

Erasmus School of Economics

Masterthesis

Het belasting experiment op de BES

De gevolgen van het nieuw fiscale stelsel op de BES-eilanden

Naam: C.B. Pompier
Studentennummer: 312901
Begeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Rotterdam, februari 2015

Inhoudsopgave

1. Inleiding.....	5
1.1. Algemeen	5
1.2 Fiscale stelsel BES-eilanden	6
1.3 Afhankelijkheid BES-eilanden	8
1.4 Probleemstelling	9
1.5 Afbakening	10
1.6 Opzet.....	10
2. De opbrengst- en vastgoedbelasting	11
2.1 Inleiding.....	11
2.2 Achtergrond	11
2.3 De vastgoedbelasting.....	13
2.3.1 Inleiding.....	13
2.3.2 Subjectieve belastingplicht	13
2.3.3 Objectieve belastingplicht.....	15
2.3.4 Waardebepaling.....	16
2.3.5 Tarieven	18
2.3.6 Vrijstellingen	21
2.4 De opbrengstbelasting	23
2.4.1 Inleiding.....	23
2.4.2 Reikwijdte.....	23
2.4.3 Antimisbruikbepaling	24
2.4.4 Heffingsgrondslag	27
2.4.5 Eindafrekening	29
2.5 Gevolgen opbrengst- en vastgoedbelasting	31
2.6 Deelconclusie	35

3. De Algemene bestedingsbelasting.....	38
3.1 Inleiding.....	38
3.2 Achtergrond.....	39
3.3 De ABB uitgewerkt.....	41
3.3.1 Belastingsubject.....	41
3.3.2 Belastbare feiten.....	42
3.3.3 Maatstaf van heffing.....	55
3.3.4 Tarieven.....	56
3.3.5 Vrijstellingen.....	59
3.4 Douane en Accijnswet BES.....	60
3.5 Gevolgen algemene bestedingsbelasting.....	63
3.6 Deelconclusie.....	67
4. Koninkrijksrelaties en internationale aspecten.....	70
4.1 Inleiding.....	70
4.2 Voorkoming van dubbele belasting binnen het Rijk.....	71
4.2.1 Inleiding.....	71
4.2.2 Algemeen.....	71
4.2.3 Belastingheffing naar het inkomen.....	73
4.2.4 Voorkomingmethode.....	77
4.3 Voorkoming van dubbele belasting binnen het Koninkrijk.....	78
4.3.1 Inleiding.....	78
4.3.2 Belastingregeling voor het Koninkrijk.....	78
4.3.3 Belastingregeling Nederland Curaçao.....	80
4.4 Voorkoming van dubbele belasting met derde landen.....	82
4.4.1 Inleiding.....	82
4.4.2 De toepassing van bestaande verdragen en het zelfstandig afsluiten van verdragen.....	83
4.4.3 Het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting BES.....	85
4.5 Conclusie.....	86
5. Samenvatting, conclusies en aanbevelingen.....	88
5.1 Samenvatting.....	88
5.2 Conclusies en aanbevelingen.....	90
5.3 Experiment geslaagd?.....	93

Literatuurlijst.....	96
Boeken	96
Artikelen.....	96
Parlementaire dossiers	97
Overige bronnen	97

1. Inleiding

1.1. Algemeen

Op 1 januari 2011 is er een nieuw fiscale stelsel ingevoerd op de Nederlandse Caribische eilanden, Bonaire, St. Eustatius en Saba. Het nieuw fiscale stelsel is een direct gevolg van de ontmanteling van de Nederlandse Antillen.¹ De Nederlandse Antillen zijn namelijk op 10 oktober 2010 opgehouden te bestaan. Curaçao en St. Maarten zijn vanaf die datum als zelfstandige landen binnen het Koninkrijk der Nederlanden verder gegaan, terwijl Bonaire, St. Eustatius en Saba (de BES-eilanden) sindsdien deel uitmaken van Nederland als afzonderlijke openbare lichamen.²³

Om te kunnen begrijpen hoe deze status tot stand is gekomen en de gevolgen die het meebrengt, is een korte historische terugblik noodzakelijk.

De band tussen Nederland en de Nederlandse Antillen gaat terug naar de zeventiende eeuw, toen de eilanden door de West Indische Compagnie veroverd zijn en later gekoloniseerd werden. Het Koninkrijk der Nederlanden (hierna: het Koninkrijk) bestond voor de Tweede Wereldoorlog uit Nederland, Indonesië⁴, Suriname en de Nederlandse Antillen⁵. De Nederlandse Antillen bestond toen uit zes eilanden: de benedenwindse eilanden Aruba, Bonaire en Curaçao, en de bovenwindse eilanden St. Maarten, St. Eustatius en Saba. Nadat Indonesië in 1945 haar onafhankelijkheid had verklaard, was het de bedoeling dat de westerse koloniën ook gedekoloniseerd zouden worden. Suriname koos uiteindelijk in 1975 voor onafhankelijkheid, waarna alleen de Nederlandse Antillen overbleven. Het dekolonisatie proces van de Nederlandse Antillen verliep echter moeizamer dan bij de andere gebieden. Nederland had graag willen zien dat de Nederlandse Antillen als een geheel onafhankelijk zouden worden. Dit was gezien de groeiende onenigheden tussen de eilanden echter moeilijk realiseerbaar. Het eerste duidelijke teken van deze onenigheid kwam in 1986 toen Aruba een status aparte kreeg. De aanleiding hiervoor was de onevenwichtige machtsverdeling binnen de Antillen, waarbij Curaçao het grotendeels voor het zeggen had. De Arubanen konden deze relatie niet langer waarderen en na een

¹ De Nederlandse Antillen bestond op dat moment uit de eilanden Curaçao, Bonaire, St. Maarten, St. Eustatius en Saba.

² Dit ingevolge art. 1, lid 1, onderdeel a, Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba (WolBES). Door de eilanden als openbare lichamen in te richten, kan op de eilanden afwijkende regels gelden ten opzichte van het Europees deel van Nederland.

³ Het openbaar lichaam Bonaire omvat de eilanden Bonaire en Klein Bonaire, art. 2 lid 2 WolBES.

⁴ Tijdens de Nederlandse kolonisatie Nederlands-Indië genoemd.

⁵ De officiële naam voor de Nederlandse Antillen was toen "Curaçao en aanhorigheden".

referendum is besloten om als zelfstandig land verder te gaan binnen het Koninkrijk. Het Koninkrijk bestond vanaf dat moment derhalve uit Nederland, de Nederlandse Antillen en Aruba.

Tussen de vijf overgebleven eilanden binnen de Nederlandse Antillen was echter nog steeds sprake van meer verdeeldheid dan van eenheid. Dit is met name gebleken op 23 juni 2000. Een meerderheid van de bevolking van St. Maarten heeft toen in een referendum, net als Aruba, voor een status aparte binnen het Koninkrijk gekozen⁶. Het gevolg was een stroom van referenda op de andere eilanden. In 2004 kozen zowel Bonaire als Saba voor een directere band met Nederland. In 2005 koos Curaçao, in navolging van St. Maarten, voor een landstatus binnen het Koninkrijk. Alleen St. Eustatius bleef na een referendum verder te willen gaan binnen de Nederlandse Antillen.⁷ Een hervorming van de staatkundige structuur van de Nederlandse Antillen was echter onvermijdelijk en na diverse onderhandelingen werd er uiteindelijk gestreefd naar de ontmanteling van de Nederlandse Antillen. Op 10 oktober 2010 was het zo ver. Het Koninkrijk bestaat sindsdien uit vier autonome landen: Aruba, Curaçao, St Maarten en Nederland, waarbij Nederland uit een Europees deel en een Caribische deel (de BES-eilanden) bestaat.

1.2 Fiscale stelsel BES-eilanden

De nieuw verkregen status van de BES-eilanden als onderdeel van Nederland brengt diverse gevolgen met zich voor de wet- en regelgeving op de BES-eilanden. Taken die voorheen de verantwoordelijkheid waren van de Nederlandse Antillen, vallen nu onder de verantwoordelijkheid van Nederland. Onder deze verantwoordelijkheden valt het fiscale stelsel van de BES-eilanden. Het Antilliaans fiscaal stelsel is na de ontmanteling op de BES-eilanden komen te vervallen en zonder nadere regelgeving zou het Nederlandse belastingstelsel automatisch van kracht worden op de eilanden. Dit zou echter niet wenselijk zijn gezien de grote verschillen tussen Nederland en de BES-eilanden. De BES-eilanden hebben namelijk een klein oppervlakte, een geringe bevolkingsomvang en een zeer kleine economie vergeleken met Nederland.⁸ Daarnaast zijn de BES-eilanden duizenden kilometers van Nederland verwijderd en kennen een hele andere cultuur en samenleving. Het Nederlands fiscale stelsel past hierdoor niet goed in het Caribische gebied. Om deze redenen is er besloten om een apart fiscaal stelsel voor de BES-eilanden in te voeren.⁹

⁶ Curiel, G.H. (2005), *Decolonization Management in the Kingdom of the Netherlands*.

⁷ Oostindie, G. en Klinkers, I. (2012), *Gedeeld Koninkrijk*, p. 137.

⁸ De BES-eilanden hebben een totale oppervlakte van 322 vierkante kilometer en slechts 23.296 inwoners (per 1 januari 2013).

⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 5.

Bij het opstellen van het nieuwe belastingstelsel heeft een aantal overwegingen een rol gespeeld. Nederland had bijvoorbeeld kunnen kiezen om het bestaande Nederlands Antilliaans belastingstelsel volledig over te nemen. Hier is echter grotendeels van afgezien,¹⁰ omdat de regelgeving van de Nederlandse Antillen enigszins verouderd en complex is. Daarnaast zou het belastingstelsel aanzienlijke administratieve lasten met zich brengen voor bedrijven en burgers op de BES-eilanden. Het stelsel was namelijk niet specifiek ontwikkeld voor de kleinere eilanden binnen de Nederlandse Antillen, maar met name voor Curaçao en in mindere mate voor St. Maarten. Wel is het Nederlands-Antilliaanse stelsel als startpunt genomen en vervolgens op een aantal belangrijke onderdelen aangepast met het oog op modernisering en eenvoud. Er is bij de totstandkoming rekening gehouden met de bescheiden schaal en specifieke omstandigheden waarin de BES eilanden zich bevinden. Hierbij is een aantal doelen geformuleerd die leidend zijn geweest voor de invulling van het fiscale stelsel. Deze doelen zijn: voldoende opbrengst, uitvoerbaarheid, draagvlak op de eilanden en stimulansen ter bevordering van lokaal ondernemerschap.¹¹ Met deze doelstellingen wordt vooral gestreefd naar een vereenvoudigd belastingstelsel met minder specifieke regels, maar met eenzelfde belastingdruk als het oude belastingstelsel. Dit laatste zou ervoor moeten zorgen dat de inwoners van de BES-eilanden zo min mogelijk met een achteruitgang in besteedbaar inkomen te maken krijgen. Het nieuw fiscaal stelsel wordt uiteindelijk gekenmerkt door de volgende drie elementen: eenvoud, brede grondslagen met lagere tarieven en een verschuiving van de belastingmix van directe belastingen naar indirecte belastingen.¹²

Rijksbelastingen en lokale belastingen

Het stelsel bestaat uit rijksbelastingen en lokale belastingen. De lokale belastingen¹³ worden door het lokale bestuur ingericht en uitgevoerd en de opbrengsten komen rechtstreeks tot de beschikking van de lokale overheden, vergelijkbaar met de belastingen geheven door Nederlandse gemeenten. De rijksbelastingen worden echter door Nederland ingericht en uitgevoerd en de opbrengsten komen terecht in de Nederlandse schatkist, net als de rijksbelastingen die in de Europese deel van Nederland worden geheven. Dit is bijzonder, aangezien de inwoners van de BES-eilanden bij de opstelling van het fiscaal stelsel nog geen stemrecht hadden in de Nederlandse verkiezingen. Het fiscaal stelsel wordt

¹⁰ De inkomstenbelasting (Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943) en de loonbelasting (Landsverordening op de loonbelasting 1976) zijn vrijwel geheel handhaaft.

¹¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 6.

¹² Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 8.

¹³ Zoals opgesomd in de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba (Wet FinBES).

daarmee ingericht en uitgevoerd door een kabinet die niet door de inwoners is gekozen en die ook nog bepalen hoe de opbrengsten aangewend worden.

Het verantwoordelijk zijn voor het fiscaal stelsel heeft Nederland bovendien gebruikt om met de belastingwetten te experimenteren. Bij de introductie van het nieuw fiscaal stelsel heeft Nederland namelijk een aantal bijzondere wijzigingen doorgevoerd. Het meest opvallend is de afschaffing van de winstbelasting op de BES-eilanden.¹⁴ De reden hiervoor waren de lage opbrengsten van de winstbelasting in samenhang met de hoge administratieve lasten voor zowel het bedrijfsleven als het uitvoeringsapparaat.¹⁵ Toch is het afschaffen van de winstbelasting opmerkelijk gezien de belangrijke rol die de belasting speelt in internationale verhoudingen. De vraag is dan ook in hoeverre de eilanden hiervan last (zullen) hebben.

In de plaats van de winstbelasting heeft Nederland de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting ingevoerd. Beide belastingen zien gericht op vereenvoudiging van de wetgeving en verlichting van de administratieve lasten. De opbrengstbelasting wordt geheven over uitdelingen van op de BES-eilanden gevestigde lichamen, stichtingen, verenigingen en coöperaties. De belasting is daarmee, anders dan de naam doet vermoeden, in feite een dividendbelasting. De vastgoedbelasting wordt geheven over de op de BES-eilanden gelegen onroerende zaken die een belastingplichtige in eigendom heeft. Het betreft hierbij een forfaitaire heffing, die te vergelijken is met de heffing van onroerende zaken in box 3.

Een andere belangrijke wijziging betreft de invoering van de algemene bestedingsbelasting (ABB). De ABB vervangt de omzetbelasting op Bonaire en de belasting op bedrijfsomzetten (BBO) op Saba en St. Eustatius. Met de invoering van de ABB wordt vooral gestreefd naar het wegnemen van het cumulatieve karakter van de omzetbelasting en de belasting op bedrijfsomzetten. Dit zou voor bedrijven moeten zorgen voor een verlichting van de administratieve lasten.

1.3 Afhankelijkheid BES-eilanden

De geringe omvang van de BES-eilanden maakt dat zij sterk afhankelijk zijn van de import van goederen en diensten. Daarbij zijn zij vooral afhankelijk van doorvoer via de nabij gelegen grotere eilanden binnen het Koninkrijk. Zo is Bonaire door haar ligging vooral afhankelijk van Curaçao en zijn Saba en St. Eustatius vooral afhankelijk van St. Maarten. Er worden tussen de eilanden veel goederen verhandeld en diensten

¹⁴ Een andere opvallende wijziging is het introduceren van een vlak taks in de inkomstenbelasting van 30,4% voor inkomens tot USD 250.000.

¹⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 12

verricht. Dit is na de ontmanteling van de Nederlandse Antillen niet anders geworden. Het invoeren van het nieuw fiscaal stelsel heeft echter wel gevolgen voor de wisselwerking tussen de landen. Nu de BES-eilanden andere belastingregels kent, kan dit dubbele belasting en belasting concurrentie tussen de eilanden tot gevolg hebben. Dit kan negatieve gevolgen hebben voor de burgers en bedrijven op de BES-eilanden. De vraag is in hoeverre de eilanden en Nederland bij de implementatie van de fiscale wetgeving hierover (voldoende) hebben nagedacht en daarmee bij de totstandkoming van de regelgeving dit hebben afgewogen.

1.4 Probleemstelling

Het nieuw fiscaal stelsel op de BES-eilanden is inmiddels vier jaar van kracht. De Nederlandse overheid heeft daarmee voldoende tijd gehad om de meeste kinderziekten uit de wetgeving te halen. Het is daarom ook een goed moment om te beoordelen of de ingevoerde belastingen het beoogde resultaat hebben gehad. Zoals hierboven aangegeven is de nieuwe wetgeving op bepaalde punten sterk gewijzigd ten opzichte van de oude wetgeving. Dit heeft als onontkoombaar gevolg dat de wetgeving fiscale consequenties met zich brengt voor de inwoners van de eilanden. Daarnaast heeft de nieuwe wetgeving ook gevolgen voor de relaties tussen de landen binnen het Koninkrijk. Het Koninkrijk bestaat nu uit vier landen met in totaal vijf fiscale stelsels.¹⁶ Het is daarom interessant om naast de fiscale gevolgen voor de BES-eilanden zelf, ook de gevolgen voor de wisselwerking tussen BES-eilanden en de overige landen binnen het Koninkrijk te bekijken.

De onderzoeksvraag van deze scriptie luidt als volgt:

Welke gevolgen heeft de invoering van de ABB, de opbrengst- en de vastgoedbelasting voor de BES-eilanden en voor de wisselwerking tussen de BES-eilanden en de andere landen binnen het Koninkrijk?

De beantwoording van de onderzoeksvraag vindt plaats aan de hand van de beantwoording van een aantal deelvragen:

- Wat is het doel en de achtergrond van de opbrengst- en vastgoedbelasting en wat zijn de gevolgen voor bedrijven op de BES-eilanden? Wat zijn de gevolgen van het afschaffen van de winstbelasting?
- Wat is het doel en de achtergrond van de ABB en wat zijn de gevolgen voor inwoners op de BES-eilanden? Hoe verhoudt de ABB zich ten opzichte van de BBO en de omzetbelasting?
- Wat zijn de gevolgen van het nieuw stelsel voor de wisselwerking tussen de BES-eilanden en de

¹⁶ Waarbij Nederland twee fiscale stelsels kent, één voor Europees Nederland en één voor de BES-eilanden.

andere landen binnen het Koninkrijk? Welke gevolgen heeft de nieuwe staatkundige status voor het afsluiten van verdragen?

- Welke conclusies kunnen er getrokken worden met betrekking tot het nieuw fiscaal stelsel op de BES-eilanden? Zijn verbeteringen wenselijk?

Naast de gevolgen voor bedrijven en burgers op de BES-eilanden, zullen ook de gevolgen voor de lokale overheden besproken worden. De algemene bestedingsbelasting, de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting worden getoetst aan doelmatigheid en efficiëntie. Daarbij zal worden bekeken of Nederland met het invoeren van deze nieuwe belastingen haar doelstellingen heeft bereikt. Tevens vindt toetsing plaats aan de inpasbaarheid van het stelsel in de structuur van het internationaal belastingrecht.

1.5 Afbakening

De scriptie richt zich met name op de gevolgen van de algemene bestedingsbelasting, de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting. Alle andere belastingen die op de BES-eilanden worden geheven blijven in beginsel buiten beschouwing. Daar waar er raakvlakken met andere belasting zijn, komen deze kort aan de orde. Eventuele Europeesrechtelijke aspecten zullen tevens buiten beschouwing worden gelaten.

1.6 Opzet

De scriptie is als volgt ingedeeld: in hoofdstuk 2 zal als eerst de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting op de BES-eilanden behandeld worden. De gevolgen en eventuele knelpunten van beide belastingen komen ter sprake. Hierbij zal worden ingegaan op de gevolgen van het ontbreken van een (traditionele) winstbelasting op de BES-eilanden. De algemene bestedingsbelasting wordt in hoofdstuk 3 besproken. De gevolgen van de belasting voor zowel bedrijven en burgers zal aan de orde komen. Ook zullende invoerrechten en accijnzen kort behandeld worden. De relaties binnen het Koninkrijk en de internationale aspecten van de wetgeving worden besproken in hoofdstuk 4. De wisselwerking tussen de landen binnen het Koninkrijk zal hier aan bod komen. Daarnaast worden de gevolgen voor het afsluiten van belastingverdragen behandeld. Tenslotte zal de scriptie worden afgerond met een samenvatting, conclusie en aanbevelingen.

2. De opbrengst- en vastgoedbelasting

2.1 Inleiding

In dit hoofdstuk komen de opbrengst- en de vastgoedbelasting aan bod. Deze belastingen zijn ingevoerd op 1 januari 2011 en vervangen samen in essentie de winstbelasting. De winstbelasting waarmee lichamen op de BES-eilanden voorheen waren belast is namelijk volledig afgeschaft. Het afschaffen van winstbelastingen brengt diverse gevolgen voor belastingplichtigen op de BES-eilanden met zich. Lichamen die eerder alleen met de winstbelasting te maken hadden, moeten nu rekening houden met twee mogelijke belastingen: een belasting op onroerende zaken (de vastgoedbelasting) en een belasting op winstuitdelingen (de opbrengstbelasting). Daarnaast vallen meer belastingplichtigen onder de reikwijdte van de opbrengst- en de vastgoedbelasting dan onder de winstbelasting. De gevolgen hiervan zullen in dit hoofdstuk worden besproken.

In paragraaf 2.2 zal kort worden ingegaan op de oude winstbelasting en de afschaffing daarvan. Ik zal aan de hand van de parlementaire geschiedenis trachten een duidelijk beeld te geven van de achtergrond van beide belastingen en de bedoelingen van de wetgever met de invoering van de nieuwe belastingen. Daarna komen de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting afzonderlijk aan de orde. De vastgoedbelasting zal in paragraaf 2.3 behandeld worden en de opbrengstbelasting in paragraaf 2.4. De werking van beide belastingen zal uitgebreid behandeld worden. Hierbij zal ook worden ingegaan op de belangrijkste wetswijzigingen die sinds de invoering van de belastingen zijn doorgevoerd. In paragraaf 2.5 zal vervolgens worden ingegaan op de gevolgen van de nieuwe belastingen voor de BES-eilanden en voor alle belastingplichtigen die met de belastingen in aanraking komen. Door de gevolgen in een apart hoofdstuk te behandelen kan meteen worden beoordeeld of de overheid haar doel heeft behaald. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

2.2 Achtergrond

De winstbelasting was opgenomen in de Landsverordening op de winstbelasting 1940 en was net als de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 een directe belasting op de winsten van rechtspersonen. Sinds zijn introductie is de winstbelasting nauwelijks veranderd, waardoor de wetgeving veel verouderde bepalingen kende.¹⁷ De winstbelasting was daardoor aan vernieuwing toe en zou daarom herzien moeten worden om deel uit te kunnen maken van het nieuw fiscale stelsel van de BES-eilanden.

