffende lichaam op de BES-eilanden zou zijn gevestigd en uitdelingen zou blijven doen.

- Vastgoed dat op de BES-eilanden is gelegen, maar wordt gehouden door een feitelijk of fictief in Nederland gevestigd lichaam (vanwege de vestigingsplaatsfictie) worden niet gelijkwaardig behandeld, terwijl deze twee gelijkwaardige situaties vanwege dezelfde (beleggings)functie naar mijn mening ook gelijkwaardig moeten worden belast.
- Zoals blijkt uit de Nederlandse fiscale wetgeving wordt ter voorkoming van anti-misbruik situaties een heffing met een tarief van 10% naar Nederlandse maatstaven gehanteerd als reële compenserende heffingstoets. Met het ontbreken van een winstbelasting (en het hebben van een soort van uitdelingsbelasting van slechts 5%) momenteel op de BES-eilanden (binnen) Nederland, wordt het naar mijn mening bijna onmogelijk om met verdragspartners de wens in vervulling te kunnen laten gaan om de BES-eilanden onder het verdrag te scharen dat Nederland sluit met een desbetreffend land.
- De vaste inrichting op de BES-eilanden is gevrijwaard van belastingheffing ingeval deze toebehoort aan een lichaam (hoofdhuis) dat wordt belast ingevolge een mogelijkheid die een fiscaal stelsel kent op basis van het territorialiteitsbeginsel. Slechts de passieve vaste inrichtingen van de overige landen binnen het Koninkrijk vallen onder de Nederlandse heffing, terwijl dat niet geldt voor derde landen in deze situatie.
- De BRN doet niets af aan de geconstateerde samenloop tussen het Nederlandse fiscale systeem (de vennootschaps- en dividendbelasting) en de nieuw geïntroduceerde belastingen op de BES-eilanden (de opbrengst- en vastgoedbelasting). Deze samenloop kan mogelijk leiden tot feitelijk drievoudige heffing in het geval dat de stille reserves even groot zijn als de winstreserves, deze winstreserves niet worden uitgedeeld bij verplaatsing naar Nederland en deze vervolgens onder de reikwijdte van de Nederlandse dividendbelasting volledig potentieel worden beclaimd.
- De BRN doet niets af aan de inbreuk van vastgoed op het situsbeginsel vanuit internationaal perspectief, te meer zoals in deze paragraaf al aangegeven een vrijstelling wordt verleend voor het op de BES-eilanden gelegen vastgoed.

Met inachtneming van bovenstaande knelpunten, ben ik van mening dat de huidige wijze waarop Nederland het fiscale stelsel op de BES-eilanden heeft ingericht voor lichamen niet optimaal is. Het stelsel is erg grof waaruit kan worden opgemaakt dat de eenvoud blijkbaar heeft geprevaleerd boven verfijning. Naar mijn mening ten onrechte aangezien getracht is aansluiting te zoeken om alle lichamen gelijkwaardig te behandelen. De wetgever had de optiek om een brede grondslag te hanteren en dat is niet helemaal gelukt. Het niet volledig regelen van de inhoudingsplicht van de stichting en het doelvermogen maakt het stelsel verre van superieur. Ook de eindafrekeningsbepaling van de opbrengstbelasting is niet goed vormgegeven met mogelijk nadelige gevolgen voor de

belastingplichtige. De (tijdelijke) overgang van het Nederlands-Antilliaanse stelsel naar ófwel het Nederlandse stelsel vanwege de vestigingsplaatsfictie ófwel naar de per 1 januari 2011 geïntroduceerde opbrengst- en vastgoedbelasting brengt venijnige perikelen met zich zoals kan worden geconstateerd vanwege het mogelijk herhaaldelijk in de heffing betrekken van hetzelfde vermogensbestanddeel. In de internationale context maakt het ontbreken van een winstbelasting het sluiten van verdagen lastig, zeker wanneer de BES-eilanden als onderdeel van Nederland wensen mee te liften op verdragen waarop Europees Nederland vanuit gaat.

Het bovenstaande in acht nemende, wordt niet voldaan aan de voorwaarden van een doelmatig (effectief) belastingstelsel.

### **6.3. Aanbeveling**

Met inachtneming van de geconstateerde knelpunten, doe ik de volgende aanbevelingen voor aanpassing van het fiscale BES-stelsel:

- i. Het creëren van een opstapregeling in de dividendbelasting voor de fictief in Nederland gevestigde vennootschappen vanuit de BES-eilanden dan wel art. 5.8 Belastingwet BES laten vervallen voor vennootschappen die naar Nederland worden verplaatst.
- ii. Een faciliteit (ten behoeve van de wetgever) toevoegen in de Wet VpB 1969 zodat de boekwaarden geruisloos kunnen worden doorgeschoven.
- iii. De stichting en het doelvermogen ook voorzien van inhoudingsplicht door de wijze van inhouding (art. 5.6 Belastingwet BES) ook te laten teruggrijpen op art. 5.8, lid 1 Belastingwet BES en niet alleen op art. 5.8, lid 2 en 3 Belastingwet BES.
- iv. De eindafrekeningsbepaling art. 5.8 Belastingwet BES zodanig aanpassen dat slechts hetgeen gestort is onder de reikwijdte van dit artikel kan vallen.
- v. Een opstapregeling creëren in de opbrengstbelasting voor (r)emigratie vanuit Nederland is een regeling noodzakelijk die noopt tot opwaardering vanwege de eindafrekeningsbepaling in de Nederlandse vennootschapsbelasting. Deze opstapregeling zorgt ook voor compartimentering vanuit de Nederlands-Antilliaanse periode vanwege de transitie.
- vi. Het verschil opheffen van de belastingheffing van op de BES gelegen vastgoed tussen een feitelijk in Nederland gevestigd passief lichaam en een feitelijk op de BES-eilanden gevestigd, maar fictief in Nederland gevestigd passief lichaam zodat het vastgoed dat op de BES gelegen volgens het situsbeginsel onder de reikwijdte van de vastgoedbelasting in de heffing wordt betrokken.

## Nawoord

Met de staatsrechtelijke ingreep op de BES-eilanden is het staatsrechtelijk bestel van het Koninkrijk gewijzigd: de BES-eilanden zijn onderdeel gaan uitmaken van Nederland. Een nieuw fiscaal stelsel is één van de vele ingrijpende wijzigingen die heeft plaatsgevonden op de BES-eilanden. In diverse televisie-uitzendingen<sup>338</sup> die momenteel al zijn uitgezonden is mij steeds meer duidelijk geworden over de lokale aangelegenheden. De (inheemse) bevolking van de BES-eilanden is officieel in een ander land terechtgekomen. De dagelijkse invloeden daarvan zijn merkbaar zo heb ik gezien op (middelbare) scholen, bij de politie en andere bestuurlijke instanties. Bovendien is in verschillende nieuwsbulletins<sup>339</sup> aandacht besteed aan het staatsbezoek van (Europees) Nederland dat momenteel plaatsvindt door de Koningin en haar gezanten. Ik heb gezien dat de (blijkbaar meer merkbare) invloeden hen jammer genoeg doet terugdenken aan de tijd van het kolonialisme. Vanuit fiscaal oogpunt zijn de inwoners van de BES-eilanden immers geconfronteerd met sterk verhoogde prijzen van consumptiegoederen, zo blijkt althans uit de nieuwsuitzendingen. Op zich ligt dat in lijn met wat de wetgever heeft beoogd: een verschuiving van de focus van directe naar indirecte belastingen. Impliciet zou dat betekenen dat de belastingen van lichamen verlaagd zouden worden bij een budgetneutraal verloop. In deze scriptie heb ik geprobeerd zoveel mogelijk van deze gevolgen uiteen te zetten en de tijd zal het leren. Met de inkleding van twee nieuwe belastingen voor lichamen en het (tijdelijk) handhaven van de loon- en inkomstenbelasting heeft de wetgever mij te kennen te geven dat aan de belastingen voor natuurlijke personen duidelijk minder aandacht is besteed aan natuurlijke personen ten opzichte van rechtspersonen. Jammer, want de lokale bevolking merkt in eerste instantie weinig van fiscale regimes voor rechtspersonen en andere entiteiten. Inmiddels is een besluit<sup>340</sup> vervaardigd door de staatssecretaris waarin hij onder meer goedkeurt dat de uitvoering van de Wet IB BES en de Wet LB BES tijdelijk worden aangepast op enkele punten vanwege de relatief hoge inflatie en de inkomenspositie van ouderen in Caribisch Nederland. Het gaat om de periode vanaf 1 oktober tot en met 31 december 2011 waarin mag worden uitgegaan van een hogere belastingvrije som en van hogere toeslagen. Zo is de ouderentoeslag van USD 200 met een factor vijf verhoogd naar USD 1.222 op jaarbasis. Hierdoor is in ieder geval voor het laatste kwartaal een voordeel merkbaar aangezien minder (loon)belasting hoeft te worden betaald.

Met belangstelling zie ik tegemoet hoe het stelsel op de BES-eilanden zich de komende tijd zal gaan manifesteren en verder ontwikkelen en welke effecten daarbij teweeg worden gebracht. Ik zie het als een uitdaging van de Nederlandse regering om de eenvoud zoveel mogelijk in takt te laten, maar wel

---

<sup>338</sup> Documentaire Caribisch Nederland van de NPS/NTR uitgezonden op aantal achtereenvolgende zaterdagen van 10 september tot en met 15 oktober 2011. Daarnaast een uitzending van de NOS van de Koningin op de Antillen op 2 november 2011.

<sup>339</sup> NOS-journaal van 1 november 2011 bijvoorbeeld.

<sup>340</sup> Besluit 'Belastingstelsel Caribisch Nederland; nadere invulling' van 23 september 2011, nr. DV 2011/430M, Stcrt 2011, nr. 17540, 27 september 2011.

de noodzakelijke aanpassingen te verrichten en door te voeren zoals een belastingstelsel vanuit een wetgever in Europa dat betaamt.