¹⁷ De winstbelasting was voor het laatst grondig herzien in 2001 bij de introductie van het Nieuw Fiscaal Raamwerk (NFR). De belasting werd toen op een aantal punten sterk gemoderniseerd.

Uiteindelijk heeft de Nederlandse regering echter besloten om de winstbelasting volledig af te schaffen en daarvoor in de plaats nieuwe belastingen in te voeren. De redenen voor de afschaffing van de winstbelasting hebben te maken met de kleinschaligheid van de BES-eilanden en het feit dat de wetgeving nooit specifiek op de BES-eilanden was afgestemd. De lage opbrengsten van de winstbelasting ten opzichte van de hoge administratieve lasten hebben hierbij een belangrijke rol gespeeld.¹⁸¹⁹ Een andere reden voor het vervangen van de winstbelasting was de toenemende internationalisering van de wereldeconomie. Omdat kapitaal gemakkelijk te verplaatsen is, zijn overheden steeds meer genoodzaakt om grondslag beschermende maatregelen te nemen om te voorkomen dat de belastinggrondslag wordt uitgehold. Dat zou namelijk leiden tot een nog lagere opbrengst. Het nadeel van grondslag beschermende maatregelen is echter dat de belastingwetgeving daardoor complexer wordt. Tevens zouden deze maatregelen een verzwaring van de administratieve lasten tot gevolg hebben. De complexiteit en de extra administratieve lasten die met grondslag beschermende maatregelen gepaard gaan stonden echter pal tegenover de doelen die de Nederlandse overheid bij het vormgeven van het nieuw fiscale stelsel voor ogen had.²⁰

Bij de keuze voor de nieuwe belastingen speelde modernisering en eenvoud een belangrijke rol. De winstbelasting werd namelijk beschouwd als te ingewikkeld. De nieuwe belastingen moeten meer rekening houden met de bescheiden schaal en de specifieke omstandigheden waarin de BES-eilanden zich bevinden. Deze specifieke omstandigheden zijn o.a. het klimaat, de geografische locatie, de geringe bevolkingsomvang en de zeer kleine economie. Daarnaast is het zo dat de economie van de BES-eilanden vanwege hun kleine omvang zwaar leunt op een beperkt aantal sectoren wat de economie heel kwetsbaar maakt.²¹ Naar aanleiding hiervan is besloten om de winstbelasting af te schaffen en de opbrengst- en vastgoedbelasting in te voeren.

De vastgoedbelasting is in vergelijking met de winstbelasting, minder afhankelijk van de economische conjunctuur. Dit zorgt voor een meer stabiele opbrengst. Tevens is de vastgoedbelasting minder makkelijk te ontgaan, aangezien vastgoed niet mobiel is. Om die reden is het opzetten van

¹⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 12.

¹⁹ De opbrengst van de winstbelasting op de BES-eilanden bedroeg slechts USD 3,2 miljoen. Dit is gemiddeld USD 139 per capita. Ter vergelijking: de opbrengst van de vennootschapsbelasting in Nederland bedraagt gemiddeld USD 767 per capita. (Berekening gebaseerd op 23.000 inwoners op de BES en 16.8 miljoen inwoners in Nederland (cijfers 2013) en een wisselkoers van EUR 1 = USD 1,37 (december 2013)).

²⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 6.

²¹ Op Bonaire en Saba is dit vooral het toerismesector. Op Sint Eustatius heeft de olie op- en overslag ook een belangrijke plaats in de economie (Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 31).

ontgaansconstructies erg moeilijk. Het voordeel van de opbrengstbelasting is dat het een ruimere reikwijdte heeft. Daarnaast zorgt de antimisbruikbepaling ervoor dat het minder aantrekkelijk wordt voor passieve vennootschappen op de eilanden te vestigen.

De invoering van de opbrengst- en vastgoedbelasting brengt ook een aantal gevolgen met zich. Alvorens hierop in te gaan zal in de volgende hoofdstukken de inhoud en de werking van de opbrengst- en de vastgoedbelasting behandeld worden. De gevolgen van de belastingen samen met de analyse of de afschaffing van de winstbelasting en de invoering van deze nieuwe belastingen een verstandige keuze is geweest zal in paragraaf 2.5 behandeld worden.

2.3 De vastgoedbelasting

2.3.1 Inleiding

De eerste vervanger van de winstbelasting is de vastgoedbelasting. Deze wordt geregeld in Hoofdstuk IV van de Belastingwet BES. De vastgoedbelasting is een belasting over het rendement op onroerende zaken die gelegen zijn op de BES-eilanden. Het is te vergelijken met de vermogensrendementsheffing in de Wet inkomstenbelasting 2001, maar dan beperkt tot onroerende zaken op de BES-eilanden. Het is een typische objectbelasting, waarbij de belastingplicht afhankelijk is van het object, namelijk de onroerende zaak.

2.3.2 Subjectieve belastingplicht

Het belastingsubject voor de vastgoedbelasting is de “genothebbende” van de onroerende zaak. De genothebbende is volgens artikel 4.2, eerste lid, Belastingwet BES, degene die krachtens eigendom, bezit of beperkt recht het genot heeft van een op de BES-eilanden gelegen onroerende zaak. Niet alleen de juridische eigenaar kan dus in de heffing betrokken worden, maar ook degene die een zakelijk recht heeft, bijvoorbeeld vruchtgebruik, op het vastgoed. De woonplaats van de genothebbende is daarbij niet relevant, alleen het feit dat hij eigenaar is van een onroerende zaak gelegen op de BES. De genothebbende hoeft daarnaast niet de gebruiker te zijn van de onroerende zaak. Degene die slechts gebruiker is van een onroerende zaak wordt niet in de heffing betrokken en is voor de vastgoedbelasting daarom niet relevant.

Om te bepalen wie de eigendom, bezit of beperkt recht van een onroerende zaak heeft, wordt in eerste instantie uitgegaan van de gegevens die in het kadaster geregistreerd staan. Van de kadastrale gegevens kan echter worden afgeweken indien blijkt dat een ander persoon de daadwerkelijke genothebbende is

van de onroerende zaak.²² De bewijslast ligt in dit laatste geval bij degene die in het kadaster vermeld staat. Het opnemen van deze tegenbewijsregeling heeft mogelijk te maken met het feit dat bij de introductie van de vastgoedbelasting er geen bestand was opgebouwd van alle aanwezige onroerende zaken op de BES-eilanden.²³ Het lijkt er dus op dat de wetgever vanwege een gebrek aan informatie de bewijslast aan de belastingplichtige probeert over te dragen. De bepaling is m.i. wel een loze bepaling want als een belastingplichtige geen eigenaar is van een zaak, dan kan deze ook niet in de heffing worden betrokken.

Indien een onroerende zaak meer dan één eigenaar heeft zal er ook sprake zijn van meer belastingplichtigen. Voor deze situaties is er een speciale bepaling opgenomen in de wet. In artikel 4.2, derde lid, Belastingwet BES is namelijk bepaald dat bij een onroerende zaak waarbij sprake is van meer dan één belastingplichtige, de verschuldigde belasting wordt geheven bij alle belastingplichtigen gezamenlijk. Het is opmerkelijk dat de wetgever het nodig vond om hiervoor een speciale bepaling in de wet op te nemen. Elk eigenaar afzonderlijk kwalificeert m.i. ook als genothebbende van de onroerende zaak. Men had dus al aan de hand van lid 1 deze belastingplichtigen in de heffing kunnen betrekken. Bij de vermogensrendementsheffing (box 3) in de Wet inkomstenbelasting 2001 wordt ook geen onderscheid gemaakt tussen situaties met één eigenaar of met meer eigenaren.²⁴ De toegevoegde waarde van deze aanvulling is dus onduidelijk. Naast deze aanvulling wordt in artikel 8.70 Belastingwet BES bepaald dat indien artikel 4.2, derde lid, toepassing vindt, iedere belastingplichtige hoofdelijk aansprakelijk is voor het gehele belastingbedrag. Deze laatste bepaling maakt het voor de fiscus makkelijker om de vastgoedbelasting in te vorderen wanneer er sprake is van meer eigenaren. De belastingplichtigen hebben wel op grond van art. 8.73 Belastingwet BES een verhaalsrecht op de andere eigenaren, indien zij meer dan evenredig deel van de aanslag hebben betaald.

In artikel 4.2 lid 4 Belastingwet BES, wordt een speciale bepaling opgenomen voor timeshare situaties.²⁵ Van timeshare is sprake wanneer een onroerende zaak een aantal eigenaren heeft die slechts een deel van het jaar het recht hebben om de onroerende zaak te gebruiken. Dit komt met name voor bij vakantiewoningen.²⁶ Omdat timeshare eigenaren niet het hele jaar gebruik kunnen maken van de

²² Artikel 4.2, lid 2, Belastingwet BES.

²³ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 8, p. 8.

²⁴ In Kavelaars et al, wordt opgemerkt dat het beter was geweest om in lid 1 te bepalen dat het gaat om degene die 'mede' eigendom heeft. Dit had meteen duidelijkheid gecreëerd (§2.4.2, p. 88).

²⁵ Artikel 4.2 lid 4, Belastingwet BES.

²⁶ Time-share eigenaren zijn om deze reden ook vaak toeristen die in het buitenland woonachtig zijn.

onroerende zaak, wordt in het vierde lid bepaald dat zij belast worden naar rato van hun recht op gebruik. Zo wordt een timeshare eigenaar die een onroerende zaak één maand tot zijn beschikking heeft, in principe alleen voor die ene maand in de heffing betrokken. De regeling houdt echter geen rekening met leegstand. Indien het recht van gebruik van alle belastingplichtigen gezamenlijk niet het hele jaar beslaat, wordt de leegstand periode daarom over alle belastingplichtigen verdeeld, naar rato van hun recht op gebruik.²⁷ In verband hiermee kunnen timeshare eigenaren toch zwaarder worden belast dan alleen over hun recht op gebruik. Als de verkoop van een timeshare onroerende zaak niet goed verloopt, kan dit zeer nadelig uitpakken voor de overige eigenaren. Zij mogen de onroerende zaak tijdens de leegstand periode niet zomaar gebruiken maar moeten wel over die periode belasting betalen. Het zou m.i. daarom beter zijn geweest om de verkoper of de projectontwikkelaar (vaak een hotel) van de timeshare woningen te belasten voor de leegstandperiode, in plaats van de timeshare eigenaren. Totdat de onroerende zaak volledig is verkocht zijn zij namelijk degene die tijdens de leegstand periode over de onroerende zaak beschikt en dus het genot heeft van het pand.

De verschuldigde belasting wordt in timeshare situaties geheven bij alle belastingplichtigen gezamenlijk. M.i. is ook hier sprake van een overbodige bepaling. Net als bij lid 3 kunnen timeshare eigenaren onder de hoofdregel van lid 1 vallen. Een verschil tussen de gezamenlijke eigenaren van het derde lid en de timeshare eigenaren van het vierde lid is dat is er voor timeshare eigenaren geen aansprakelijkheidsbepaling is opgenomen ten aanzien van de verschuldigde belasting. Dit is ook logisch, aangezien men anders aansprakelijk zou kunnen zijn over een periode waarvan iemand anders de beschikking heeft tot de onroerende zaak.

2.3.3 Objectieve belastingplicht

Het belastingobject voor de vastgoedbelasting is uiteraard de onroerende zaak. In artikel 4.3 Belastingwet BES wordt een opsomming gegeven van wat als één onroerende zaak wordt aangemerkt. Het gaat om (a) een gebouwd eigendom, (b) een ongebouwd eigendom, (c) een gedeelte van gebouwd/ongebouwd eigendom die bestemd is om als afzonderlijk geheel gebruikt te worden, en (d)

²⁷ Artikel 4.10, lid 2, Belastingwet BES. Een voorbeeld van deze berekening is in de memorie van toelichting te vinden, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 51.

een samenstel van deze eigendommen die bij dezelfde belastingplichtige in gebruik is en die, naar de omstandigheden beoordeeld, bij elkaar behoren.²⁸²⁹

De eerste objectbepaling is dus een gebouwd eigendom. Er wordt verder geen omschrijving of voorbeeld gegeven van een gebouwd eigendom, zodat kan worden aangenomen dat elk gebouw als een gebouwd eigendom gezien kan worden. Onder een gebouwd eigendom vallen in de regel ook de ondergrond waarop het gebouw staat en de aanhorigheden. Voorbeelden van aanhorigheden zijn een garage of een schuur die bij een onroerende zaak hoort. Een ongebouwd eigendom kan zijn grond, percelen of terreinen die niet tot een gebouwd eigendom behoort. Indien deze eigendommen wel tot een gebouwd eigendom behoort, vallen deze samen met het gebouwd eigendom onder de eerste categorie. Bij een gedeelte van een gebouwd/ongebouwd eigendom, kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een gebouw dat gesplitst is in appartementsrechten. In zo'n geval is duidelijk sprake van gedeelten van een gebouw die afzonderlijk gebruikt dienen te worden. Het lijkt mij echter dat ook indien een belastingplichtige een gedeelte van een gebouw in eigendom heeft, nog steeds gesproken kan worden van een gebouwd eigendom. Waarom de wetgever het nodig vond om hierin een onderscheid te maken is niet duidelijk. De bepaling heeft daarnaast alleen nut indien de afzonderlijke gedeelten van het gebouw eigendom is van verschillende belastingplichtigen. Indien alle gedeelten van een gebouw eigendom zijn van dezelfde belastingplichtige is splitsen namelijk een onnodige exercitie. De laatste objectbepaling is een samenstel van eigendommen die bij dezelfde eigenaar in gebruik is en als één onroerende zaak wordt aangemerkt. Ook hier is de vraag wat het nut van deze bepaling is, aangezien de afzonderlijk eenheden ook bij de belastingplichtige in aanmerking genomen kunnen worden.³⁰ De laatste twee objectbepalingen zijn m.i. dus overbodig. De wetgever had kunnen volstaan met de omschrijving van een onroerende zaak als (a) een gebouwd eigendom en (b) een ongebouwd eigendom.

2.3.4 Waardebepaling

Als eenmaal wordt vastgesteld dat sprake is van een onroerende zaak, moet vervolgens de waarde worden bepaald. Volgens artikel 4.5 is de heffingsmaatstaaf *de waarde die aan de onroerende zaak dient*

²⁸ Deze definitie komt overeen met de definitie van een onroerende zaak opgenomen in de Grondbelasting, artikel 45 en 46 Wet financiën openbare lichamen BES.

²⁹ Er wordt niet aangegeven wat onder een onroerende zaak wordt verstaan, zodat het civiele recht op de BES daarvoor beslissend is. Art. 3:3 BW BES: onroerend zijn de grond, de nog niet gewonnen delfstoffen, de met de grond verenigde beplantingen, alsmede de gebouwen en werken die duurzaam met de grond zijn verenigd, hetzij rechtstreeks, hetzij door vereniging met andere gebouwen of werken.

³⁰ In Kavelaars et al wordt opgemerkt dat door eigendommen samen te nemen, dit mogelijk invloed heeft op de waardering. In dat geval zou deze bepaling niet in de objectsfeer thuishoren maar in de waarderingsfeer (§2.4.3, p. 75).

te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen nemen. Dit komt in de meeste gevallen neer op de waarde in het economische verkeer. Hiervan wordt alleen afgeweken indien waardering op vervangingswaarde tot een hogere waarde leidt. In dat geval moet de onroerende zaak namelijk op de hogere vervangingswaarde worden gewaardeerd. De waarde wordt door de inspecteur vastgesteld bij een voor bezwaar vatbare beschikking.

De waarde peildatum van de onroerende zaak ligt aan het begin van het tijdvak waarover de waarde wordt vastgesteld.³¹ Opvallend hierbij is dat de waarde voor een periode van vijf jaar wordt vastgesteld. Dit is een vrij lange periode, vooral in vergelijking met de WOZ-waarde in Nederland die jaarlijks wordt vastgesteld. Weliswaar werd bij de introductie van de Wet WOZ in 1997 in eerste instantie een periode van vier jaar aangehouden, maar men heeft door gebruik van nieuwe technieken deze periode terug kunnen brengen naar één jaar.³² Waarom deze technieken niet op de BES-eilanden konden worden toegepast zodat daar ook een periode van een jaar kon worden aangehouden is niet duidelijk. Mogelijk heeft men gedacht onvoldoende capaciteit te hebben om een kortere periode aan te houden. Een waarderingsperiode van vijf jaar is echter zelfs in dat geval overdreven lang en is bovendien niet meer van deze tijd. Het komt tegenwoordig namelijk steeds vaker voor dat onroerende zaken in waarde dalen. In dergelijke gevallen kan een waarderingsperiode van vijf jaar zeer nadelig uitpakken voor belastingplichtigen. Zij betalen dan jaren lang belasting over een te hoge waarde. Ook wanneer de waarde niet daalt maar stijgt, kan dit uiteindelijk nadelig zijn voor belastingplichtige. Na vijf jaar kunnen zij dan plotseling te maken krijgen met een veel hogere aanslag dan voorheen.

Er is echter wel een mogelijkheid om binnen de vijfjaarstermijn een herziene waardering te krijgen, namelijk indien de onroerende zaak in waarde is gestegen als gevolg van bouw, verbouwing, verbetering, afbraak of vernietiging.³³ Er vindt in deze gevallen een tussentijdse (her)waardering plaats, waardoor de afgegeven waardebeschikking met ingang van het volgend jaar wordt herzien. Als investeringsfaciliteit is echter met ingang van 1 januari 2013 bepaald dat wanneer de waarde van een onroerende zaak als gevolg van verbouw, renovatie, etc. stijgt, de waardestijging pas na vijf jaar in aanmerking wordt genomen. De faciliteit zorgt ervoor dat belastingplichtigen na een dure verbouwing

³¹ Artikel 4.6 lid 3 Belastingwet BES.

³² Artikel 22, lid 2, Wet WOZ.

³³ Artikel 4.8 lid 1 Belastingwet BES.

niet meteen met een hoger belastingaanslag worden geconfronteerd. Starreveld en Adeler noemen de faciliteit echter een sigaar uit eigen doos.³⁴ In de toelichting van de nota van wijziging wordt namelijk een voorbeeld gegeven van de werking van de faciliteit, waarin wordt aangenomen dat het bedrag van de investering gelijk is aan de totale waardeinstijging van de onroerende zaak. Ik ben het met de schrijvers eens dat dit niet altijd het geval hoeft te zijn. Daarnaast lijkt de wetgever geen rekening te houden met de enigszins vervallen staat van de onroerende zaak voor de renovatie. Hierdoor wordt de waarde van de onroerende zaak, volgens de schrijvers, te hoog vastgesteld. Ik vind het voorbeeld dat de wetgever gebruikt te gestileerd om deze conclusie te trekken. Ik ben echter wel van mening dat na afloop van de “vrijgestelde” periode een taxatie zou moeten plaatsvinden om de waarde te bepalen. Zo kunnen discussies zoals deze vermeden worden.

2.3.5 Tarieven

Het voordeel uit de onroerende zaak wordt forfaitair vastgesteld op 4% van de waarde. Een onderbouwing voor dit forfaitair rendement is niet gegeven. Mogelijk is het percentage afgeleid van het rendement van box 3 van de Nederlandse inkomstenbelasting die ook 4% bedraagt. Box 3 betreft echter niet alleen vastgoed maar alle vermogensbestanddelen. In dat opzicht is een forfaitair rendement van 4% opmerkelijk. Volgens cijfers van de vastgoedindex IPD was het gemiddelde rendement op vastgoed in Nederland over de afgelopen 10 jaar 5,4%.³⁵ Het gemiddelde rendement over het jaar 2013 was 0,5%. Dit betekent dat het reële rendement op vastgoed in Nederland de afgelopen jaren sterk is gedaald en inmiddels flink onder de 4% ligt. Er zijn geen vastgoed cijfers voor de BES-eilanden bekend, maar het is te verwachten dat wereldwijd een soortgelijke dalende trend is ontstaan met name door de financiële crisis. Een forfaitair rendement van 4% is dus tegenwoordig aan de hoge kant en zou m.i. verlaagd moeten worden. Indien de overheid een rendement van 4% willen aanhouden zouden zij dit beter moeten onderbouwen.

Het forfaitair rendement van 4% wordt belast met een vast tarief van 15%.³⁶ Dit tarief heeft veel wijzigingen ondergaan. Oorspronkelijk was het tarief vastgesteld op 20%.³⁷ Vlak voor de inwerkingtreding van de belasting is het tarief echter verhoogd naar 25%. Deze verhoging was bedoeld om een hogere belasting vrije som in de inkomstenbelasting budgettair te maken.³⁸ Een tarief van 25% bleek echter te

³⁴ WFR 2013/252, Twee jaar fiscale wetgeving in Caribisch Nederland: een lichte zonnesteek of flinke tropenkoorts!, J. Starreveld en J. Adeler.

³⁵ <http://www.ipd.com/indices/index.html?country=Netherlands>.

³⁶ Artikel 4.9 lid 1 Belastingwet BES.

³⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 50.

³⁸ Kamerstukken II 2010/11, 32 276, nr. 19.

hoog en is later met terugwerkende kracht weer verlaagd naar 15%. De verlaging kwam toen duidelijk was geworden dat de vastgoedbelasting meer dan twee keer het begrote bedrag zou opbrengen.³⁹ De verlaging naar 15% is echter alleen als tijdelijke maatregel bedoelt. In eerste instantie alleen voor de jaren 2011 en 2012, maar later is dit verlengd naar 2013 en 2014. Vanaf 2015 is het de bedoeling dat het tarief wordt verhoogd naar 17,5%.⁴⁰

Naast het bovenvermelde standaardtarief van (op dit moment) 15% is er een speciaal tarief van 5% ingevoerd voor vastgoed in de hotelsector.⁴¹ Ook dit tarief is met terugwerkende kracht in de wet geïntroduceerd, in dit geval naar aanleiding van klachten uit de hotelsector. De vastgoedbelasting zou namelijk geen rekening houden met het feit dat hotels vaak omvangrijke onroerende zaken zijn die een veel hogere waarde hebben dan andere onroerende zaken. Daarnaast zou deze waarde niet in lijn zijn met de rentabiliteit, waardoor de druk van de vastgoedbelasting in relatie tot de behaalde rendementen fors kan oplopen. De hotelsector zou hierdoor onevenredig hard worden belast. Er is daarom besloten om een speciaal tarief voor de hotelsector in te voeren. Daarnaast is het tarief bedoeld om ontwikkelingen en investeringen in deze sector te bevorderen.⁴²

De wet omschrijft een hotel als een onroerende zaak of een complex van onroerende zaken dat bedrijfsmatig door een niet natuurlijke persoon wordt geëxploiteerd en daarnaast voor ten minste 90% is gericht op kortdurend verblijf van toeristen en over volwaardige gemeenschappelijke hotelvoorzieningen beschikt.⁴³ Bij de beoordeling of een onroerende zaak als hotel kwalificeert moet dus vooral naar de objectieve kenmerken worden gekeken. Een appartementencomplex dat aan de voorwaarden voldoet kan namelijk ook in aanmerking komen voor het verlaagd tarief. Natuurlijke personen die een hotel exploiteren zijn echter uitgesloten van de faciliteit, aangezien zij onder de inkomstenbelasting vallen en daarmee vrijgesteld zijn van vastgoedbelasting. Dit lijkt mij echter niet redelijk. Een speciale regeling voor vastgoed in de hotelsector zou m.i. op alle onroerende zaken in die sector van toepassing moeten zijn, ongeacht wie de eigenaar is. Door onroerende zaken in het bezit van natuurlijke personen van deze regeling uit te sluiten worden zij genoodzaakt om hun onderneming in te brengen in een BV of andere rechtspersoon. Deze keuze zou neutraal moeten zijn. De overheid lijkt

³⁹ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 8, p. 11.

⁴⁰ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 16, p. 50 en Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 22, p. 7.

⁴¹ Artikel 4.9 lid 2 Belastingwet BES. Ook dit tarief zal in 2015 worden verhoogd, in dit geval naar 10% (Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 22, p. 7).

⁴² Kamerstukken II 2012-2013, 33 402, nr. 8, p. 5.

⁴³ Voorbeelden van gemeenschappelijke hotelvoorzieningen zijn volgens de wetgever een receptie, een restaurant, schoonmaakservice, zwembad en feest- en vergaderruimtes.

echter van mening te zijn dat er überhaupt geen natuurlijke personen zijn op de BES eilanden die voor de toepassing van deze regeling in aanmerking kunnen komen. In het belastingplan 2014 wordt namelijk opgemerkt dat bij de particulieren die een of meer appartementen in hun bezit hebben geen sprake is van een zelfstandig hotel. Wel zou volgens de wetgever, eventueel sprake kunnen zijn van “meer dan normaal vermogensbeheer”.⁴⁴ Er wordt echter niet aangegeven waarom de appartementen van deze particulieren geen hotel kunnen vormen. De particulieren die (tevergeefs) een beroep hebben gedaan op de regeling denken hier duidelijk anders over. Indien de wetgever geen uitzondering voor natuurlijke personen wil maken in de vastgoedbelasting zou er m.i. wel een vergelijkbare regeling moeten komen voor deze belastingplichtigen in de inkomstenbelasting.

Een andere vraag is of een aparte regeling voor de hotelsector überhaupt te rechtvaardigen is. Gezien het belang van de hotelsector voor de economie van de eilanden is een speciale regeling aan de ene kant te begrijpen. Aan de andere kant kan men zich afvragen of er geen andere sectoren zijn die onevenredig hard worden belast. Door alleen een uitzondering te maken voor één specifiek groep belastingplichtigen, ontstaat m.i. een situatie van ongelijke behandeling. Waarom kunnen bijvoorbeeld timeshare eigenaren niet onder het speciale tarief vallen? Timeshare eigenaren (vaak toeristen) zijn net zo belangrijk voor de economie. De onroerende zaken van timeshare eigenaren zullen daarnaast vaak, voor dezelfde redenen als een hotel, een hogere waardering hebben dan andere onroerende zaken. Naast timeshare eigenaren hebben eigenaren van leegstaand vastgoed m.i. ook een reden om aan een speciaal tarief onderworpen te zijn. Ingeval van leegstand zal de waarde namelijk niet in lijn zijn met de rentabiliteit. Zo zijn er meerdere redenen te bedenken waarom bepaalde belastingplichtigen een lager tarief nodig hebben. Ik zie daarom niet voldoende rechtvaardiging voor de voorkeursbehandeling van de hotelsector. De redenen die de overheid geeft voor de speciale behandeling van de hotelsector kunnen namelijk ook op andere belastingplichtigen van toepassing zijn. De regeling kan m.i. daarom beter worden uitgebreid naar bijvoorbeeld alle belastingplichtigen die vastgoed bezitten boven een bepaalde waarde. Alle uitzonderingen gaan echter ten koste van de eenvoud van de belastingwet.

Het heffingsmoment van de vastgoedbelasting is aan het begin van het kalenderjaar. Deze tijdstipbenadering komt overeen met de vermogensrendementsheffing van box 3, waar ook sprake is van één meetmoment, eveneens aan het begin van het kalenderjaar. Het gevolg van het hebben van één meetmoment is dat belastingplichtigen in sommige gevallen te veel belasting moeten betalen en in

⁴⁴ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 22, p. 6.

andere gevallen helemaal niets. Indien een belastingplichtige namelijk in de loop van het jaar genothebbende wordt van een onroerende zaak, is de belastingplichtige pas in het daaropvolgend jaar vastgoedbelasting verschuldigd. Omgekeerd is de belastingplichtige die in de loop van het jaar ophoudt genothebbende te zijn, belasting verschuldigd over het hele jaar. Dit kan dus zowel voordelig en nadelig uitpakken. Hoewel het gebruik van één meet moment eenvoudig is, is het ook een heel ruwe manier om de periode te bepalen waarover de belasting wordt berekend. Tevens is het m.i. niet veel moeilijker om bij het begin/einde van de belastingplicht, rekening te houden met het daadwerkelijk moment dat het belastingplicht begint/ophoudt. Belastingplichtigen doen er in ieder geval goed aan om hierop te letten bij de aankoop of verkoop van onroerende zaken.

2.3.6 Vrijstellingen

De vastgoedbelasting is een typische objectbelasting die aansluit bij het object en vervolgens op zoek gaat naar een te belasten subject. Iedere eigenaar van een onroerende zaak valt daarom in beginsel onder de vastgoedbelasting. Wel kent de vastgoedbelasting een aantal vrijstellingen. Deze zijn opgenomen in artikel 4.4 Belastingwet BES.

De vastgoedbelasting kent negen objectieve vrijstellingen. Als eerste wordt vrijgesteld onroerende zaken die als eigenwoning kwalificeren en als hoofdverblijf ter beschikking staan. Dit is een logische vrijstelling aangezien de eigen woning onder de heffing van de inkomstenbelasting valt. De vrijstelling voorkomt dus cumulatie van heffing.

Een andere vrijstelling die cumulatie van heffing voorkomt is de vrijstelling voor onroerende zaken die tot het ondernemingsvermogen van een IB-onderneming behoren. Deze onroerende zaken worden namelijk ook in de heffing van de inkomstenbelasting betrokken.

Naast de bovenvermelde twee anti-cumulatie vrijstellingen kent de vastgoedbelasting de volgende objectvrijstellingen. Een vrijstelling voor onroerende zaken die in hoofdzaak zijn bestemd voor de openbare eredienst. Een vrijstelling voor de land- of bosbouw bedrijfsmatig geëxploiteerde cultuurgrond, voor zover deze niet de ondergrond vormt van gebouwde eigendommen. Natuurterreinen die beheerd worden door rechtspersonen welke uitsluitend of nagenoeg uitsluitend het behoud van natuurschoon ten doel stellen. Watervedigings- en waterbeheersingswerken, werken bestemd voor de levering van water of elektriciteit, de inzameling en zuivering van afvalwater die beheerd worden door organen, instellingen of publiekrechtelijke rechtspersonen zijn ook vrijgesteld.

Daarnaast zijn onroerende zaken in het bezit van het Rijk (Nederland) of in eigendom van de overheden Bonaire, Sint Eustatius of Saba vrijgesteld, tenzij de onroerende zaken worden gebruikt in het kader van een onderneming of andere economische activiteit. Deze laatste vrijstelling zou concurrentievervalsing moeten voorkomen. Het zou m.i. echter beter zijn voor de concurrentie als de overheid helemaal niet wordt vrijgesteld.

Tenslotte worden onroerende zaken waarvan de waarde voor 90% of meer wordt bepaald door de daarvan deel uitmakende braakliggende grond vrijgesteld. Deze vrijstelling geldt alleen voor natuurlijke personen die inwoner zijn van de BES eilanden. De vrijstelling geldt ook indien een woning op de grond wordt gebouwd, mits de woning binnen 24 maanden na aanvang van de bouw als eigen woning wordt aangemerkt voor de betreffende natuurlijke persoon.

Hoewel de vrijstellingen voor eigen woningen ervoor zorgen dat de meeste natuurlijke personen vrijgesteld zijn van de vastgoedbelasting, zijn er toch natuurlijke personen die met de belasting geconfronteerd worden, namelijk natuurlijke personen met een woning die niet kwalificeert als eigen woning. Voor woningen die niet als eigen woning kwalificeren geldt namelijk slechts een voetvrijstelling van USD 70.000.⁴⁵⁴⁶ De vastgoedbelasting functioneert voor deze natuurlijke personen als een soort vermogensbelasting. In de Wet inkomstenbelasting BES worden onroerende zaken niet meer aangemerkt als belastbare inkomsten uit vermogen, zodat samenloop tussen de inkomstenbelasting en de vastgoedbelasting wordt voorkomen.

Door toepassing van de bovengenoemde vrijstellingen moet de heffing van vastgoedbelasting vooral terecht komen bij eigenaren van bedrijfsvastgoed. Dat zijn namelijk de belastingplichtigen die hebben geprofiteerd van de lastenverlichting die het afschaffen van de winstbelasting met zich bracht.

⁴⁵ Artikel 4.10 lid 1 Belastingwet BES. De voetvrijstelling is tevens verhoogd. Deze was oorspronkelijk USD 50.000.

⁴⁶ Deze voetvrijstelling was in eerste instantie alleen bedoeld voor woningen die in het bezit waren van natuurlijke personen, maar is later uitgebreid naar alle woningen die via de vastgoedbelasting worden belast. De reden voor de uitbreiding was om de druk van de vastgoedbelasting op woningen die permanent worden verhuurd aan personen met een relatief laag inkomen te verminderen. De uitbreiding geldt derhalve voornamelijk voor sociale huurwoningen verhuurd door woningbouwcorporaties (Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 22, p. 7).

2.4 De opbrengstbelasting

2.4.1 Inleiding

De opbrengstbelasting is evenals de vastgoedbelasting een vervanger van de winstbelasting. Deze belasting is geregeld in hoofdstuk 5 Belastingwet BES. De opbrengstbelasting is een belasting op uitdelingen van lichamen en is dus in essentie een dividendbelasting. De basis voor de opbrengstbelasting is de Landsverordening op de dividendbelasting 2000.⁴⁷ Deze Landsverordening was echter nooit op de BES-eilanden ingevoerd, zodat met de komst van de opbrengstbelasting voor het eerst een vorm van dividendbelasting wordt geheven. De reikwijdte van de opbrengstbelasting is wel ruimer dan een gewone dividendbelasting.

2.4.2 Reikwijdte

Belastingplichtig voor de opbrengstbelasting is degene die gerechtigd is tot de opbrengst van op de BES-eilanden gevestigde lichamen. De lichamen die onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting vallen, zijn opgesomd in het eerste lid, onderdeel a tot en met d, van artikel 5.1 Belastingwet BES.

In onderdeel a, zijn rechtsvormen met een in aandelen verdeeld kapitaal opgenomen. Dit zijn rechtsvormen die in Nederland onder de Wet op de dividendbelasting 1965 vallen.⁴⁸ In onderdeel b, worden coöperaties, verenigingen op coöperatieve grondslag, verenigingen die als verzekeraar of kredietinstelling optreden en andere verenigingen die een onderneming drijven tot de lijst van belastingplichtigen toegevoegd. Stichtingen en doelvermogens worden in onderdeel c genoemd. Tenslotte wordt in onderdeel d, fondsen voor gemene rekening als belastingplichtig voor de opbrengstbelasting aangemerkt.⁴⁹

De toevoeging van de rechtsvormen in onderdeel b t/m d tot de groep belastingplichtigen maakt de opbrengstbelasting ruimer dan een normale dividendbelasting. Deze verruiming is tot stand gebracht in verband met de afschaffing van de winstbelasting. Door de afschaffing van de winstbelasting zouden deze lichamen namelijk de heffing van belasting volledig kunnen vermijden. Een verruiming van de opbrengstbelasting was daarom nodig om te zorgen dat belasting niet kan worden ontweken door activiteiten uit te oefenen in een van de rechtsvormen genoemd in onderdeel b t/m d. Door de reikwijdte van de opbrengstbelasting te verruimen probeert men tot een gelijke behandeling te komen

⁴⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 16.

⁴⁸ Artikel 1, eerste lid, Wet op de dividendbelasting 1965.

⁴⁹ De opbrengstbelasting heeft een eigen definitie van het begrip lichaam, die alle belastingplichtigen van de opbrengstbelasting bevat (artikel 5.2, lid 2 Belastingwet BES). De definitie is daardoor ruimer dan de standaard definitie van artikel 1.3 Belastingwet BES.

van zoveel mogelijk rechtsvormen waarbinnen (bedrijfs)activiteiten uitgeoefend kunnen worden.⁵⁰ De gelijke behandeling van deze rechtsvormen vind ik een positieve ontwikkeling. Het zorgt er tevens voor dat lichamen, zoals de Stichting Particulier Fonds (SPF), in de heffing betrokken kunnen worden.

2.4.3 Antimisbruikbepaling

De bovenvermelde lichamen vallen niet automatisch onder de heffing van de opbrengstbelasting. Dat kan namelijk alleen als zij op de BES-eilanden gevestigd zijn. Volgens artikel 1.5 Belastingwet BES wordt de vestigingsplaats van een lichaam, naar omstandigheden beoordeeld. Voor de toepassing van de opbrengstbelasting gelden echter aanvullende regels om de vestigingsplaats te bepalen.

Deze antimisbruikbepaling, de zogenaamde vestigingsplaatsfictie, moet voorkomen dat belastingplichtigen het voordelige belastingstelsel van de BES-eilanden misbruiken. Door het afschaffen van de winstbelasting kan de BES-eilanden namelijk een aantrekkelijke vestigingsplaats worden voor (passieve) vennootschappen, die belasting willen ontwijken. Een van de doelstellingen van het nieuw fiscale stelsel is echter om duurzaam lokaal ondernemerschap te stimuleren. Men wil daarom zoveel mogelijk actieve bedrijven op de eilanden hebben, die in de eilanden zullen investeren en werkgelegenheid zullen creëren.⁵¹ De vestigingsplaatsfictie voorkomt de vestiging van bijvoorbeeld kasgeldvennootschappen en beleggingsvennootschappen op de BES-eilanden. De fictie geldt ook voor de toepassing van de vastgoedbelasting.

2.4.3.1 De vestigingsplaatsfictie

De vestigingsplaatsfictie is opgenomen in artikel 5.2 Belastingwet BES. De fictie regelt in eerste instantie dat alle lichamen die op de BES-eilanden zijn gevestigd voor de toepassing van de opbrengstbelasting geacht worden in Nederland te zijn gevestigd.⁵² Het gevolg hiervan is dat de lichamen niet onderworpen zijn aan de opbrengst- en de vastgoedbelasting, maar aan de Nederlandse vennootschapsbelasting en dividendbelasting.⁵³ Vervolgens wordt in artikel 5.2, tweede lid, onderdeel a tot en met c, bepaald dat de lichamen in een aantal specifieke gevallen toch op de BES gevestigd kunnen zijn. Deze gevallen worden hierna toegelicht.

⁵⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 53.

⁵¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 13.

⁵² Artikel 5.2 lid 1 Belastingwet BES. Een uitzondering geldt echter voor stichtingen en doelvermogens, aangezien deze niet onder de reikwijdte van de Wet op de dividendbelasting 1965 vallen. Stichtingen en doelvermogens zijn derhalve voor de toepassing van de opbrengstbelasting, altijd op de BES-eilanden gevestigd.

⁵³ Zie artikel 1 lid 8 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en artikel 1 lid 6 Wet op de dividendbelasting 1965.

(a) Een lichaam wordt ten eerste geacht op de BES-eilanden gevestigd te zijn indien de omzet van het lichaam maximaal USD 80.000 per jaar is en de waarde van de bezittingen doorgaans niet meer dan USD 200.000 bedraagt. Tevens moet het lichaam zich niet bezighouden met financiële dienstverlening, royaltybetalingen of verzekeringsactiviteiten.

Dit is een belangrijke uitzondering, want het voorkomt dat relatief kleine bedrijven in de Nederlandse heffing betrokken moeten worden. Waarom de grens op USD 80.000 is bepaald en niet bijvoorbeeld op 90.000 of 100.000 is echter niet duidelijk. Mogelijk heeft dit te maken met het gemiddelde winstbedrag van bedrijven op de BES-eilanden. Cijfers hiervan zijn echter niet (publiekelijk) beschikbaar. Het is denk ik wel veilig te veronderstellen dat de meeste kleine lokale ondernemers onder deze vrijstelling zullen vallen.

(b) De tweede uitzondering geldt voor lichamen waarvan de bezittingen doorgaans voor ten hoogste 50% bestaan uit beleggingen, deelnemingen, liquiditeiten, activa die ter beschikking staan aan personen die buiten de BES-eilanden wonen en overige bezittingen die worden gebruikt ter financiering van personen die buiten de BES-eilanden zijn gevestigd.

Deze bepaling zorgt ervoor dat lichamen die zich op de BES wil vestigen actief moeten zijn. Lichamen waarvan de bezittingen voor meer dan 50% uit de bovenvermelde posten bestaan, worden namelijk als passief beschouwd en daarmee niet geschikt voor vestiging op de BES-eilanden. Hierdoor wordt het doel bereikt om alleen lichamen die actief zijn toegang te geven tot de opbrengstbelasting.

(c) Voor lichamen die ook niet aan de voorwaarde van onderdeel b voldoen, biedt onderdeel c een laatste mogelijkheid. Lichamen kunnen zich namelijk alsnog op de BES-eilanden vestigen indien zij blijvend voltijd werk verschaffen aan minimaal drie op de BES-eilanden wonende personen. Deze werknemers moeten zich bezighouden met werkzaamheden die betrekking hebben op de bezittingen genoemd in onderdeel b. Daarnaast moet het lichaam voor tenminste 24 maanden een bedrijfsruimte ter beschikking hebben op de BES-eilanden in een onroerende zaak met een waarde van tenminste €50.000.

Onderdeel c zorgt ervoor dat (passieve) vennootschappen alleen in aanmerking komen voor de opbrengstbelasting indien zij in de BES-eilanden investeren. De 24 maandeneis kan wel een probleem opleveren, omdat deze alleen achteraf met zekerheid kan worden vastgesteld. Indien na 24 maanden blijkt dat niet aan deze eis is voldaan, zijn belastingplichtigen alsnog onderworpen aan de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting. Voor passieve vennootschappen zal de vraag dus zijn

of de besparing die het BES fiscale stelsel met zich brengt opweegt tegen de verplichte investeringen die op de BES-eilanden gemaakt moeten worden.

Indien een lichaam aan een van de bovenvermelde voorwaarden voldoet kan een verzoek worden ingediend bij de belastingdienst om onder de heffing van de opbrengstbelasting te vallen. De inspecteur bepaalt vervolgens bij een voor bezwaar vatbare beschikking of een lichaam voor fiscale doeleinden op de BES is gevestigd. Indien geen verzoek wordt ingediend blijven belastingplichtigen dus, ongeacht of er aan de voorwaarden worden voldaan, in Nederland belastingplichtig. De regeling werkt hierdoor in eerste instantie als een keuzeregeling voor lichamen die aan de voorwaarden voldoen. Voor lichamen die bijvoorbeeld verwachten om grote verliezen te maken kan het dus interessant zijn om geen verzoek te doen en daarmee onder de heffing van de vennootschapsbelasting te vallen. In de opbrengstbelasting wordt namelijk geen rekening gehouden met verliezen, maar in de vennootschapsbelasting wel. De wetgever heeft deze keuze mogelijkheid waarschijnlijk niet zo beoogd. De gevolgen hiervan zijn m.i. echter klein aangezien belastingplichtigen bij de verandering van de keuze met een afrekenmoment te maken krijgen. Dit zal lichamen m.i. weerhouden om steeds van keuze te veranderen.

2.4.3.2 Uitzondering

De bovenvermelde voorwaarden zijn niet van toepassing op stichtingen en doelvermogens. Stichtingen en doelvermogens zijn namelijk op grond van artikel 5.2 lid 1 tweede volzin, niet fictief in Nederland gevestigd. De reden hiervoor is dat er anders een heffingsvacuüm zou kunnen ontstaan. Dergelijke lichamen worden in de Wet VpB 1969 alleen belast indien en voor zover zij een onderneming drijven.⁵⁴ Daarnaast vallen uitdelingen van deze lichamen niet onder de Wet DB 1965, terwijl ze wel onder de opbrengstbelasting vallen. De wetgever heeft daarom besloten, na advies van de Raad van State, om stichtingen altijd onder de opbrengstbelasting te laten vallen.⁵⁵ De wetgever had dit m.i. ook anders kunnen oplossen door te bepalen dat stichtingen en doelvermogens niet alleen in Nederland zijn gevestigd, maar (in ieder geval voor de dividendbelasting) ook daadwerkelijk worden belast. Door het op de huidige manier op te lossen vallen stichtingen en doelvermogens, ongeacht hun activiteiten op de BES, onder de heffing van de voordelige opbrengstbelasting. Hierdoor wordt het alsnog mogelijk om misbruik te maken van het nieuwe stelsel.

De vestigingsplaatsfictie is verder niet van toepassing op lichamen zoals genoemd in artikel 5.2 lid 3 Belastingwet BES. Dit zijn lichamen die zijn toegelaten tot een handels- en dienstenentrepot, zoals

⁵⁴ Artikel 2 lid 1, onderdeel e, Wet Vpb 1969

⁵⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 8

bedoeld in hoofdstuk V van de Douane en Accijnswet BES en op (tussen)houdstermaatschappijen die deelnemen in lichamen die aan de opbrengstbelasting zijn onderworpen. Deze lichamen worden derhalve altijd geacht op de BES-eiland gevestigd te zijn. Voor de lichamen die tot een handels- en dienstenentrepot worden toegelaten geldt een eigen beoordelingskader.⁵⁶ De (tussen)houdstermaatschappij is alleen uitgezonderd indien het een belang van ten minste 95% heeft in een lichaam dat aan de opbrengstbelasting is onderworpen. Dit voorkomt dat men rechtstreeks in een werkmaatschappij moet deelnemen om onder de opbrengstbelasting te vallen.

De bovenstaande regels gelden daarnaast niet voor vaste inrichtingen. Een van de voorwaarden om aan de opbrengstbelasting onderworpen te zijn is namelijk dat er sprake moet zijn van vestiging op de BES-eilanden. Hierdoor zijn vaste inrichtingen niet automatisch onderworpen aan de opbrengstbelasting. Nu de BES-eilanden ook geen winstbelasting meer kennen, kan er een heffings vacuüm ontstaan wanneer de heffing wordt toegewezen aan de BES. Dit kan vooral aantrekkelijk zijn voor lichamen op de andere eilanden van het Koninkrijk, Aruba, Curaçao en St. Maarten die winst op de BES-eilanden behalen met behulp van een vaste inrichting. In de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) wordt namelijk bepaald dat over de winst van vaste inrichtingen de vrijstellingsmethode wordt toegepast. Om misbruik te voorkomen is daarom in de vennootschapsbelasting bepaald dat de winst van deze vaste inrichtingen in de Nederlandse heffing wordt betrokken.⁵⁷ De fictie geldt alleen indien de resultaten in Nederland zouden zijn belast op grond van artikel 5.2 Belastingwet BES, zou de vaste inrichting een lichaam zijn. Het probleem had natuurlijk ook opgelost kunnen worden door in de BRK te bepalen dat in dergelijke situaties niet de vrijstellingsmethode maar de verrekeningsmethode van toepassing is.

Waarom de overheid heeft bepaald om de fictie alleen te laten gelden voor vaste inrichtingen van lichamen in Aruba, Curaçao en Sint Maarten is echter niet duidelijk. Het probleem kan zich namelijk ook voordoen bij vaste inrichtingen met een hoofdhuis in een derde land, indien de heffing aan de BES is toegewezen. Hierdoor is het nog mogelijk om belasting te ontwijken via een vaste inrichting. Het zou m.i. daarom beter zijn om te bepalen dat alle vaste inrichtingen behandeld worden als lichamen.

2.4.4 Heffingsgrondslag

Volgens artikel 5.3 Belastingwet BES wordt de belasting geheven naar de opbrengst. In artikel 5.4 wordt vervolgens de volgende vijf categorieën opbrengst onderscheiden: (a) Onmiddellijke of middellijke

⁵⁶ Dit beoordelingskader heeft veel weg van de vestigingsplaatsfictie. Douane en Accijnswet BES zal in hoofdstuk 3 kort behandeld worden.

⁵⁷ Artikel 3 lid 1-d jo. artikel 17 lid 3-c Wet op de vennootschapsbelasting 1969.

uitdelingen van winst; (b) De nominale waarde van aandelen e.d. die aan aandeelhouders zijn uitgekeerd, voorzover het nominaal kapitaal niet is verminderd; (c) Gehele of gedeeltelijke teruggaven van hetgeen op aandelen e.d. is gestort; (d) Hetgeen wordt uitgedeeld op winstbewijzen; (e) Hetgeen wordt uitgedeeld door stichtingen en doelvermogens.

Onder opbrengst wordt dus verstaan alle vermogensuitdelingen door een lichaam boven hetgeen nominaal is gestort. Hieronder vallen ook liquidatie uitkeringen. Dit voorkomt dat de opbrengstbelasting kan worden ontgaan door een lichaam simpelweg te liquideren. Om de regeling eenvoudig te houden wordt aangesloten bij de nominale waarde van het geplaatste en gestort kapitaal. Dit leidt ertoe dat ook terugbetalingen van agio en informeel kapitaal tot de opbrengst wordt gerekend, tenzij daarvoor bij storting nominaal kapitaal wordt uitgereikt. Deze bepaling lijkt mij onnodig streng. Men had namelijk ook kunnen bepalen dat agio bijvoorbeeld eerst omgezet moet worden in nominaal aandelenkapitaal voor een terugbetaling. Dit zou m.i. eerlijker zijn ten opzichte van belastingplichtigen en net zo eenvoudig.

2.4.4.1 Tarief

Het tarief van de opbrengstbelasting is vastgesteld op 5%.⁵⁸ Dit tarief lijkt in eerste instantie heel laag, vooral vergeleken met het belastingtarief van de Nederlandse dividendbelasting welke 15% bedraagt. Een laag tarief is echter nodig om de BES-eilanden aantrekkelijker te maken voor bedrijven met reële activiteiten. Voor de invoering van het nieuwe fiscale stelsel was het namelijk zo dat veel bedrijven gebruik maakte van tax-holidays en andere bijzondere fiscale faciliteiten die nu vervallen zijn.⁵⁹ Het sterk verhogen van het belastingtarief zou kunnen leiden tot een vlucht van deze bedrijven. De opbrengstbelasting moet wel voorkomen dat de BES-eilanden worden gebruikt voor de doorstroom van onbelaste dividenden. Een tarief van 5% zou hiervoor voldoende ontmoedigend werken.⁶⁰

2.4.4.2 Wijze van heffing

De belasting wordt geheven door inhouding en is belast op het moment dat de opbrengst ter beschikking wordt gesteld. Inhoudingsplichtig is het op de BES-eilanden gevestigde lichaam als bedoeld in artikel 5.2 tweede en derde lid Belastingwet BES, dat de opbrengst verschuldigd is.⁶¹ Opmerkelijk

⁵⁸ Artikel 5.5 Belastingwet BES.

⁵⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 20. De feitelijke belastingdruk voor deze bedrijven bedroeg circa 2%, waardoor het nieuwe belastingstelsel dus niet tot een verlaging van de belastingdruk leidt.

⁶⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 48.

⁶¹ Artikel 5.6 lid 1 Belastingwet BES.

hierbij is dat stichtingen en doelvermogens niet onder de tweede of derde lid vallen, maar onder het eerste lid. Hierdoor worden stichtingen en doelvermogens niet aangemerkt als inhoudingsplichtige en hoeven zij dus in principe geen opbrengstbelasting af te dragen. Dit lijkt mij niet de bedoeling van de wetgever en gaat hoogstwaarschijnlijk om een omissie. Stichtingen en doelvermogens worden in artikel 5.1 lid 1 onderdeel c Belastingwet BES namelijk expliciet als belastingplichtig voor de opbrengstbelasting genoemd. De wetgever kan de omissie repareren door te bepalen dat ook lichamen als bedoeld in artikel 5.2, eerste lid, Belastingwet BES als inhoudingsplichtige worden aangemerkt.

2.4.4.3 Vrijstellingen

De belasting kent verder drie vrijstellingen. Deze zijn opgenomen in artikel 5.7 Belastingwet BES. De eerste vrijstelling geldt voor uitdelingen van op de BES-eilanden gevestigde deelnemingen aan hun moedermaatschappij. Net als bij de deelnemingsvrijstelling voorkomt dit economische dubbele belasting. Voorwaarde is wel dat de moedermaatschappij ook onder de heffing van de opbrengstbelasting valt, anders zou de belastingclaim verloren gaan. De tweede vrijstelling geldt voor uitdelingen aan goeddoelinstellingen. De bedoeling is dat uitdelingen van stichtingen of doelvermogens die worden gedaan met het oog op het goede doel (waarvoor de stichtingsvorm primair is bedoeld) niet onder de heffing van opbrengstbelasting wordt onderworpen. In eerste instantie geldt deze vrijstelling alleen voor goeddoelinstellingen binnen het Rijk, maar bij ministeriele regeling kan ook andere buitenlandse goeddoelinstellingen als zodanig worden aangewezen. Als laatste zijn vrijgesteld uitdelingen van stichtingen en doelvermogens die zijn aan te merken als pensioenuitkeringen. Door de ruime reikwijdte van de opbrengstbelasting vallen deze uitkeringen namelijk in de heffing. In Kavelaars et al wordt opgemerkt⁶² dat pensioenuitkeringen objectief moeten zijn vrijgesteld in plaats van onder de inhoudingsvrijstelling te moeten vallen. Ik ben het hier mee eens. Op deze manier wordt het probleem namelijk via een omweg gecorrigeerd. Pensioenuitkeringen die fiscaal gefacilieerd zijn opgebouwd horen niet onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting te vallen.

2.4.5 Eindafrekening

De opbrengstbelasting is zo vorm gegeven dat de opbrengst altijd een keer belast moet worden. Indien een belastingplichtige niet langer geacht wordt op de BES-eilanden te zijn gevestigd en als gevolg niet meer onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting valt, vindt op grond van artikel 5.8 Belastingwet BES een eindafrekening plaats. Het lichaam wordt in dat geval geacht zijn vermogen te hebben uitgedeeld direct voorafgaand aan het moment dat het niet meer onderworpen is aan de

⁶² Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk, §2.5.4, p. 93.

opbrengstbelasting. Op deze manier kan een lichaam de opbrengstbelasting niet ontgaan door zijn zetel te verplaatsen of simpelweg door niet meer aan bepaalde voorwaarden van artikel 5.2 Belastingwet te voldoen. De vraag is echter of de wetgever met deze bepaling niet te ver gaat. Het artikel bepaald namelijk dat het lichaam zijn *vermogen* uitdeelt. Er wordt dus niet alleen gesproken over de nog niet uitgedeelde opbrengst. Hierdoor lijkt het alsof de wetgever naast de winstreserves ook het aandelenkapitaal en agio wil belasten. Dit lijkt mij niet de bedoeling te zijn. De bepaling moet m.i. daarom anders geformuleerd worden, zodat terugbetalingen van kapitaal niet onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting kan vallen.

De bepaling kan daarnaast ook gevolgen hebben voor vennootschappen die op grond van de vestigingsplaatsfictie naar Nederland worden verplaatst. Bij het aangaan van de belastingplicht in Nederland krijgt de vennootschap voor de vennootschapsbelasting een step-up, maar voor de dividendbelasting niet. Hierdoor kan dubbele belasting ontstaan. Er wordt namelijk twee keer dividendbelasting geheven over dezelfde winstreserves. De Haan en Lewis merken hierbij op dat wanneer opbrengstbelasting als vervanger van de winstbelasting wordt gezien, de opbrengst slechts een maal wordt belast. Bezien vanuit het klassieke stelsel dat Nederland hanteert treedt er dus geen dubbele belasting op.⁶³ In de omgekeerde situatie, emigratie van een in Nederland gevestigde lichaam naar de BES, moet het lichaam afrekenen voor de vennootschapsbelasting. In de BES wordt vervolgens geen step-up verleend, waardoor de winstreserves nogmaals belast worden. Ook dit hoeft echter geen probleem te zijn, aangezien de winstreserves niet meer aan de dividendbelasting zijn onderworpen, zodat er vanuit Nederlands perspectief weer kan worden gesteld dat er geen dubbele belasting optreedt.

Bij de eindafrekening wordt echter weinig rekening gehouden met de liquiditeitspositie van belastingplichtigen. Bij eindheffing zal namelijk niet altijd genoeg liquide middelen beschikbaar zijn om de verschuldigde opbrengstbelasting te betalen. De financiële positie van het bedrijf kan hierdoor aangetast worden. Om dit te voorkomen zou bijvoorbeeld een uitstelregeling in de wet moeten komen.

⁶³ WFR2011/1016, Emigratieheffing voor dividendbelasting in de BES-wetgeving, N. de Haan en I. Lewis

2.5 Gevolgen opbrengst- en vastgoedbelasting

In de eerdere paragrafen is stilgestaan bij de achtergrond, het doel en de werking van de opbrengst- en vastgoedbelasting. In deze paragraaf zullen de gevolgen van de opbrengst- en vastgoedbelasting worden behandeld. Hierbij zal worden gekeken naar de gevolgen voor de eilanden in het algemeen en specifiek voor bedrijven, particulieren en de overheid. Als laatste wordt gekeken of de afschaffing van de winstbelasting een verstandige keuze is geweest.

Algemeen

Een van de kenmerken van de opbrengst- en vastgoedbelasting is dat ze relatief eenvoudige belastingen zijn. Het was daarom ook niet te verwachten dat de invoering van de belastingen tot al te veel problemen zou leiden. Voor de opbrengstbelasting bleek dit inderdaad niet het geval te zijn. De vastgoedbelasting daarentegen, heeft in de beginfase voor veel problemen gezorgd. Deze problemen hadden niet zo zeer te maken met de belasting zelf maar vooral met een gebrek aan gegevens. Bij de invoering van de vastgoedbelasting bleek namelijk dat niet alle onroerende zaken op de BES-eilanden geregistreerd waren. Voor een aantal onroerende zaken was het dus niet bekend wie de eigenaren waren. In sommige gevallen schijnt zelfs dat onroerende zaken geen officieel adres (straatnaam + huisnummer) hadden.⁶⁴ Daarnaast bleken ook de waarde van veel onroerende zaken niet bekend te zijn. Onroerende zaken moesten daarom eerst getaxeerd worden alvorens een aanslag opgelegd kon worden. Toen alle onroerende zaken eindelijk in kaart waren gebracht bleek dat er veel meer onroerende zaken op de BES-eilanden aanwezig waren dan men had gedacht. In verband hiermee is de begrote opbrengst van de vastgoedbelasting, aanvankelijk 1,5 miljoen, naar boven bijgesteld tot 4,1 miljoen.⁶⁵

Als gevolg van de bovenvermelde problemen konden de eerste aanslagen vastgoedbelasting pas begin 2013 worden opgelegd.⁶⁶ Dit terwijl de belasting op 1 januari 2011 in werking is getreden. In 2013 zijn daarom tegelijkertijd aanslagen opgelegd van zowel voor 2011 als 2012. Dit heeft tot nadelige financiële gevolgen geleid voor belastingplichtigen. Om de pijn hiervan enigszins te verzachten en omdat de opbrengst van de vastgoedbelasting hoger is uitpakt dan begroot, zijn de tarieven van de vastgoedbelasting tijdelijk verlaagd.⁶⁷

⁶⁴ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 8, p. 8.

⁶⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 13, p. 7-8.

⁶⁶ Kamerstukken II 2012/13, 33 402, nr. 8, p. 8.

⁶⁷ Kamerstukken II 2012/13, 33 403, nr. 7, p. 2. Deze tarief wijzigingen zijn eerder in paragraaf 2.3.5 behandeld.

Een voordeel voor de BES-eilanden naar aanleiding hiervan is wel dat er nu eindelijk een actueel bestand is van alle onroerende zaken gelegen op de BES-eilanden en hun waarde. Zonder de invoering van de vastgoedbelasting zou dit waarschijnlijk nog steeds niet het geval zijn.

Gevolgen overheid

De voordelen van de opbrengst- en vastgoedbelasting voor de overheid zijn terug te vinden in de redenen voor de afschaffing van de winstbelasting. De winstbelasting was complex, niet afgestemd op de BES-eilanden en zat vol ontgaansmogelijkheden. Daarnaast stond tegenover de hoge administratieve lasten relatief lage opbrengsten. De invoering van de opbrengst- en vastgoedbelasting zou deze problemen moeten oplossen.

De vastgoedbelasting heeft inderdaad een groot aantal problemen van de winstbelasting opgelost. De belasting is ten eerste veel minder complex en de controle vergt daarom ook minder inspanning. De grootste taak voor de overheid met de vastgoedbelasting zal de taxatie van alle onroerende zaken zijn. Een tweede voordeel is dat de belasting niet makkelijk kan worden ontgaan. Een onroerende zaak kan namelijk niet zomaar worden verplaatst naar het buitenland. Dit voorkomt dat de overheid ingewikkelde maatregelen hoeft te nemen om belastingontwijking tegen te gaan.

Een ander voordeel van de vastgoedbelasting is dat de opbrengst veel stabiel is dan die van de winstbelasting. De vastgoedbelasting is namelijk minder sterk afhankelijk van de economische conjunctuur. De waarde van onroerende zaken is minder volatiel dan bedrijfsresultaten. Daarnaast is de vastgoedbelasting niet afhankelijk van de activiteiten of de winstgevendheid van een bedrijf. Zolang er bedrijfspanden op de BES-eilanden aanwezig zijn zal de overheid altijd verzekerd zijn van inkomsten. Dit maakt het ook gemakkelijker voor de overheid om een budget op te stellen en komt de structuur van het overheidsbeleid ten goede.

De opbrengstbelasting is net als de vastgoedbelasting een eenvoudigere belasting dan de winstbelasting. Daarnaast heeft de opbrengstbelasting als voordeel dat het een ruime reikwijdte heeft. Vrijwel alle lichamen die op de BES-eilanden zijn gevestigd worden namelijk in de heffing betrokken. Daarnaast zorgt de vestigingsplaatsfictie ervoor dat de eilanden minder aantrekkelijk zijn voor passieve vennootschappen. Een nadeel van de opbrengstbelasting is dat deze, in tegenstelling tot de vastgoedbelasting, geen stabiele opbrengst heeft. De opbrengstbelasting is alleen verschuldigd indien een uitdeling plaatsvindt. Dit betekent dat belastingplichtigen het betalen van opbrengstbelasting in

principe oneindig kunnen doorschuiven. Wel vallen er uiteindelijk meer belastingplichtigen onder de heffing van de opbrengstbelasting dan onder de heffing van de winstbelasting.

Gevolgen bedrijven

In theorie zou de afschaffing van de winstbelasting en de invoering van de opbrengst- en vastgoedbelasting, de BES-eilanden aantrekkelijker moeten maken voor bedrijven. Een winstbelasting kan namelijk een grote jaarlijkse last zijn voor bedrijven. De opbrengstbelasting hoeft daarentegen alleen betaald te worden indien een uitdeling wordt gedaan en de vastgoedbelasting geldt alleen indien het bedrijf vastgoed bezit. Een nadeel van de vastgoedbelasting is dat de belasting ook verschuldigd is wanneer er verlies wordt geleden. De belasting houdt namelijk geen rekening met de bedrijfsresultaten en met de verschillende kostenposten van bedrijven zoals een traditionele winstbelasting dat doet. Andere voordelen, zoals de investeringsaftrek en andere fiscale faciliteiten uit de winstbelasting zijn ook komen te vervallen. Het is voor sommige bedrijven dus mogelijk dat zij met de invoering van de opbrengst- en de vastgoedbelasting nadeliger uit zijn. Een ander nadeel is dat de vastgoedbelasting tot een verstoring tussen koop- en huurmarkt kan leiden. Kopers moeten namelijk jaarlijks vastgoedbelasting betalen en huurders niet. Er kan m.i. echter worden aangenomen dat vastgoedeigenaren de vastgoedbelasting in de huurprijs zullen verwerken, zodat uiteindelijk het nadeel die de eigenaren hebben ook door de huurders worden gevoeld.⁶⁸

Sinds de invoering van de vastgoedbelasting is er sprake geweest van een overschot van de begrote opbrengst. Mede in verband hiermee zijn de tarieven diverse keren verlaagd. Er kan worden beargumenteerd dat het percentage van de tarieven en van het forfaitaire rendement niet goed zijn onderzocht. De 4% lijkt gebaseerd te zijn op een niet vergelijkbare situatie in Nederland en de tarieven lijken uit de lucht gegrepen. Uiteindelijk zijn de extra inkomsten wel ten goede gekomen aan de belastingplichtigen. De vraag is echter wat er gaat gebeuren indien er in de toekomst een tekort ontstaat? Worden de belasting tarieven dan plotseling verhoogd? Het is te hopen dat dit niet gebeurt. Een goed onderbouwd tarief zou dit m.i. ook kunnen voorkomen.

Een bijkomend gevolg van de afschaffing van de winstbelasting, is dat de fiscale verschillen tussen IB ondernemers en lichamen groter zijn geworden. IB ondernemers moeten namelijk nog steeds jaarlijks inkomstenbelasting betalen terwijl lichamen niet meer met de winstbelasting te maken hebben. Dit is een heel groot verschil en m.i. niet eerlijk tegenover IB ondernemers. De vraag is waarom lokale

⁶⁸ Huurcontracten worden in de regel voor een lange perioden afgesloten, zodat een eventuele verhoging pas na een aantal jaar zou kunnen plaatsvinden.

ondernemers nog voor een IB onderneming zouden kiezen. Het lijkt mij namelijk alleen voordelig om voor een IB onderneming te kiezen indien de onderneming verliesgevend is.

Door de vestigingsplaatsfictie in de opbrengstbelasting is er tevens een verschil ontstaan in de behandeling van lichamen die feitelijk in Nederland zijn gevestigd en lichamen die fictief in Nederland zijn gevestigd. Indien deze lichamen namelijk onroerende zaken hebben op de BES-eilanden wordt in het eerste geval de heffing van de onroerende zaken aan de BES-toegewezen en in het tweede geval de heffing aan Nederland toegewezen. Aangezien het hier om gelijke gevallen gaat, namelijk het bezitten van vastgoed op de BES, zouden deze gevallen m.i. ook gelijk behandeld moeten worden.⁶⁹

Gevolgen particulieren

De opbrengst- en de vastgoedbelasting belasting hebben weinig gevolgen voor particulieren. Particulieren hebben namelijk niet te maken met de opbrengstbelasting en alleen in specifieke gevallen te maken met de vastgoedbelasting. Zoals eerder gezegd functioneert de vastgoedbelasting voor deze particulieren als een soort vermogensbelasting. Wel kan, indien een onroerende zaak door een particulier wordt verhuurd, de vastgoedbelasting (op termijn) worden gevoeld in de vorm van huurprijsverhogingen.

Gevolgen afschaffing winstbelasting

De Nederlandse overheid had goede redenen voor de afschaffing van de winstbelasting, maar toch is de keuze opmerkelijk. Het hebben van een winstbelasting is internationaal gezien het verschil tussen een respectabel land en een belastingparadijs. Het ontbreken van een winstbelasting kan daarom ook gevolgen hebben voor het afsluiten van verdragen.⁷⁰ De Nederlandse overheid is desondanks van mening dat het nieuwe belastingstelsel internationaal aanvaardbaar is en eerlijk is voor de belastingconcurrentie.⁷¹ Het nieuwe stelsel is namelijk gericht op het behoud van de aanwezige lokale bedrijfsleven en op het aantrekken van bedrijven die bereid zijn in de eilanden te investeren. Hierdoor moeten de voordelen juist terecht komen bij ingezetenen van de BES eilanden en niet bij buitenlandse ondernemingen. Om hiervoor te zorgen is samen met de introductie van de opbrengst- en vastgoedbelasting de vestigingsplaatsfictie geïntroduceerd. Deze fictie zorgt inderdaad dat passieve vennootschappen zich niet zomaar op de eilanden kunnen vestigen, maar zoals we hebben gezien is de

⁶⁹ In paragraaf 4.2.3 ga ik hier verder op in.

⁷⁰ De gevolgen voor het afsluiten van verdragen en andere fiscale aspecten zullen in hoofdstuk 4 besproken worden.

⁷¹ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 42

anti-misbruikbepaling niet waterdicht. Daarnaast is het de vraag in hoeverre het nieuwe stelsel actieve bedrijven aantrekt. Dit zal alleen uit een onderzoek hiernaar kunnen blijken.⁷²

De lokale bedrijven op de BES hebben nu in ieder geval te maken met twee nieuwe belastingen die inderdaad minder complex zijn en die veel minder administratieve lasten meebrengt. Dit maakt de belastingen ook beter te begrijpen en uit te voeren. Daarnaast worden winstgevende bedrijven beloond door het niet hoeven te betalen van winstbelasting. Ondanks de hierboven genoemde negatieve gevolgen kan m.i. voor bedrijven in het algemeen worden besproken van een verbetering.

Voor de eilanden is ook van belang wat de financiële gevolgen zijn van het afschaffen van de winstbelasting. De opbrengst van de afschafte winstbelasting bedroeg circa USD 3,2 miljoen, terwijl de opbrengsten van de opbrengst- en vastgoedbelasting samen in 2015 zijn geraamd op EUR 9,4 miljoen.⁷³ Dit terwijl de nieuwe belastingen ook voor de overheid o.a. veel minder administratieve lasten met zich brengt.

Hierop gebaseerd kan m.i. voorzichtig worden geconcludeerd dat de afschaffing van de winstbelasting een verstandige beslissing is geweest. Echter, er kan ook worden beargumenteerd dat er helemaal geen sprake is van een (volledige) afschaffing van de winstbelasting, aangezien lichamen op de BES-eilanden toch met een winstbelasting te maken kunnen krijgen, namelijk de vennootschapsbelasting.

2.6 Deelconclusie

In verband met de staatskundige hervorming op de BES-eilanden is er op 1 januari 2011 een nieuw belastingstelsel ingevoerd. Daarbij is besloten om de winstbelasting af te schaffen en daarvoor in de plaats twee nieuwe belastingen in te voeren: de vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting.

De vastgoedbelasting is een belasting over het rendement op onroerende zaken die gelegen zijn op de BES-eilanden. Het rendement wordt fictief vastgesteld op 4% en is dus te vergelijken met box 3 van de Nederlandse inkomstenbelasting. Dit fictief rendement wordt vervolgens belast met een vast tarief die (momenteel) 15% bedraagt. Het belastingsubject voor de vastgoedbelasting is degene die krachtens

⁷² In 2011 heeft de CBS in totaal 1331 actieve bedrijven geteld op Bonaire. Hoeveel dit er nu zijn is niet bekend. <http://www.cbs.nl/nl-NL/menu/themas/dossiers/nederland-regionaal/publicaties/artikelen/archief/2013/2013-bonaire-bedrijven-2011-art.htm>.

⁷³ Kamerstukken II 2014/15, 34 000 H, nr. 2, p. 17. Hiervan bedraagt de vastgoedbelasting EUR 8,8 miljoen en de opbrengstbelasting EUR 0,6 miljoen.

eigendom, bezit of beperkt recht het genot heeft van een op de BES-eilanden gelegen onroerende zaak. Hierdoor worden in eerste instantie niet alleen lichamen maar ook natuurlijke personen in de heffing betrokken. Door vervolgens een aantal vrijstellingen te verlenen, worden de meeste particulieren uiteindelijk vrijgesteld en komt de belasting vooral terecht bij eigenaren van bedrijfstgoed. Dit zijn namelijk de belastingplichtigen die geprofiteerd hebben van de lastenverlichting die het afschaffen van de winstbelasting met zich heeft gebracht. Voor de particulieren die niet voor de vastgoedbelasting worden vrijgesteld, functioneert het als een soort vermogensbelasting.

De opbrengstbelasting is een belasting op uitdelingen van lichamen en is in essentie een dividendbelasting, maar met een veel ruimere reikwijdte. Zo worden naast rechtsvormen met een in aandelen verdeeld kapitaal, ook coöperaties, verenigingen, stichtingen, doelvermogens en fondsen voor gemene rekening als belastingplichtig voor de opbrengstbelasting aangemerkt. Op deze manier probeert men tot een gelijke behandeling te komen van zoveel mogelijk rechtsvormen waarbinnen (bedrijfs)activiteiten uitgeoefend kunnen worden. Het tarief van de opbrengstbelasting bedraagt 5%. Dit maakt de opbrengstbelasting voordeliger dan de Nederlandse dividendbelasting welke een tarief van 15% kent.

Om onder heffing van de opbrengst- en de vastgoedbelasting te kunnen vallen moeten belastingplichtigen eerst aan de voorwaarden van de vestigingsplaatsfictie voldoen. Deze fictie regelt in eerste instantie dat alle lichamen op de BES-eilanden geacht worden in Nederland te zijn gevestigd en daarmee onder de heffing van de Nederlandse vennootschapsbelasting en dividendbelasting vallen. Daarna wordt bepaald dat men in een aantal specifieke gevallen toch voor fiscale doeleinden op de BES-eilanden gevestigd is. De bedoeling hiervan is dat alleen actieve ondernemingen die in de eilanden investeren gebruik kunnen maken van het voordelige fiscale stelsel. Het voorkomt namelijk dat passieve vennootschappen zich op de BES-eilanden vestigen, puur om winstbelasting te ontwijken.

De twee belastingen kennen elk hun voor- en nadelen. Beide belastingen hebben als voordeel dat zij eenvoudiger zijn dan de afgeschafte winstbelasting. Dit komt zowel de overheid als de belastingplichtigen ten goede. De invoering van de belastingen zouden dus in theorie voor meer ondernemerschap moeten zorgen op de BES-eilanden. Bedrijven hebben nu veel meer controle over de te betalen belastingen. Het heffingsmoment van de opbrengstbelasting kan namelijk gestuurd worden door uitdelingen uit te stellen. De vastgoedbelasting geldt alleen in zoverre het bedrijf vastgoed houdt.

Een nadeel van de vastgoedbelasting is dat belastingplichtigen ook belasting moeten betalen wanneer er verlies wordt geleden. De belasting houdt namelijk geen rekening met verliezen en verschillende kostenposten zoals de winstbelasting dat deed. Daarnaast zijn de verschillen tussen IB-ondernemers en lichamen groter geworden en ontstaat er door de vestigingsplaatsfictie een verschil in behandeling tussen lichamen. Toch is uiteindelijk geconcludeerd dat de nieuwe belastingen een verbetering zijn ten opzichte van de afgeschafte winstbelasting.

3. De Algemene bestedingsbelasting

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal de algemene bestedingsbelasting besproken worden. Naast de opbrengst- en vastgoedbelasting is de algemene bestedingsbelasting een van de grootste wijzigingen die het nieuw fiscale stelsel op de BES eilanden met zich heeft gebracht. De algemene bestedingsbelasting (hierna: ABB) verving de Landsverordening omzetbelasting 1997 (hierna: LOB) op Bonaire en de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten (hierna: BBO) op Sint Eustatius en Saba. Met de ABB probeert de overheid vooral om het cumulatieve karakter van de LOB en de BBO op te lossen.⁷⁴ De opzet van de ABB moet er namelijk voor zorgen dat de druk grotendeels wordt beperkt tot de invoer van goederen of ingeval van lokale productie/dienstverlening, de levering van het lokaal product of dienst. De wetgever probeert de cumulatie weg te nemen door de ABB eenmalig te heffen bij invoer of bij de levering van lokaal geproduceerde producten en het verrichten van diensten. Daarnaast hebben belastingplichtigen meer dan voorheen recht op vooraftrek.⁷⁵ De ABB heeft, in vergelijking met de LOB en de BBO, veel meer overeenkomsten met de Nederlandse omzetbelasting.

Sinds de invoering van de ABB op 1 januari 2011 zijn er diverse problemen naar voren gekomen. Het wegnemen van de cumulatie is niet in alle gevallen gelukt. Bij het verrichten van bepaalde diensten vindt namelijk nog cumulatie van heffing plaats. Daarnaast blijken na de invoering van het nieuwe belastingstelsel sterke prijsstijgingen te hebben plaatsgevonden. In sommige gevallen zijn deze prijsstijgingen een direct gevolg van de ABB. Dit en andere problemen hebben tot een aantal wetswijzigingen geleid om de problemen die zijn ontstaan op te lossen. De belangrijkste wetswijzigingen zullen in dit hoofdstuk besproken worden.

Naast de ABB wordt in dit hoofdstuk ook ingegaan op de invoerrechten en accijnzen op de BES eilanden. Deze zijn opgenomen in de Douane en Accijnswet BES. De ABB en de invoerrechten en accijnzen zijn nauw met elkaar verweven. Veel bepalingen met betrekking tot de invoerrechten en accijnzen zijn daarom integraal opgenomen in de ABB. Om deze reden wordt de Douane en Accijnswet BES eveneens besproken.

⁷⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 19.

⁷⁵ Op Bonaire was wel sprake van een beperkt recht op vooraftrek, maar op Saba en St. Eustatius helemaal niet.

Het hoofdstuk is als volgt ingedeeld. In paragraaf 3.2 wordt ingegaan op de achtergrond van de ABB en de doelstellingen die de wetgever had bij de invoering ervan. Daarna wordt in paragraaf 3.3 de ABB uitgebreid behandeld. Hierbij wordt ingegaan op de verschillende belastbare feiten, de plaats van leveringen en diensten, de tarief verschillen en de vrijstellingen. Vervolgens wordt in paragraaf 3.4 stilgestaan bij de invoerrechten en accijnzen, zoals opgenomen in de Douane en accijnswet BES. De gevolgen die de invoering van de ABB met zich heeft gebracht voor de BES eilanden wordt in paragraaf 3.5 besproken. Ten slotte is het hoofdstuk afgesloten met een conclusie.

3.2 Achtergrond

Op de voormalige Nederlandse Antillen functioneerden twee omzetbelastingstelsels. Op de benedenwindse eilanden, Curaçao en Bonaire, was de Landsverordening omzetbelasting (LOB) van toepassing en op de bovenwindse eilanden, St. Maarten, St. Eustatius en Saba, was de belasting op bedrijfsomzetten (BBO) van toepassing. De reden voor het verschil was dat de bovenwindse eilanden, met name St. Maarten, de LOB schadelijk vond voor hun belangrijkste inkomstenbron, de toeristische sector. St. Maarten adverteert zichzelf namelijk als een tax and duty free eilandbestemming. De BBO is daarom zo vorm gegeven dat voor de consument de belasting niet 'zichtbaar' is. De belasting wordt namelijk over de totale bedrijfsomzet berekend en niet zoals bij de LOB over de individuele vergoeding. Een ander verschil tussen de twee belastingen is dat de BBO geen heffing ter zake van invoer kent en de LOB wel. Ook dit verschil had met toerisme te maken. Ondanks deze verschillen hebben de twee belastingen ook veel overeenkomsten met elkaar. Zo zijn de begripsbepalingen en de heffingsbepalingen vrijwel identiek en hebben ze veel van dezelfde vrijstellingen. Daarnaast is de belastingdruk van de twee belastingen ongeveer gelijk. In de memorie van toelichting van de Belastingwet BES is namelijk een berekening te zien waarin de LOB met een belastingtarief van 5% en de BBO met een tarief van (toen) 3%, toch ongeveer hetzelfde belastingdruk hebben.⁷⁶ Om deze redenen is besloten bij de introductie van het nieuw fiscaal stelsel op de BES-eilanden verder te gaan met één geïntegreerde nieuwe regeling. Als gevolg hiervan zijn de LOB en de BBO op de BES-eilanden afgeschaft en is de algemene bestedingsbelasting ingevoerd.

⁷⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 20.

Met de introductie van de ABB is getracht om verdere vereenvoudiging en modernisering te brengen naar het fiscaal stelsel op de BES-eilanden. Hierna volgen de belangrijkste keuzes die de overheid heeft gemaakt met de invoering van de ABB.⁷⁷

Geen factuurverplichting

De ABB gaat in hoofdlijn uit van het kassstelsel. Dit betekent dat in de meeste gevallen geen factuur verplichting bestaat. Bij de levering van diensten en bij de levering van goederen in de detailhandel hoeft de ondernemer de belasting niet op de kassabon te vermelden. Ondernemers hoeven alleen een factuur met belasting uit te reiken als een afnemende ondernemer/producent daarom vraagt. Dit in verband met de aftrek van voorbelasting die in bepaalde situaties mogelijk is. Het niet hoeven vermelden van de belasting op de kassabon komt overeen met het systeem voor de BBO. Ook in de LOB hoefden ondernemers in veel gevallen geen belasting op de kassabon te vermelden.

Regeling voor kleine ondernemers

Om kleine ondernemers van ABB te ontzien is er een speciale regeling opgenomen. Een dergelijke regeling bestond al in de LOB, maar ontbrak in de BBO. Ten gevolge van de ABB profiteren ook kleine ondernemers op Saba en St. Eustatius van deze regeling. Dit kan een belangrijke stimulans zijn voor startende ondernemers. De regeling is grotendeels overgenomen uit de LOB, maar is iets verruimd. In de LOB was de omzetgrens voor toepassing van de regeling omgerekend ongeveer USD 17.000⁷⁸ en in de ABB is de grens vastgesteld op USD 20.000.⁷⁹

Heffing bij invoer

Een grote wijziging van de ABB ten opzichte van de LOB en BBO is de heffing ter zake van invoer. Zoals eerder opgemerkt wil de overheid hiermee het cumulatieve karakter van de LOB en de BBO wegnemen. De BES eilanden zijn vanwege hun omvang en hun ligging zeer afhankelijk van geïmporteerde goederen. Door ter zake van deze goederen dus eenmalig te heffen bij invoer kan cumulatie voorkomen worden. Daarnaast worden geïmporteerde goederen hierdoor tegen hetzelfde tarief belast als lokaal geproduceerde goederen. Hierdoor ontstaat geen concurrentie verstoring ten nadele van binnenlandse producenten. Op deze wijziging zal in paragraaf 3.3.2 worden ingegaan.

⁷⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 22.

⁷⁸ Artikel 8 lid 1 Landsverordening omzetbelasting 1999.

⁷⁹ Artikel 6.22 lid 1 Belastingwet BES.

Het tarief

Een andere belangrijke wijziging betreft het tarief. De tarieven op de BES-eilanden zijn ondanks hetzelfde belastingstel niet aan elkaar gelijk. Op de bovenwindse eilanden zijn namelijk andere tarieven vastgesteld dan op Bonaire. In principe is dit een tijdelijke voortzetting van de situatie voor de invoering van de BES-eilanden. Daarnaast zijn de tarieven een stuk hoger vastgesteld dan voorheen. Op Bonaire is het algemeen tarief op goederen 8% (voorheen 5%) en op Saba en St. Eustatius is deze 6% (voorheen 3%). Naast het algemeen tarief voor de levering van goederen is er een verlaagd tarief voor het verrichten van diensten, een verhoogd tarief voor verzekeringen en personenauto's en een nihil tarief. De reden voor deze verschillen zal later in paragraaf 3.3.4 worden behandeld.

3.3 De ABB uitgewerkt

In deze paragraaf zal dieper op de ABB worden ingegaan. De ABB is opgenomen in hoofdstuk VI van de Belastingwet BES. De belasting is net als zijn voorgangers een indirecte belasting die aangrijpt bij het object. Hoewel de ABB primair aansluit bij het object zal voor een beter begrip eerst het belastingsubject worden behandeld. Daarna wordt ingegaan op de belastbare feiten, de plaats van levering, de maatstaf van heffing, de tarieven en de vrijstellingen.

3.3.1 Belastingsubject

De ABB wordt volgens artikel 6.12 Belastingwet BES geheven van de ondernemer. Op grond van artikel 6.8 lid 1 Belastingwet BES is de ondernemer *een ieder die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent alsmede een ieder die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen*. Deze definitie komt overeen met het begrip ondernemer in de LOB⁸⁰ en de BBO⁸¹.

Het begrip "een ieder" heeft een ruime strekking. Daaronder vallen niet alleen natuurlijke personen en rechtspersonen, maar ook entiteiten die geen rechtspersoonlijkheid bezitten zoals verenigingen en stichtingen. Er wordt primair gekeken naar het optreden in het economische verkeer, waardoor rechtsvorm of omvang van het bedrijf geen rol speelt. Ook publiekrechtelijke lichamen kunnen in de heffing worden betrokken. In artikel 6.8 lid 2 Belastingwet BES wordt namelijk bepaald dat wanneer

⁸⁰ Artikel 1 lid 1, onderdeel e, Landsverordening omzetbelasting 1999.

⁸¹ Artikel 1 lid 1, onderdeel d, Landsverordening op bedrijfsomzetten 1997.

publiekrechtelijke lichamen prestaties verrichten die ook door ondernemers kunnen worden verricht, het publiekrechtelijke lichaam voor die prestaties als ondernemer wordt aangemerkt.

Met “een bedrijf” wordt in het algemeen bedoeld een duurzame organisatie van kapitaal en arbeid die erop gericht is door deelname aan het economische verkeer behoeften te bevredigen. Deze definitie stamt uit oud Nederlands jurisprudentie⁸² en is ook terug te vinden in een uitspraak van de Raad van Beroep.⁸³ Het hebben van een winstoogmerk is voor de ABB niet vereist. Naast het uitoefenen van een bedrijf of beroep wordt in de ABB ook degene die vermogensbestanddelen exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen als ondernemer aangemerkt. Dit heeft tot gevolg dat de verhuur van bijvoorbeeld een kantoorpand ook belast wordt met ABB. Deze uitbreiding was tevens terug te vinden in de LOB en de BBO. Reden voor de uitbreiding waren de geconstateerde knelpunten die men zijn tegengekomen in de uitvoering van de OB en de BBO.⁸⁴ De uitbreiding is gepaard gegaan met een vrijstelling voor de verhuur van woningen, zodat deze niet in de heffing worden betrokken.⁸⁵

Als laatste is de term “zelfstandig” van belang voor het begrip ondernemer. Door deze term op te nemen worden personen die binnen een dienstverband werken uitgesloten van ondernemerschap met betrekking tot hun werk binnen dat dienstverband. Zij kunnen alleen ondernemer zijn voor werkzaamheden die buiten een dienstverband worden verricht. Zelfstandigheid impliceert namelijk dat er geen sprake is van ondergeschiktheid ten opzichte van een andere persoon.

3.3.2 Belastbare feiten

De ABB kent drie categorieën belastbare feiten: (1) de levering van door producenten voortgebrachte goederen, (2) de levering van diensten en (3) de invoer van goederen. Deze zijn opgenomen in artikel 6.2 Belastingwet BES. Nieuw is de heffing bij invoer van goederen. Zoals eerder aangegeven probeert de overheid hiermee de belasting eenvoudiger te maken en cumulatie van heffing te voorkomen. Hierna zal verder op deze belastbare feiten worden ingegaan.

⁸² Kluwer Vakstudie, Omzetbelasting, artikel 7, aantekening 6.1.

⁸³ RvB 10 augustus 2001, nr. 1998/133.

⁸⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 69.

⁸⁵ Artikel 6.11 lid 1, onderdeel v, Belastingwet BES.

3.3.2.1 De levering van door producenten voortgebrachte goederen

De eerste categorie is *de levering van door producenten voortgebrachte goederen welke in dat openbaar lichaam door producenten in het kader van hun onderneming onder bezwarende titel worden verricht*.⁸⁶

Er zijn hier verschillende termen die van belang zijn. “Een producent” is volgens artikel 6.1, onderdeel b, Belastingwet BES, een ondernemer die op een van de BES-eilanden goederen voortbrengt met behulp van grond- of hulpstoffen of van halffabricaten. Onder voortbrengen wordt verstaan, het bewerken of verwerken van goederen als gevolg waarvan de aard van die goederen verandert zodat een nieuw goed ontstaat.⁸⁷ Een producent moet dus aan drie voorwaarden voldoen: hij moet ondernemer zijn, hij moet goederen voortbrengen en hij moet op de BES-eilanden actief zijn. Onder “goederen” worden verstaan alle lichamelijke zaken, alsmede water, elektriciteit, gas, warmte, koude en soortgelijke zaken.⁸⁸ Het is belangrijk om te benadrukken dat alleen lokaal geproduceerde goederen onder deze categorie vallen. Indien een goed niet lokaal wordt vervaardigd, wordt deze namelijk bij invoer belast. Als laatste wordt met “onder bezwarende titel” bedoeld dat er een tegenprestatie moet zijn voor de verrichte handeling. In de meeste gevallen zal dit een geldbedrag zijn.

In artikel 6.4 Belastingwet BES zijn vervolgens alle handelingen opgenomen die als levering van goederen aangemerkt kunnen worden. Alleen deze leveringen van goederen worden in de heffing betrokken. Artikel 6.4 lid 1 kent 6 handelingen die als een levering van goederen kwalificeert. Het gaat om de volgende:

a. De overdracht van goederen ingevolge een overeenkomst

Dit is een brede categorie waaronder de meeste handelingen zullen vallen. In het algemeen zullen leveringen namelijk op grond van een overeenkomst van koop en verkoop plaatsvinden. Bij het sluiten van een dergelijke overeenkomst volgt dus dat een levering van het goed plaatsvindt, waardoor belasting verschuldigd is.

b. De afgifte van goederen ingevolge een overeenkomst van huurkoop of financiële leasing

Huurkoop en financial lease zijn bijzondere vormen van leveringen. Bij huurkoop betaalt de koper van de goederen op afbetaling en gaat de eigendom van de goederen pas over na algehele betaling van de

⁸⁶ Artikel 6.2, onderdeel a, Belastingwet BES.

⁸⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 61.

⁸⁸ Artikel 6.1, onderdeel a, Belastingwet BES.

koopsom. De eigendom gaat dus niet meteen bij de levering van de goederen over aan de koper. Om te zorgen dat belastingplichtigen de algemene bestedingsbelasting niet kan uitstellen wordt bepaald dat ook deze leveringen als belastbare feiten worden gezien. Hetzelfde geldt voor de financial lease. Bij financial lease wordt het goed door de lessor (verkoper) voor een vooraf bepaalde periode en prijs aan de lessee (koper) ter beschikking gesteld. Tijdens deze periode ligt het economische belang van het goed bij de lessee. Ook in dit geval wordt de levering van het goed gelijkgesteld met het tijdstip van de ter beschikking stelling.

Het zou m.i. ook mogelijk zijn geweest om gevallen van huurkoop en financiële leasing op basis van onderdeel a te belasten. Onder onderdeel a vallen namelijk alle gevallen van goederen overdracht ingevolge een overeenkomst. Anders dan in de Nederlandse omzetbelasting wordt in de algemene bestedingsbelasting bij onderdeel a niet bepaald dat bij de levering de macht om als eigenaar over het goed te beschikken moet overgaan⁸⁹. Dit had een belemmering kunnen zijn om gevallen van huurkoop en financiële leasing onder onderdeel a te plaatsen. Nu hoeft er alleen sprake te zijn van een overdracht ingevolge een overeenkomst. Dit zou m.i. dus ook een overeenkomst van huurkoop of financial lease kunnen zijn.

c. De rechtsovergang van goederen die het onderwerp uitmaken van een overeenkomst tot het aanbrengen van die goederen aan een ander goed

In onderdeel c is sprake van natrekking. Door het aanbrengen van een goed aan een ander goed gaat volgens artikel 4 Boek 3 BW BES de eigendom van het aangebrachte goed door natrekking over. De eigenaar van het bestaande goed wordt dus automatisch eigenaar van een daaraan geïnstalleerd goed. Voorbeeld hiervan is het plaatsen van een naambord op een gevel van een pand of de montage van een koplamp op een auto.⁹⁰ Er moet hier onderscheid worden gemaakt tussen het aanbrengen van een goed en het leveren van een dienst. Bij het aanbrengen van een goed staat de levering van dat goed voorop en vormt de dienst een ondergeschikte werkzaamheid. De installatie of montage gaat dan op in de levering. Indien het goed eerst wordt geleverd en daarna een overeenkomst wordt afgesloten voor het aanbrengen van het goed doet zich deze situatie niet voor. Er zijn in dat geval twee verschillende belastbare feiten. Ten eerste de levering van het goed en vervolgens het verrichten van een dienst. Dit

⁸⁹ Zie artikel 3.1, onderdeel a, Wet op de Omzetbelasting 1968.

⁹⁰ Het aanbrengen van een goed is volgens de memorie van toelichting bij de invoering van een overeenkomstig bepaling in de Wet OB 1968 gelijk aan het installeren of monteren van een goed (Kamerstukken II 22 712, nr. 6, p. 56).

verschil kan van groot belang zijn nu de levering van een goed en het verrichten van een dienst tegen verschillende tarieven belast zijn. Ook voor het recht op aftrek van voorbelasting kan dit verschil van belang zijn. Aftrek van voorbelasting geldt namelijk alleen voor bepaalde leveringen en is niet van toepassing op diensten.

d. Het beschikken over goederen voor andere dan bedrijfsdoeleinden, ten gevolge waarvan de goederen het bedrijfsvermogen van de producent verlaten

Dit onderdeel ziet toe op het onttrekken van goederen uit een bedrijf. Door de bepaling wordt een ondernemer die een goed uit zijn bedrijf onttrekt en een consument die een zelfde goed koopt, gelijk behandeld. Gezien het feit dat de goederen het bedrijfsvermogen daadwerkelijk moeten verlaten kan worden aangenomen dat het tijdelijk gebruik van goederen niet onder deze bepaling valt. Dit lijkt mij ook niet de bedoeling. Als bijvoorbeeld een computer tijdelijk privé wordt gebruikt zal dat m.i. niet tot een belaste levering moeten leiden. Gebruik door personeel of leveringen aan personeel vallen m.i. ook onder deze bepaling. Het gaat namelijk om alle gebruik andere dan voor bedrijfsdoeleinden, waarbij de goederen het bedrijfsvermogen verlaten.

e. De rechtsovergang van goederen ingevolge een vordering door of namens de overheid

In onderdeel e is sprake van gevallen waarin een gedwongen overdracht aan de overheid plaatsvindt. Hierbij valt te denken aan onteigening en vernietiging door het openbaar bestuur. Hier is geen sprake van een handeling die voortvloeit uit een overeenkomst maar een eenzijdige rechtshandeling van de overheid. Hoewel dit niet vaak zal voorkomen, zorgt deze bepaling ervoor dat vorderingen en verkopen hetzelfde behandeld worden. Zou dit niet het geval zijn, dan zou de overheid indien zij een goed wenst te verkrijgen de voorkeur hebben voor een vordering aangezien dit tot een lagere kostprijs zal leiden.

f. Het beschikken voor bedrijfsdoeleinden over in het eigen bedrijf vervaardigde goederen in gevallen waarin, indien de goederen van een ondernemer zouden zijn betrokken, algemene bestedingsbelasting in rekening zou zijn gebracht

Het gaat hier om interne leveringen binnen de onderneming. Een bedrijf dat zelf producten maakt welke in eigen gebruik worden genomen. Te denken valt aan een bedrijf dat kasten maakt en deze kasten vervolgens zelf gaat gebruiken. Door de bepaling wordt voorkomen dat bedrijven goedkoper uit zijn door producten zelf te vervaardigen. Indien de kasten in een winkel zouden zijn gekocht zou namelijk ABB verschuldigd zijn. De idee achter deze heffing is daarom te begrijpen. De bepaling zorgt echter voor

extra administratieve lasten, omdat bedrijven die mogelijk vrijgesteld zouden zijn hierdoor toch aangifte moeten doen. De in de Nederlandse omzetbelasting vergelijkbare bepaling, de integratieheffing, is tevens per 1 januari 2014 afgeschaft. Naast de grote administratieve lasten, bleek dat de heffing als een groot drempel werd ervaren voor de ombouw van oude leegstandende panden in nieuwe te verhuren woningen.⁹¹ Dit zal ook voor de BES het geval zijn. De bepaling zou m.i. daarom ook op de BES afgeschaft moeten worden.

g. De oplevering van een als onroerende zaak aan te merken nieuw gebouw of nieuw werk, een nieuw gedeelte van een gebouw of werk daaronder begrepen, door degene die dat gebouw of werk heeft vervaardigd.

Hier wordt bedoeld de oplevering van een onroerende zaak dat door een aannemer op de grond van de opdrachtgever is gebouwd. Deze bepaling moet zeker stellen dat bij de bouw van een gebouw op de grond van een ander, de oplevering als een levering wordt aangemerkt. De oplevering zou m.i. ook zonder deze bepaling als een belastbaar feit gezien kunnen worden. De eigenaar van de grond wordt namelijk door natrekking ook eigenaar van de op de grond gebouwde opstal. Net als bij onderdeel c, zou de natrekking zelf als een levering gezien kunnen worden. Hierover bestond in ieder geval enige onzekerheid dat met het opnemen van deze bepaling is weggenomen.

De bovenvermelde leveringen komen grotendeels overeen met de leveringen opgenomen in de LOB en de BBO. Alleen onderdeel g is nieuw voor de ABB. De leveringen genoemd in de onderdelen a tot en met f, zijn bijna letterlijk overgenomen uit de LOB en de BBO. De enige aanpassing met betrekking tot deze onderdelen is dat de term eigendomsovergang is vervangen door de term rechtsovergang. Deze aanpassing heeft te maken met wijzigingen in het Burgerlijk Wetboek, maar heeft verder geen gevolgen voor de uitwerking van de bepalingen.⁹²

Naast deze leveringen is in artikel 6.4 lid 2 Belastingwet BES de zogenaamde commissionairbepaling opgenomen. Deze bepaling zorgt ervoor dat wanneer goederen worden geleverd en diensten zijn

⁹¹ Kamerstukken II 2013/14, 33 752, nr. 3, blz 20

⁹² Bij de wijziging van de term in Wet op de omzetbelasting 1968 op 1 januari 1992 is het volgende opgemerkt: 'Nu "goederen" niet geheel identiek is aan "zaken" en de term eigendom in het nieuwe BW is gereserveerd voor zaken (artikel 5.1.1), wordt in het eerste lid onder a "eigendomsoverdracht" vervangen door: overdracht, en wordt in het eerste lid onder d en f "eigendomsovergang" vervangen door: "rechtsovergang".' (Kamerstukken, 19 527, nr. 3, p. 28.)

verleend door tussenkomst van een commissionair of dergelijke ondernemer, die op eigen naam maar voor rekening van een ander overeenkomsten sluit, deze levering of dienst niet nogmaals in de heffing worden betrokken. De levering van de producent aan de commissionair is belast en de daarop volgende levering door de commissionair aan de klant niet. Op deze manier blijft de opzet van de algemene bestedingsbelasting gewaarborgd, dat alleen leveringen van producenten belast zijn.

3.3.2.2 De levering van diensten

De tweede belastbare prestatie voor de ABB is de levering van diensten. Volgens artikel 6.5 Belastingwet BES zijn diensten alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, die tegen een vergoeding worden verricht. Denk hierbij aan ondernemers zoals adviseurs, boekhouders of kappers. Uit deze definitie kan worden geconcludeerd dat de levering van diensten een soort restcategorie is. Als de prestatie niet als leveringen van goederen is aan te merken, dan is het een dienst. Opvallend is dat bij diensten expliciet wordt bepaald dat een vergoeding voor de prestatie moet zijn ontvangen. Bij de levering van goederen is dit niet zo. Dit betekent dat indien men geen vergoeding ontvangt voor een verrichte dienst, er geen sprake is van een belastbaar feit en er dus geen ABB berekend hoeft te worden. Ook dit artikel komt overeen met de LOB en de BBO.

In artikel 6.5a Belastingwet BES is een regeling opgenomen voor de overdracht van een onderneming of een gedeelte daarvan. Deze aanvulling is per 1 januari 2012 in de wet opgenomen⁹³ en is gebaseerd op artikel 37d Wet OB 1968. De regeling bepaalt dat bij de overdracht van een algemeenheid van goederen aan degene die de onderneming voortzet, geen ABB is verschuldigd. Dit ter voorkoming van mogelijke cumulatie van heffing. Het gaat veelal om levering van goederen, maar geldt ook voor diensten die met de overdracht gepaard gaan. Voor het begrip algemeenheid van goederen wordt aangesloten bij hetgeen daaronder wordt verstaan in de Wet OB 1968. In de tweede en derde lid van artikel 6.5a Belastingwet BES is geregeld dat bij de levering van goederen die de overdrager als producent heeft voortgebracht, deze producent zijn recht op aftrek behoudt en degene op wie de goederen overgaan (als opvolgend producent) de belasting is verschuldigd.⁹⁴ Deze bepaling kwam niet voor in de LOB en BBO en is m.i. een belangrijke toevoeging om cumulatie van heffing te voorkomen.

⁹³ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 6, p. 3.

⁹⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 6, p. 13.

3.3.2.3 De plaats van leveringen en diensten

Alvorens in te gaan op het laatste belastbaar feit, de invoer van goederen, zal eerst de plaats van leveringen en diensten behandeld worden. De bepalingen met betrekking tot de plaats van leveringen en diensten zijn in tegenstelling tot de eerder behandelde bepalingen, overgenomen van de Wet OB 1968. De bepalingen wijken daardoor veel af van de betreffende bepalingen in de LOB en de BBO en zijn veel uitgebreider.

Plaats van levering

De plaats waar een levering wordt verricht is opgenomen in artikel 6.6 Belastingwet BES. Indien op basis van artikel 6.4 vaststaat dat sprake is van een levering van goederen, moet worden bepaald waar de levering wordt verricht. Er wordt namelijk alleen ABB geheven indien de levering in een openbaar lichaam plaatsvindt. In artikel 6.6 worden twee plaatsen van levering onderscheiden. De hoofdregel is dat de plaats van levering is waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de levering.⁹⁵ In de meeste gevallen zal dit de plaats zijn waar de ondernemer woont, is gevestigd of een vaste inrichting heeft. Daar worden de goederen namelijk gekocht en meegenomen door de afnemer. De tweede regel heeft betrekking op goederen die worden verzonden/vervoerd. Indien de goederen in verband met de levering worden verzonden of vervoerd is de plaats van levering de plaats waar de verzending aanvangt. Omdat op Saba en St. Eustatius een ander tarief geldt dan op Bonaire, heeft dit laatste ook gevolgen voor het tarief indien goederen vanuit Saba of Sint Eustatius naar Bonaire worden vervoerd of andersom. De bepaling komt, zoals eerder gezegd, niet overeen met het bepaalde in de LOB en de BBO. In de LOB is de plaats van levering altijd de plek waar de ondernemer woont of is gevestigd. In de BBO is dit de plaats waar de bedrijfsomzet wordt gerealiseerd.

Plaats van dienst

Indien er geen sprake is van een levering van goederen maar van een dienst, bepalen de artikelen 6.7 tot en met 6.7I Belastingwet BES of deze dienst op een van de openbare lichamen worden verricht. De bepalingen zijn veel uitgebreider dan het bepaalde in de LOB en BBO. Volgens de memorie van toelichting Belastingwet BES was de uitbreiding nodig omdat het internationale dienstenverkeer enorm is gegroeid.⁹⁶ De dienstenmarkt zou meer dan bij de levering van goederen, een enorm mobiel, competitief en flexibel karakter hebben. Daarnaast is de variëteit in te onderscheiden soorten diensten

⁹⁵ Artikel 6.6, onderdeel b, Belastingwet BES.

⁹⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 64.

groot. Om deze redenen is ook de Nederlandse bepaling met betrekking tot de plaats van dienst per 1 januari 2010 uitgebreid. Deze bepalingen zijn grotendeels overgenomen in de ABB. Dit heeft volgens de wetgever bovendien als voordeel dat binnen één land (Nederland inclusief BES) geen dubbele heffing plaats kan vinden door het hanteren van verschillende regels. De bepalingen worden hierna toegelicht.

In artikel 6.7 lid 1 Belastingwet BES is de hoofdregel opgenomen met betrekking tot de plaats van dienst. Hier wordt bepaald dat bij een dienst die wordt verricht door een ondernemer die op een van de BES-eilanden is gevestigd (BES-ondernemer) aan een afnemer die ook op een van de BES-eilanden is gevestigd, de plaats van de dienst is gelegen op het eiland waar de BES ondernemer is gevestigd. Dit is een belangrijke bepaling gezien de twee verschillende tarieven die van toepassing zijn. Zonder deze bepaling zouden ondernemers namelijk bij diensten die verricht worden tussen de BES-eilanden (binnenlandse BES-dienst) de plaats van dienst kunnen schuiven naar het eiland waar het tarief het voordeligst is.

In lid 2 van artikel 6.7 Belastingwet BES wordt vervolgens geregeld in welke situaties deze hoofdregel niet van toepassing is. Het gaat hierbij om diensten verricht door BES-ondernemers anders dan die bedoeld in het eerste lid (aan afnemers die niet in de BES zijn gevestigd), diensten aan een buiten de BES eilanden gelegen vaste inrichting van een ondernemer en diensten die de BES ondernemer verricht vanuit een buiten de BES eilanden gelegen vaste inrichting van zijn onderneming. Deze diensten worden geacht buiten het heffingsgebied plaats te vinden en zijn dus niet met ABB belast.

De zogenaamde B2B en B2C diensten worden in lid 3 geregeld. In het algemeen geldt hiervoor dat diensten die worden verricht door ondernemers buiten de BES aan BES ondernemers (B2B), de plaats van dienst is gelegen op de plaats waar de afnemer is gevestigd. De ABB wordt in dit geval verlegd aan de afnemers, die de ABB vervolgens in hun reguliere aangifte moeten vermelden. Voor diensten verricht door ondernemers buiten de BES aan particulieren op de BES (B2C), is de plaats van dienst gelegen op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Het doel van deze bepaling is dat de belasting in principe wordt geheven op de plaats van het gebruik.⁹⁷

⁹⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 65.

In artikel 6.7a t/m 6.7l Belastingwet BES is vervolgens een aantal bijzondere bepalingen opgenomen voor het vaststellen van de plaats van dienst voor niet-BES-ondernemers.⁹⁸ Deze bepalingen zijn dus niet van toepassing op ondernemers die op de BES eilanden gevestigd zijn.

a. Tussenpersonen

In artikel 6.7a Belastingwet BES is bepaald dat bij diensten die door tussenpersonen, die in naam en voor rekening van derden handelen, aan niet ondernemers worden verricht, de plaats van dienst is waar de onderliggende handeling wordt verricht. De dienst is dus niet belast in het land van de dienstverlener (hoofregel), maar in het land waar de handeling plaatsvindt. De regeling is alleen van toepassing op B2C diensten. Hiermee wordt bereikt dat tussenpersonen die buiten de BES eilanden gevestigd zijn, de ABB niet kan ontsnappen indien de dienst samenhangt met activiteiten binnen de BES.

b. Onroerende zaken

In artikel 6.7b Belastingwet BES wordt de plaats van dienst met betrekking tot onroerende zaken geregeld. De plaats van dienst is in deze gevallen de plaats waar de onroerende zaak is gelegen. In de LOB en de BBO zijn soortgelijke bepalingen terug te vinden⁹⁹. Deze bepaling is echter veel uitgebreider. Hieronder vallen diensten van experts en makelaars in onroerende zaken, het verstrekken van accommodatie in het hotelbedrijf of soortgelijke sectoren, zoals vakantiecampen of kampeerterreinen, het verlenen van gebruiksrechten op een onroerende zaak en diensten die erop gericht zijn de uitvoering van bouwwerken voor te bereiden of te coördineren, zoals de diensten van architecten en bureaus die toezicht houden op de uitvoering van het werk. De bepaling geldt voor elke afnemer, dus zowel ondernemer als particulier.

c. Vervoersdiensten

De plaats van vervoerdiensten aan niet ondernemers is de plaats waar het vervoer plaatsvindt, zulks naar verhouding van de afgelegde afstanden. Personenvervoer zal in verband hiermee altijd belast zijn

⁹⁸ Ook deze bepalingen komen grotendeels overeen met de bepalingen in de Wet op de omzetbelasting 1968. De BES-eilanden vormen echter geen onderdeel van de Europese Unie, zodat de bepalingen met betrekking tot het interne intracommunautaire dienstenverkeer niet zijn opgenomen.

⁹⁹ Zie artikel 4 lid 4 LOB en artikel 5 lid 2 BBO.

daar waar het vervoer daadwerkelijk plaatsvindt. Voor vervoerdiensten aan ondernemers geldt de algemene hoofdregel, namelijk dat de plaats van dienst is daar waar de afnemer is gevestigd.¹⁰⁰

d. Evenementen

Voor evenementen is de plaats van dienst de plaats waar de evenementen daadwerkelijk plaatsvinden. Dit zijn diensten bestaande uit het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, educatieve, vermakelijkheids- of soortgelijke evenementen, zoals beurzen en tentoonstellingen, en met de toegangverlening samenhangende diensten. Deze bepaling is alleen van toepassing op diensten aan andere ondernemers. Diensten verleend aan particulieren vallen onder artikel 6.7e lid 1, Belastingwet BES en zijn belast op de plaats waar de activiteiten daadwerkelijk worden verricht.

e. Vervoer

In lid 2 van artikel 6.7e Belastingwet BES is een regeling opgenomen voor diensten die met vervoer samenhangen, zoals laden, lossen, intern vervoer en soortgelijke activiteiten. Deze activiteiten worden belast op de plaats waar de dienst daadwerkelijk wordt verricht. Dit geldt ook voor deskundigenonderzoeken en werkzaamheden met betrekking tot roerende lichamelijke zaken. Deze bepaling geldt alleen voor diensten verricht aan niet ondernemers. Voor diensten verricht aan ondernemers geldt de hoofdregel, de plaats waar de afnemer is gevestigd.

f. Restaurant- en cateringdiensten

In artikel 6.7f Belastingwet BES is de plaats van dienst met betrekking tot restaurant- en cateringdiensten geregeld. De plaats van dienst is de plaats waar de diensten materieel worden verricht. Deze bepaling geldt zowel voor diensten verricht aan ondernemers als voor diensten verricht aan niet ondernemers. Bij restaurant- en cateringdiensten is er een dunne scheidslijn tussen het leveren van goederen en het verrichten van een dienst. Uit EU-jurisprudentie blijkt dat bij restaurantvoorzieningen het dienstenaspect het belangrijkste kenmerk is, zodat leveren van eten en drinken in de dienst opgaat.¹⁰¹ Dit is anders bij afhaalmaaltijden, waarbij geen extra diensten worden verleend.

¹⁰⁰ Indien personen tussen de eilanden worden vervoerd moet gebruik worden gemaakt van luchtvaartuigen of zeeschepen, waarvoor een vrijstelling geldt op basis van artikel 6.11 lid 1, onderdeel o, Belastingwet BES.

¹⁰¹ HvJ 2 mei 1996, nr. C-231/94, p. 2401. Het ging in deze casus om een veerboot met een lijndienst tussen Denemarken en Duitsland die spijzen en dranken aanbood voor nuttiging ter plaatse.

g. Auto- en botenverhuur

Artikel 6.7g Belastingwet BES regelt de plaats van dienst bij de verhuur van vervoermiddelen. In lid 1 wordt bepaald dat de plaats van dienst van kortdurende en andere dan kortdurende verhuur van vervoermiddelen de plaats is waar het vervoermiddel daadwerkelijk ter beschikking van de afnemer wordt gesteld. Dit geldt voor zowel ondernemers als niet-ondernemers. Onder kortdurende verhuur wordt verstaan, het ononderbroken bezit of gebruik van het vervoermiddel gedurende een periode van ten hoogste dertig dagen, en voor schepen ten hoogste negentig dagen.¹⁰²

In lid 2 wordt bepaald, in afwijking van lid 1, dat de plaats van dienst van andere dan kortdurende verhuur van een vervoermiddel de plaats is waar die afnemer woont of is gevestigd.

In lid 3 wordt vervolgens bepaald dat bij verhuur van pleziervaartuigen de plaats van dienst de plaats is waar het pleziervaartuig effectief ter beschikking van de afnemer wordt gesteld, indien deze dienst daadwerkelijk door de dienstverrichter wordt verricht vanuit de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting aldaar.

Bij de invoering van dit artikel lijkt de overheid te zijn vergeten dat er ook een verhuurbelasting motorrijtuigen bestaat.¹⁰³ Er is namelijk geen vrijstelling hiervoor opgenomen, zodat het in principe mogelijk is dat belastingplichtigen met zowel ABB, als met de autoverhuurbelasting worden geconfronteerd.

h. Elektronische diensten

In artikel 6.7h Belastingwet BES zijn regels opgenomen voor het bepalen van de plaats van elektronische diensten. Het gaat om diensten van ondernemers buiten de BES aan andere dan ondernemers op de BES. De plaats van dienst is de plaats waar de andere dan ondernemer gevestigd is of zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats heeft. Voor de term elektronische diensten wordt verwezen naar artikel 2a, eerste lid, onderdeel q, Wet OB 1968.¹⁰⁴ Hieronder valt o.a. het leveren van websites, het op afstand onderhouden van programma's, levering van software, geschreven stukken en de terbeschikkingstelling van databanken, de levering van muziek of films, en levering van onderwijs op afstand. Vele andere diensten die via het internet wordt verleend zullen hieronder vallen. In lid 2 is overigens bepaald dat het enkele feit dat de dienstverrichter en de afnemer via elektronische weg communiceren, niet betekent

¹⁰² Artikel 6.7g lid 4 Belastingwet BES.

¹⁰³ Artikel 54 Wet FinBES. Deze lokale belasting wordt momenteel alleen op Bonaire geheven.

¹⁰⁴ Daar worden elektronische diensten omschreven als langs elektronische weg verrichte diensten en wordt er verwezen naar bijlage II van de BTW-richtlijn 2006.

dat de verrichte dienst een elektronische dienst is. Deze laatste bepaling voorkomt mogelijke twijfel hierover.

i. overige diensten

In artikel 6.7i Belastingwet BES wordt een lijst met overige diensten opgenomen waarvan de heffing wordt geacht in het buitenland plaats te vinden. Het gaat hier bijvoorbeeld om de overdracht en het verlenen van octrooien, diensten op het gebied van de reclame, radio- en televisieomroepdiensten, en nog veel meer.

Zoals gezegd zijn de bovenvermelde bepalingen met betrekking tot de plaats van dienst grotendeels overgenomen uit de Wet OB 1968. Het grootste verschil is dat de tekst in de Belastingwet BES zijn ontdaan van de bepalingen die zien op het intern intracommunautaire EU-dienstenverkeer. De BES-eilanden vormen namelijk geen onderdeel van de EU. Door de Nederlandse regels met betrekking tot de plaats van dienst over te nemen wordt de ABB echter niet eenvoudiger. Daarnaast zijn zulke specifieke bepalingen m.i. voor de BES overbodig. De invoering van deze bepalingen staat dus haaks met een aantal doelstellingen die de wetgever met het nieuw fiscale stelsel voor ogen had, namelijk vereenvoudiging en draagvlak creëren.

3.3.2.4 De invoer van goederen

Het laatste belastbare feit voor de ABB is de invoer van goederen. Dit kan ook voor de BES-eilanden worden gezien als het belangrijkste belastbare feit. Door de kleinschaligheid van de eilanden moeten de meeste producten op de eilanden namelijk worden geïmporteerd. Omdat de heffing bij invoer in de plaats komt van een heffing in latere schakels, zal dit voor veel producten het enige moment van heffing zijn. De overheid hoopt op deze manier de cumulatie die bij de LOB en de BBO optreden te voorkomen. Door te heffen bij invoer worden tevens de geïmporteerde producten hetzelfde behandeld als producten geproduceerd op de BES.

De heffing bij invoer is geregeld in artikel 6.17 Belastingwet BES. Onder invoer wordt verstaan het brengen van goederen in het vrije verkeer in een openbaar lichaam. Ter verduidelijking zijn vier gevallen in de wet omschreven waarbij sprake is van invoer. Het gaat om (a) het van buiten het openbaar lichaam brengen van goederen in dat openbaar lichaam. Hieronder vallen ook goederen die zijn ingevoerd vanuit Aruba, Curaçao en Sint Maarten. (b) Het in dat openbaar lichaam beëindigen van, dan wel in dat

openbaar lichaam onttrekken van goederen aan een douaneregime. (c) Het vanuit een in dat openbaar lichaam ingesteld handels- en dienstenentrepot ten aanzien van goederen beëindigen van, dan wel in dat entrepot onttrekken van goederen aan, het voor dat handels- of dienstentrepot geldende regime. Onderdelen b en c betreffen gevallen waarin goederen een belastingvrij regime of entrepot verlaten en in het vrije verkeer worden gebracht. (d) De bevoorrading van in dat openbaar lichaam van vervoermiddelen met goederen die niet in dat vrije verkeer zijn. Dit laatste betreft bijvoorbeeld het bevoorraden van een schip met goederen die zich niet in het vrije verkeer bevinden.

In lid 2 van artikel 6.17 wordt vervolgens een opsomming gegeven van prestaties die niet als invoer kwalificeren. Het betreft gevallen waarin goederen onder een bijzonder regime (tijdelijk) een openbaar lichaam binnenkomen om vervolgens met een andere bestemming het openbaar lichaam te verlaten. De goederen komen in dat geval niet in het vrije verkeer. Dit zijn bijvoorbeeld goederen die vanuit een douaneregime worden overgebracht naar een zogenaamde accijnsgoederenplaats.¹⁰⁵

De bovenvermelde bepalingen zijn ontleend aan de Wet OB 1968.¹⁰⁶ De LOB heeft ook een bepaling met betrekking tot invoer, maar deze is veel minder uitgebreid.¹⁰⁷ In de BBO komt een soortgelijke bepaling niet voor, aangezien de belasting de invoer van goederen niet als een belastbaar feit aanmerkt. Het opnemen van de invoer van goederen als een belastbaar feit voor de ABB is m.i. wel een goede ontwikkeling. Door de kleinschaligheid van de eilanden en het insulair karakter is een heffing bij invoer een ideale manier om goederen te belasten. Bijna alle goederen op de eilanden moet namelijk worden geïmporteerd. Een heffing bij import is daarnaast goed te controleren.

Aftrek van voorbelasting

In de algemene bestedingsbelasting bestaat de mogelijkheid om voorbelasting af te trekken. De regeling is opgenomen in artikel 6.3 Belastingwet BES. In de LOB bestond deze mogelijkheid in bepaalde situaties ook wel, maar in de BBO helemaal niet. Door de opzet van de BBO is er namelijk altijd sprake van 'belasting op belasting'. De aftrekmogelijkheid in de ABB geldt alleen voor producenten die grond- en hulpstoffen of halffabricaten invoeren of van een andere producent geleverd krijgen, indien de betreffende grond- en hulpstoffen of halffabricaten door de ondernemer wordt gebruikt voor het

¹⁰⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 75.

¹⁰⁶ Zie artikel 18 Wet OB 1968.

¹⁰⁷ Zie artikel 14a Landsverordening omzetbelasting 1999.

voortbrengen van goederen. De aftrek dekt hiermee niet alle situaties waar cumulatie van heffing plaatsvindt. Ondernemers die diensten verrichten hebben geen recht op aftrek. Dit is m.i. een grote tekortkoming van de regeling en zou dus veranderd moeten worden.

3.3.3 Maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing voor leveringen en diensten is geregeld in artikel 6.9 Belastingwet BES. De belasting wordt volgens deze bepaling berekend over de vergoeding die wordt ontvangen. De vergoeding is het totale bedrag of waarde van de tegenprestatie die voor de levering of dienst in rekening is gebracht. Indien er meer wordt betaald dan in rekening is gebracht wordt dat meerdere ook in de heffing betrokken. Indien er minder wordt betaald dan de waarde in het economische verkeer, wordt de waarde gesteld op de waarde in het economische verkeer. Deze laatste bepaling kwam niet voor in de LOB of de BBO. Daar werd de betaalde vergoeding belast onafhankelijk van de vraag of die overeenkwam met de waarde in het economische verkeer. Deze nieuwe bepaling lijkt mij overigens aan de strenge kant. Een ondernemer kan namelijk goede redenen hebben om goederen tegen een lagere waarde te verkopen, bijvoorbeeld in het geval van een uitverkoop. Volgens deze nieuwe bepaling zal de ondernemer dan toch ABB moeten berekenen tegen de hogere marktwaarde. De memorie van toelichting geeft echter geen uitleg naar de reden of achtergrond van deze uitbreiding, dus het is niet duidelijk of dit ook de bedoeling van de wetgever is. Als dit wel de bedoeling is, dan is de bepaling m.i. te ruim. De vraag is ook hoe deze bepaling gelezen moet worden nu er bij diensten alleen sprake is van een belastbaar feit indien een vergoeding voor de verrichte dienst wordt ontvangen. Moet men indien geen vergoeding wordt ontvangen dan toch uitgaan van de waarde in het economisch verkeer, zodat er altijd sprake is van een belastbaar feit? Dit lijkt mij ook niet de bedoeling. De wetgever zou hierover meer duidelijkheid moeten geven.

De maatstaf van heffing voor de invoer van goederen wordt apart geregeld in artikel 6.18 Belastingwet BES. De heffingsmaatstaf is hier de douanewaarde, vermeerderd met de bijkomende kosten en rechten. Het begrip douanewaarde is niet in de wet opgenomen en is ook niet in de Wet OB 1968 terug te vinden. Voor een definitie moet worden gezocht in het communautair douanewetboek (CDW). In artikel 29 CDW is bepaald dat de douanewaarde van ingevoerde goederen, de transactiewaarde van die goederen is. Dat wil zeggen de voor de goederen werkelijk betaalde of te betalen prijs indien zij voor

uitvoer naar het douanegebied worden verkocht.¹⁰⁸ De bijkomende kosten en rechten zijn bijvoorbeeld douanerechten en accijnzen en kosten voor verpakking, vervoer en verzekering naar de plaats van bestemming.

3.3.4 Tarieven

Hoewel op alle drie de eilanden hetzelfde belastingstelsel geldt, zijn er verschillende tarieven geïmplementeerd. Deze zijn te vinden in artikel 6.10/6.10a en 6.19/6.19a Belastingwet BES. Op Bonaire geldt een algemeen tarief voor de levering en invoer van goederen van 8% en op Saba en St. Eustatius geldt een tarief van 6%. Het verlaagde tarief op de bovenwindse eilanden heeft te maken met het feit dat de BBO (welke van toepassing was op Saba en St. Eustatius) ook een lager tarief kende dan de LOB (welke van toepassing was op Bonaire), van 3% tegenover 5%.¹⁰⁹ Daarnaast had de BBO geen heffing bij invoer, terwijl de LOB dat wel had. Nu de invoerrechten op de BES-eilanden op nihil zijn gesteld (Douane en Accijnswet BES), heeft dit voor Bonaire een positief effect, maar voor Saba en St. Eustatius niet. Ter compensatie is daarom besloten om een lager belastingtarief in te voeren. Deze verlaging geldt echter alleen voor een periode van vijf jaar. De bedoeling is namelijk dat op termijn de tarieven op alle drie de eilanden gelijk zullen zijn. Hoewel ik kan begrijpen dat de wetgever liever geen verschil in tarief wil hebben tussen de eilanden, lijkt het mij geen goed idee om de tarieven in 2016 al (in één keer) op Saba en St. Eustatius te verhogen. Het zou verstandig zijn om eerst een beoordeling te maken van de effecten daarvan op de economie e.d. van de eilanden. Waarom er overigens is gekozen voor een algemeen tarief van 8% is niet duidelijk. Het tarief lijkt mij aan de hoge kant gezien de tarieven die voorheen van toepassing waren op de eilanden. Voor Bonaire betekende het namelijk een tariefstijging van 60% en voor Saba en St. Eustatius een stijging van voorlopig 50% en uiteindelijk 167%.

Het algemeen tarief voor diensten is 2% lager vastgesteld: 6% op Bonaire en 4% op Saba en St. Eustatius. In eerste instantie was er sprake van één algemeen tarief voor zowel goederen en diensten, maar ingaande 1 oktober 2011 is het tarief voor diensten verlaagd.¹¹⁰ Deze verlaging had te maken met het

¹⁰⁸ Indien de transactiewaarde niet kan worden berekend, geeft de CDW een vijftal andere methoden om de douanewaarde te kunnen berekenen. Deze zijn de transactiewaarde van identieke goederen, de transactiewaarde van soortgelijke goederen, de terugrekenmethode, de methode van de berekende waarde en de methode van de redelijke middelen.

¹⁰⁹ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 22.

¹¹⁰ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 25. De verlaging maakt onderdeel van een pakket 'quick wins' die de overheid heeft ingevoerd. De quick wins bestond uit een twaalfstal maatregelen voor de ABB, de inkomstenbelasting en de loonbelasting, om de op dat moment geconstateerde knelpunten in het fiscale stelsel te verzachten. De belangrijkste aanpassingen met betrekking tot de ABB zijn in dit hoofdstuk verwerkt.

feit dat vanwege de opzet van de ABB, cumulatie van heffing mogelijk was bij het verrichten van diensten. Met name in de horeca en in de bouwsector heeft dit tot flinke prijsstijgingen geleid. In beide sectoren zit in de prijs van dienst namelijk goederen die reeds met ABB zijn belast. Om deze cumulatie effecten te matigen is besloten om een afzonderlijk verlaagd tarief voor diensten in te voeren. De verlaging van het tarief voor diensten was mogelijk omdat de opbrengsten voor de ABB (net als bij de vastgoedbelasting) hoger zijn uitgevallen dan geraamd.¹¹¹ Naar mijn mening is de verlaging van het tarief echter een tijdelijke oplossing voor het geconstateerde probleem. Er treedt namelijk nog steeds cumulatie van heffing op. De overheid moet m.i. maatregelen nemen om deze cumulatie te voorkomen. Dit kan bijvoorbeeld door bij diensten ook aftrek van voorbelasting toe te staan. Het was de wetgever van begin af aan duidelijk dat deze cumulatie mogelijk was, maar desondanks heeft men verzuimd om een oplossing hiervoor te bedenken.¹¹² Intussen wordt door de verlaging van het tarief, ondernemers die diensten verrichten bevoordeeld ten opzichte van ondernemers die geen diensten verrichten, zonder dat het probleem van cumulatie wordt tegengegaan.

Bijzondere tarieven

Naast de bovenvermelde algemene tarieven zijn er een aantal bijzonder tarieven in de wet opgenomen, met name voor verzekeringen en voor personenauto's.

Voor verzekeringen geldt een verhoogd tarief van 7% op Bonaire en 5% op Saba en St. Eustatius.¹¹³ Deze tarieven waren oorspronkelijk 9% respectievelijk 7%, maar met de verlaging van het tarief voor diensten zijn deze tarieven ook met 2% verlaagd.¹¹⁴ De reden voor een afwijkend tarief voor verzekeringen heeft te maken met een vrijstelling van belasting aan tussenpersonen bij verzekeringen. Deze bepaling is overgenomen uit de LOB. In de LOB was namelijk goedgekeurd dat tussenpersonen van verzekeringen vrijgesteld zouden zijn van belasting en verzekeringsmaatschappijen daardoor een verhoogd tarief zouden betalen.¹¹⁵ Op deze manier worden de verzekeringen uiteindelijk met een ongeveer gelijke druk belast als andere diensten. Er is trouwens geen aparte assurantiebelasting in de Belastingwet BES opgenomen, zodat alle bepalingen met betrekking tot verzekeringen in de ABB zijn opgenomen.

¹¹¹ Over de eerste helft van 2011 bleken de opbrengsten namelijk 5 miljoen hoger uit te vallen dan geraamd (10 miljoen over het hele jaar). Kamerstukken II 2011/2012. 33 004, nr. 3, p. 26.

¹¹² Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 19.

¹¹³ Artikel 6.10 lid 2 onderdeel a en artikel 6.10a lid 1 onderdeel b Belastingwet BES.

¹¹⁴ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 25.

¹¹⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 70.

Ook voor personenauto's¹¹⁶ gelden bijzondere tarieven. Er wordt onderscheid gemaakt tussen zeer zuinige personenauto's en andere personenauto's. Voor zeer zuinige auto's geldt een nihil tarief. Dit zijn dieselauto's die niet meer CO2 uitstoten dan 95 gram per kilometer of andere auto's die niet meer uitstoten dan 110 gram per kilometer. De overheid hoopt hiermee, in het kader van vergroening, een prikkel te geven voor de aanschaf van milieu vriendelijke auto's. Andere auto's met een hogere CO2 uitstoot worden op Bonaire met 25% belast en op Saba en St. Eustatius met gedifferentieerde tarieven van 18% (10% bij nieuwe auto's) tot 30%. De tarieven op alle drie de eilanden waren in eerste instantie gelijk aan elkaar, maar ook hier was geen rekening gehouden met de afwijkende startpositie van Saba en St. Eustatius, waardoor de tarieven later zijn verlaagd.¹¹⁷

De tarieven zijn m.i. (nog steeds) erg aan de hoge kant vastgesteld. Hoewel ik de achterliggende gedachte van vergroening kan waarderen, denk ik dat de heeft wetgever vergeten dat we hier met kleine eilanden te maken hebben. Van gevaren van luchtvervuiling in verband met CO2 uitstoot zal geen sprake zijn. Daarnaast hebben consumenten op de BES-eilanden door de kleinschaligheid met een zeer beperkte keuze te maken. Het zal niet altijd mogelijk zijn om een groene auto aan te schaffen. Groene auto's zijn ook meestal duurder, zodat de gemiddelde consument zo'n investering niet zal kunnen maken. Ik kan me daarnaast voorstellen dat consumenten op de BES een voorkeur zullen hebben voor "zwaardere" auto's, omdat de meeste milieuvriendelijke auto's niet geschikt zullen zijn voor de infrastructuur op de eilanden. Bovendien zijn er weinig alternatieven. Openbaar vervoer op de eilanden is namelijk niet of nauwelijks aanwezig. Dit maakt de verhoging van de tarieven extra pijnlijk. Op Saba en St. Eustatius zijn er bovendien geen autodealers, zodat auto's met name via dealers op St. Maarten worden geïmporteerd. Voor deze autodealers is er geen reden om milieuvriendelijke auto's in te kopen, aangezien er op St. Maarten geen sprake is van een dergelijke regeling.

Als laatste is er een nihil tarief in de wet opgenomen.¹¹⁸ Deze is met name van toepassing op goederen die worden uitgevoerd. Tevens geldt het nihil tarief voor de leveringen van goederen die nog niet zijn ingevoerd of die in een douaneregime (handels- en dienstenentrepot) bevinden. Een dergelijke entrepot

¹¹⁶ Het begrip personenauto is gedefinieerd in artikel 6.1, onderdeel f, Belastingwet BES. Door ministeriele regeling kan worden bepaald dat bepaalde auto's niet onder het begrip personenauto's valt, omdat het onwenselijk zou zijn om de auto onder het verhoogd tarief te belasten. Denk hierbij aan ambulances, politieauto of lijkwagens.

¹¹⁷ Kamerstukken II 2011/12, 33 004, nr. 3, p. 70.

¹¹⁸ Artikel 6.10 lid 2 onderdeel c.

is namelijk als een derdeland te beschouwen. Indien de goederen vanuit een entrepot naar het vrije verkeer worden gebracht, zijn ze echter alsnog belast op grond van artikel 6.17 Belastingwet BES.

3.3.5 Vrijstellingen

De ABB kent een groot aantal vrijstellingen. Er zijn vrijstellingen voor zowel leveringen en diensten als voor invoer. Indien een vrijstelling van toepassing is, is er vanzelfsprekend geen ABB verschuldigd. Ondernemers die onder een vrijstelling vallen zijn nog wel gehouden een administratie bij te houden waarin de benodigde gegevens op een duidelijk en overzichtelijke wijze zijn vermeld.¹¹⁹ Er is daarnaast geen recht op aftrek van voorbelasting indien een vrijstelling van toepassing is.

Vrijgestelde leveringen en diensten

De vrijstellingen voor leveringen en diensten zijn opgenomen in artikel 6.11 onderdeel a t/m w Belastingwet BES, waarvan de meeste betrekking hebben op diensten. Hierna volgt een opsomming van alle leveringen en diensten die (onder voorwaarden) voor de ABB zijn vrijgesteld. Het gaat om de volgende: eerste levensbehoeften, openbaar vervoer, medische diensten, de levering van geneesmiddelen, niet-commercieel onderwijs, verzorging van postzendingen, de levering van water, elektriciteit en gas, de levering van onroerende zaken indien overdrachtsbelasting verschuldigd is, levenszekeringen, ziektekostenverzekeringen en herverzekeringen door verzekeringsmaatschappijen, verhuur van hotelkamers en appartementen indien toeristenbelasting verschuldigd is, kansspelen, het ter beschikking stellen en uitlenen van gelden, de levering van goederen en diensten aan beroepsconsuls, vervoerdiensten door middel van luchtvaartuigen en zeeschepen, diensten die in een zee- en luchthavengebied worden verricht, de levering van brandstoffen, smeermiddelen en andere vloeistoffen bestemd voor zeeschepen en luchtvaartuigen, diensten als bedoeld in artikel 5.2 lid 1 Douane en Accijnswet BES¹²⁰, diensten en leveringen aan een handels- en dienstenentrepot, verzorgen en verplegen van in een inrichting opgenomen persoon, verhuur van onroerende zaken bestemd voor permanente bewoning aan particulieren en leveringen en diensten in het kader van ontwikkelingshulp.

¹¹⁹ Artikel 6.7 lid 1 en 6.11 lid 1, onderdeel c, Uitv.reg. Belastingwet BES.

¹²⁰ Het gaat hier om het verrichten van reparatie en onderhoud in een handels- en dienstenentrepot aan goederen van niet op de BES eilanden hun bedrijf uitoefenende ondernemingen en andere vormen van niet op de BES eilanden gerichte dienstverlening.

Veel van deze vrijstellingen komen overeen met bepalingen in de LOB en BBO. Vrijstellingen die betrekking hadden op specifieke situaties op Curaçao of St. Maarten zijn echter vervallen.¹²¹ Sinds de invoering van de ABB is een aantal kleine aanpassingen doorgevoerd met betrekking tot de vrijstellingen. De belangrijkste is de uitbreiding van de vrijgestelde eerste levensbehoeften. In beginsel waren alleen de levering van brood, graan, aardappelen, rijst en drinkwater vrijgesteld. Naar aanleiding van signalen vanuit de BES dat de prijzen na invoering van het nieuw fiscale stelsel fors zijn gestegen, is besloten om de lijst met vrijgestelde eerste levensbehoeften uit te breiden met melk, zuivelproducten, eieren, groente, fruit, koffie, thee, suiker, bakolie, babyvoeding en pastaproducten. De uitbreiding van de vrijstelling is m.i. een goede maatregel, maar het heeft natuurlijk alleen zin als de vrijstelling ook resulteert in lagere prijzen. Samen met deze vrijstelling zou m.i. dus ook een prijs plafond voor deze producten moeten zijn ingevoerd. De kans is namelijk groot dat de vrijstellingen ten goede komen aan de bedrijven in plaats van aan de consumenten.

Vrijstelling bij invoer van goederen

Er zijn ook vrijstellingen opgenomen ter zake van de invoer van goederen. Deze zijn opgenomen in artikel 6.20 lid 1, onderdeel a t/m c, Belastingwet BES. Op grond van onderdeel a kan op verzoek een vrijstelling worden verleend voor de grond- of hulpstoffen en halffabricaten die een producent in het kader van zijn onderneming gebruikt. Met deze vrijstelling wordt voorkomen dat de producent de ABB moet voor financieren, indien een recht op aftrek bestaat (vooraf trek) voor deze goederen. In onderdeel b zijn een aantal goederen waarvoor voor de invoerrechten een vrijstelling van toepassing is, ook voor de ABB vrijgesteld. Daarnaast wordt in onderdeel c een vrijstelling opgenomen voor de invoer van goederen waarvan de binnenlandse levering is vrijgesteld. Dit is gebeurd om mogelijke concurrentie verstoring tussen lokale producten en ingevoerde producten te vermijden. Deze vrijstellingen zijn gebaseerd op vergelijkbare bepalingen in de Wet OB 1968.

3.4 Douane en Accijnswet BES

In deze paragraaf zal de Douane en Accijnswet BES kort worden besproken.¹²² De heffing van ABB hangt nauw samen met de heffing van de in deze wet opgenomen invoerrechten en accijnzen. Het verschil is dat de invoerrechten en accijnzen alleen samenhangen met invoer, terwijl de ABB traditioneel meer

¹²¹ Een voorbeeld hiervan is de vrijstelling voor leveringen en diensten aan olieraffinaderijen op Curaçao.

¹²² Kamerstukken II 2009/10, 32 190, nr. 3.

samenhangt met binnenlandse transacties. Het uitgangspunt voor de Douane en Accijnswet BES is het (voormalige) Nederlands Antilliaans recht op dit gebied.¹²³ Net als bij de Belastingwet BES is de wetgeving daar waar nodig vereenvoudigd en gemoderniseerd. De reden voor het niet opnemen van de invoerrechten en accijnzen in het Belastingwet BES is dat het formele recht niet geheel toepasbaar is voor de heffingen geheven bij invoer.¹²⁴ Voor heffingen bij invoer geldt daarom een aparte formeel douanerecht.¹²⁵ Het formele douanerecht is van belang voor de invoerrechten, de accijnzen en de heffing van ABB bij invoer.

Invoerrechten

De regeling met betrekking tot de invoerrechten is te vinden in hoofdstuk III Douane en Accijnswet BES. Bij de invoering van het nieuwe belastingstelsel is besloten om de invoerrechten op nihil vast te stellen. Op Saba en St. Eustatius werden namelijk, in tegenstelling tot Bonaire, geen invoerrechten geheven. Bij de totstandkoming van het nieuw fiscale stelsel heeft Saba en St Eustatius aangegeven hun “free port” te willen behouden. Deze free port hing samen met het feit dat zuster eiland St. Maarten een “tax and duty free” toerisme bestemming is. Hiermee probeert St Maarten de concurrentiestrijd aan te gaan met omliggende eilanden. Omdat Saba en St Eustatius voor de aanvoer van goederen en toerisme vrijwel geheel afhankelijk zijn van St. Maarten is het voor hun van belang de free port te behouden. Met de afschaffing van de invoerrechten is er op alle drie eilanden een gelijke behandeling met betrekking tot de invoerrechten.

Accijnzen

De accijnzen zijn opgenomen in hoofdstuk IV Douane en Accijnswet BES. Met betrekking tot de accijnzen is besloten om de bestaande situatie te handhaven. Dit betekent dat op Bonaire accijnzen worden geheven over alle accijnsgoederen en op Saba en St Eustatius alleen over benzine. De accijnsgoederen op Bonaire zijn daarnaast uitgebreid met wijn, sigaren en cigarillo's en rooktabak. Accijns is verschuldigd bij uitslag en bij invoer.¹²⁶ Onder uitslag wordt begrepen het brengen van accijnsgoederen buiten een accijnsgoederenplaats, het verbruiken van een accijnsgoed binnen een accijnsgoederenplaats of het vervaardigen van een accijnsgoed buiten een accijnsgoederenplaats.¹²⁷ Heffing vindt plaats op het

¹²³ De Algemene Verordening In-, Uit- en Doorvoer 1908.

¹²⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 190, nr. 3, p. 2.

¹²⁵ Het formele douanerecht is opgenomen in hoofdstuk II Douane en Accijnswet BES.

¹²⁶ Artikel 4.1 Douane en Accijnswet BES.

¹²⁷ Artikel 4.4 Douane en Accijnswet BES.

moment dat de goederen worden uitgeslagen.¹²⁸ Onder invoer wordt verstaan het brengen van benzine naar een van de BES-eilanden (dit geldt ook bij het brengen van benzine van het ene BES eiland naar het andere) en het brengen van bier wijn en tabaksproducten naar Bonaire.

Handels- en dienstenentrepot

In hoofdstuk V Douane en Accijnswet BES is de regeling met betrekking tot de handels- en dienstenentrepots opgenomen. Een handels- en dienstenentrepot is een speciale soort douane-entrepot waar goederen zonder heffing van invoerrechten, accijnzen en ABB kunnen worden binnengebracht. Het vervangt de zogenaamde E-Zones op de BES.¹²⁹ De bedoeling van het entrepot is dat goederen, op weg naar hun eindbestemming, op de BES eilanden tijdelijk kan worden opgeslagen of bewerkt. Heffing vindt dan alleen plaats indien de goederen in het vrije verkeer van de BES eilanden worden gebracht. Het belangrijkste verschil tussen een douane-entrepot en een handels- en dienstenentrepot is dat binnen het laatst genoemde entrepot veel meer bewerkingen aan goederen kunnen plaatsvinden.¹³⁰ Daarnaast kan vanuit een handels- en dienstenentrepot een beperkt aantal diensten worden verricht, gericht op het buitenland.¹³¹

Om tot een handels- en dienstenentrepot toegelaten te worden moeten ondernemers aan een aantal voorwaarden en verplichtingen voldoen. Ten eerste worden alleen rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal toegelaten tot een entrepot. Bedrijven moet zich daarnaast richten op internationale handel en dienstverlening. De te realiseren omzet mag niet worden behaald door het verrichten van diensten aan op de BES eilanden woonachtige of gevestigde personen of aan een in een handels- en dienstenentrepot gevestigd ander bedrijf.¹³² Ook het verrichten van financiële diensten is binnen een handels- en dienstenentrepot uitgesloten.¹³³ Bedrijven moeten verder bijdragen aan de economische ontwikkeling van tenminste een van de BES eilanden. Volgens de memorie van toelichting moet er bijvoorbeeld sprake zijn van een bijdrage aan de instroom van deviezen, het creëren van

¹²⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 190, nr. 3, p. 9.

¹²⁹ Landsverordening economische zones 2000. Dit is ook het uitgangspunt geweest voor het handels- en dienstenentrepot.

¹³⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 190, nr. 3, p. 10.

¹³¹ Binnen een handels- en dienstenentrepot kunnen goederen worden opgeslagen, verwerkt, bewerkt, gemonteerd, verpakt, tentoongesteld of anderszins behandeld.

¹³² Artikel 5.4 Douane en accijnswet BES.

¹³³ Artikel 5.2 lid 2 Douane en accijnswet BES. Dit zijn bijvoorbeeld diensten van een advocaat, notaris of accountant.

werkgelegenheid dan wel het maken van belangrijke investeringen op de BES eilanden.¹³⁴ Dit wordt gemeten aan de hand van een aantal objectieve voorwaarden: er moet een minimale omzet worden behaald van USD 80.000 bij bedrijven van internationale dienstverlening en USD 800.000 bij internationale distributiebedrijven (uitsluitend behaald met de levering van goederen en diensten aan afnemers niet op de BES gelegen). Daarnaast moeten de bedrijven blijvend werk verschaffen aan minimaal drie personen die op de BES eilanden, Aruba, Curaçao of St. Maarten zijn geboren en daar woonachtig zijn of andere bewoners die voorafgaand aan de indiensttreding minimaal vijf jaar onafgebroken inwoner zijn van de BES, Aruba, Curaçao of St. Maarten. Indien het bedrijf niet aan deze laatste voorwaarde voldoet kan ook toelating worden verkregen bij een investering in de BES van ten minste USD 500.000.¹³⁵ Deze voorwaarden zijn vergelijkbaar met de voorwaarden van de vestigingsplaatsfictie in de opbrengstbelasting.¹³⁶

Om toegelaten te worden tot een handels- en dienstenentrepot moet op basis van artikel 5.4 lid 2 Douane en accijnswet BES een schriftelijk verzoek worden ingediend. De inspecteur beslist op het verzoek bij beschikking. Deze beschikking kan echter door de inspecteur weer (met terug werkende kracht) worden ingetrokken indien een situatie als genoemd in artikel 5.5 Douane en Accijnswet BES zich voordoet. In dat geval heeft de desbetreffende rechtspersoon zes maanden de tijd om het entrepot te verlaten.

3.5 Gevolgen algemene bestedingsbelasting

Hoewel er veel bepalingen zijn in de ABB die overeenkomen met bepalingen in de LOB en de BBO, is er toch sprake van een heel andere belasting die veel veranderingen met zich brengt. In deze paragraaf zullen de gevolgen hiervan besproken worden. Net als bij de vastgoed- en de opbrengstbelasting zullen ook de specifieke gevolgen voor de overheid, ondernemers en particulieren behandeld worden.

Algemeen

Bij de invoering van het nieuwe belastingstelsel is het prijsniveau op de BES eilanden substantieel gestegen.¹³⁷ De ABB werd gezien als de grootste boosdoener hiervan. In verband hiermee heeft Ecorys in opdracht van de Nederlandse overheid, onderzoek gedaan naar de koopkracht ontwikkelingen en

¹³⁴ Kamerstukken II 2009/10, 32 190, nr. 3, p. 112.

¹³⁵ Artikel 5.4 lid 2 Douane en accijnswet BES.

¹³⁶ Artikel 5.2 Belastingwet BES.

¹³⁷ De prijzen op Bonaire, Saba en St. Eustatius zijn respectievelijk met circa 6,5%, 7,4% en 10,9% gestegen.

sociaaleconomische omstandigheden op de BES eilanden.¹³⁸ Uit het onderzoek is gebleken dat de belangrijkste verklaring voor de sterke prijsontwikkeling op Bonaire de stijging van de brandstoffen (extra transportkosten) en de stijging van de wereldprijzen met betrekking tot voedsel en grondstoffen zijn. Daarnaast spelen de hogere accijnzen hierin een rol. Op Saba en St. Eustatius zijn de belangrijkste oorzaken de wereldwijde stijging van energiekosten (hogere kosten voor elektriciteit en transport) en een stijging van de vervoerskosten (hogere accijns op benzine en een stijging van de kosten van luchtvaartmaatschappij Winair¹³⁹). Daarnaast speelt de betere naleving door de belastingdienst en de douane een rol in de ervaren daling van de koopkracht. Uit het onderzoek bleek ook dat een aantal kleine ondernemers de ABB verkeerd hebben toegepast, namelijk door ABB in rekening te brengen in gevallen waarin dat niet hoefde. De stelselwijzigingen zelf hebben volgens Ecorys geen grote rol gespeeld in de prijsstijgingen.

Hoewel de prijsstijgingen niet in alle gevallen aan de ABB is te wijten, heeft de belasting m.i. de situatie wel erger gemaakt door te zorgen dat specifieke producten duurder zijn geworden. Denk bijvoorbeeld aan personenauto's en benzine. Daarnaast heeft de ABB er indirect voor gezorgd dat bijvoorbeeld transportkosten hoger zijn geworden. Tevens heeft de accumulatie effecten voor prijsstijgingen gezorgd.

Personenauto's

De belasting op personenauto's is met de introductie van de ABB flink hoger geworden dan voorheen. De reden voor de verhoging is om de koop van milieuvriendelijke voertuigen (deze zijn namelijk vrijgesteld) te stimuleren, maar er is geen rekening gehouden met het feit dat deze auto's moeilijk verkrijgbaar zijn op de eilanden en bovendien niet altijd geschikt zullen zijn voor de infrastructuur. De verhoging van de belasting wordt daarnaast verdedigd door o.a. te stellen dat de verhoging deels wordt gecompenseerd door de afschaffing van de invoerrechten.¹⁴⁰ Dit geldt echter alleen voor Bonaire. Op Saba en St. Eustatius wordt de verhoging nergens mee verzacht. Inmiddels zijn de tarieven op deze laatste twee eilanden verlaagd, maar de belasting blijft een belangrijke oorzaak in de stijging van de autoprijzen.

Benzine en transportkosten

¹³⁸ Kamerstukken II 2011/12, 33 000 H, nr. 7.

¹³⁹ Winair is de enige luchtvaartmaatschappij die tussen de bovenwindse eilanden vliegt.

¹⁴⁰ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 3, p. 70.

Bij ingevoerde producten is de heffingsmaatstaf de douanewaarde inclusief de bijbehorende rechten en kosten. In deze kosten zijn o.a. inbegrepen de kosten voor transport. Hierdoor wordt ABB geheven over de transportkosten van geïmporteerde goederen. Deze transportkosten zijn door de wereldwijde prijsstijgingen al aan de hoge kant. Door nog een keer ABB daarover te berekenen worden de prijzen alleen hoger. De vraag is ook of deze kosten niet vrijgesteld zouden moeten zijn van ABB. In artikel 6.11 lid 1, onderdeel o, is overigens een vrijstelling opgenomen voor vervoerdiensten door middel van luchtvaartuigen of zeeschepen. Deze vrijstelling zou m.i. door moeten werken naar geïmporteerde goederen. De verhoging van de accijns op benzine zorgt daarnaast dat de kosten van binnenlandse transport op de BES ook hoger is geworden. Deze kosten hebben uiteindelijk invloed op alle goederenprijzen.

Accumulatie effecten

Een van de voordelen van de ABB die de overheid bij de introductie steeds heeft benadrukt, is dat de belastingen op de eilanden van zijn cumulatieve karakter wordt ontdaan. Hoewel er inderdaad veel minder cumulatie optreedt dan voorheen, is in bepaalde situaties toch sprake van cumulatie van heffing, met name in de dienstensector. Dit kan ook als een van de oorzaken van de prijsstijgingen worden gezien. Daarnaast zijn de tarieven in het algemeen hoger geworden. Voor de invoering van de ABB was er ook sprake van cumulatie in deze sector, maar dan tegen een lager tarief. De overheid heeft geprobeerd om de pijn te verzachten door het tarief weer te verlagen, maar kan m.i. beter maatregelen nemen om de cumulatie volledig te voorkomen. Dit kan bijvoorbeeld door aftrek van voorbelasting toe te staan in de dienstensector.

Dubbele indirecte belastingen

Een andere niet onbelangrijke oorzaak van de prijsstijgingen zijn de dubbele heffingen die plaatsvinden doordat de goederen in sommige gevallen ook op Curaçao en St. Maarten in de heffing worden betrokken. De meeste goederen op Bonaire worden namelijk via Curaçao geïmporteerd en de meeste goederen op St. Eustatius en Saba worden vanuit St. Maarten geïmporteerd. In het verleden toen de eilanden hetzelfde belastingstelsel hanteerden was dit geen probleem, maar nu zorgen de afwijkende stelsels voor dubbele belasting. Internationaal gezien is het gebruikelijk dat goederen die een land verlaten vrij van omzetbelasting kunnen worden geëxporteerd. Op Curaçao en vooral op St. Maarten is dit niet altijd het geval. De tarieven van de LOB en de BBO hebben daarmee directe gevolgen voor de prijzen op de BES eilanden. Hoewel dit probleem niet direct aan de invoering van de ABB is te wijten,

kan men de overheid het wel kwalijk nemen dat zij dit niet van te voren heeft onderzocht. Het is namelijk algemeen bekend dat de BES eilanden afhankelijk zijn van import vanuit Curaçao en St. Maarten. Er had van te voren overleg met deze eilanden plaats kunnen vinden om zeker te stellen dat de export naar de BES vrij van belasting plaatsvindt. Inmiddels zijn er met Curaçao afspraken gemaakt¹⁴¹, maar met St. Maarten (waar de meeste cumulatie zich voordoet) nog niet.

Gevolgen overheid

Indirecte belastingen zoals de ABB zijn voor de meeste overheden een belangrijke inkomstenbron. Voor de BES eilanden is dit niet anders.¹⁴² De overstap van de LOB en de BBO naar de ABB heeft wel een aantal extra voordelen met zich gebracht. Doordat de heffing vooral naar import is verschoven is de belasting namelijk veel beter te controleren. Dit resulteert in een betere naleving en dus ook een stabielere stroom van inkomsten. Daarnaast is het aantal belastingplichtigen gedaald. De detailhandel is namelijk in veel gevallen geen ABB verschuldigd. Dit betekent mindere administratieve lasten voor de overheid. De invoering van de ABB kan voor de overheid dus als positief worden gezien.

Gevolgen bedrijven

Voor de meeste bedrijven is de invoering van de ABB een verbetering ten opzichte van de oude systemen. Ondernemers die uitsluitend goederen leveren hebben niet langer te maken met cumulatie. Als de overheid de cumulatie ook in de dienstensector wegneemt, kunnen alle ondernemers van deze voordeel profiteren. Daarnaast is met de invoering van de belasting een uniformiteit gecreëerd op de eilanden. Ondernemers die op alle drie BES eilanden actief zijn, hebben nu met hetzelfde belastingstelsel te maken.

Een van de beoogde voordelen was dat de belasting eenvoudiger moest worden. Deze missie lijkt mij met de ABB niet geslaagd. Er zijn zo veel veranderingen doorgevoerd dat er van draagvlak weinig sprake is. Daarnaast zijn er een aantal ingewikkelde bepalingen uit de Nederlandse omzetbelasting overgenomen, die de regelgeving zeker niet gemakkelijker maakt dan de voorheen geldende LOB en BBO. (Een eenvoudiger omzetbelastingstelsel dan de BBO is trouwens haast niet mogelijk.) In het algemeen zullen ondernemers echter beter af zijn met de ABB, die veel minder cumulerend is.

¹⁴¹ Kamerstukken II 2011/12, 33 000 H, nr. 7, p. 6.

¹⁴² De geraamde belastingopbrengsten voor 2015 zijn 23,3 miljoen euro. In vergelijking zijn de verwachte opbrengsten voor de vastgoedbelasting 8,8 miljoen en voor de opbrengstbelasting 0,6 miljoen. Alleen de geraamde loonbelasting en premieontvangsten zijn hoger met 59,2 miljoen (Kamerstukken II 2014/15, 34 000 H, nr. 2, p. 17).

Gevolgen particulieren

De gevolgen van de invoering van de ABB zijn vooral voor particulieren groot. Zij zijn namelijk als consument degene die de ABB uiteindelijk moeten betalen en voelen de gevolgen daarom direct in hun portemonnee. De invoering van de ABB en de vele prijsstijgingen sinds zorgt daarom voor veel frustraties bij consumenten. Voor consumenten op Saba en St. Eustatius zijn de gevolgen bovendien erger dan voor consumenten op Bonaire. Zij hebben namelijk geen positieve effecten gehad ten aanzien van de afschaffing van de invoerrechten. De overheid heeft dit tot nu toe proberen te compenseren met lager tarieven, maar uit de cijfers blijkt dat de prijsstijgingen op de Bovenwindse eilanden toch veel hoger zijn dan op Bonaire. Dit wordt straks