Rotterdam, 2 november 2011

## Literatuurlijst

### Boeken

- Kavelaars, P. Adeler, J. en Beeks, D., 'Het fiscale stelsel in Caribisch Nederland, Belastingheffing op de BES vanaf 2011', SDU Uitgevers, Den Haag, 2011.
- Kavelaars, P., 'Caribisch Nederland: een fiscaal gedrocht?', Afscheidsbundel D.A. Albregtse, 'Maatschappelijk ingesteld', Aangeboden aan D.A. Albregtse ter gelegenheid van zijn afscheid van de Erasmus Universiteit Rotterdam, 17 juni 2011.
- Dool, R.P. van den, Heithuis, E.J.W., Kampschoër, G.W.J.M. en Nies, IJ. de, 'Compendium vennootschapsbelasting, Tiende druk, Kluwer, Deventer, 2011.
- Graaf, A.C.G.A.C. de, Kavelaars, P., Stevens, A.J.A., 'Internationaal belastingrecht', Fiscale Studieresie nr. 39, Derde herziene druk, Kluwer, Deventer, 2009.
- Marres, O.C.R. en Wattel, P.J., 'Dividendbelasting', Fiscale Studieresie nr. 26, Derde druk, Kluwer, Deventer, 2006.
- Strik, S.A.W.J. en Vries, N.H. de, 'Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting', Studenteneditie 2009-2010, Kluwer, Deventer 2009.

### Artikelen

- Adeler, J. en Kavelaars, P., 'Belastingheffing in Caribisch Nederland', TAR 08-2011.
- Adeler, J. en Kavelaars, P., 'BES-wetgeving: Nederland kent voortaan twee fiscale stelsels', MBB 2010/05.
- Adeler, J. en Kavelaars, P., 'De fiscale toekomst van de Nederlandse Antillen', WFR 2009/192.
- Beelen, N. van en Kroon, P.G., 'Perikelen rond de uitvoering van artikel 11 Belastingregeling voor het Koninkrijk', WFR 1983/2001.
- Bender, T. en Kamman, S., 'Het belastingverdrag met Verenigd Koninkrijk 2008', WFR 2011/344.
- Bröring, H.E., 'UPG als wenkend perspectief en juridische werkelijkheid', WPNR 2011/6898.
- Eerenberg, P. en Ersilia, R.T., 'Fiscale BES-wetgeving, Verslag van het seminar over fiscale BES-wetgeving, gehouden op 15 februari 2011', WFR 2011/637.
- Frech, M.H., 'Artikel 11(3) Belastingregeling voor het Koninkrijk', WFR 1983/1253.
- Geursen, W.W., 'EU-rechtelijke aspecten van de fiscale BES-wetgeving', MBB 2011/07-08.
- Gonzalez-Fung, W.S., 'Sint Maarten na 10-10-10', MBB 2011/07-08.

- Haan, N. en Lewis, I., 'Emigratieheffing voor dividenden in de BES-wetgeving: (G)een optie voor (het Europese deel van) Nederland', WFR 2011/1016.
- Harreman, D., '10-10-10: geen fiscale gevolgen voor Aruba, of toch wel?', MBB 2011/07-08.
- Kavelaars, P., 'Nederland in fiscale spagaat', Belastingbrief 2010/01.
- Kavelaars, P., 'Caribisch Nederland: Internationale aspecten (deel 1 )', NTFR 2011/7.
- Kavelaars, P., 'Caribisch Nederland: Internationale aspecten (deel 2)', NTFR 2011/12.
- Kavelaars, P., 'Het buitenland van de Europese Unie', WFR 2007/919.
- Kavelaars, P., 'Fiscaliteit in Caribisch Nederland', WFR 2011/300.
- P. Kavelaars, 'Het bankgeheim: enkele ontwikkelingen', NTFR 2009-1528.
- Koedam, C.M., 'Het belastingstelsel op de BES-eilanden', Forfaitair 2011/214.
- Neuman, S.Z. en Doremalen, A.W. van, 'Curaçao, apart land binnen het Koninkrijk der Nederlanden met een blik op de toekomst', MBB 2011/07-08.
- Prast, H., 'De uitvoering van artikel 11 Koninkrijksregeling', WFR 1983/1260.
- Wouters, J.C.J., 'Van K3 via de BES-eilanden naar Caribisch Nederland: de geboorte van een nieuw fiscaal stelsel', MBB 2011/07-08.

### **Parlementaire dossiers**

- Kamerstukken II, 2009/10, 32 186, 'Rijkswet aanpassing rijkswetten aan de oprichting van de nieuwe landen'.
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 189, 'Belastingwet BES'.
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 145, Goedkeuring van Verdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten.
- Kamerstukken II, 2009/10, 32 276, 'Invoeringswet fiscaal stelsel BES'.
- Kamerstukken II, 2010/11, 32 536, Goedkeuring van het Verdrag Nederland en Zwitserland tot het vermijden van dubbele belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen.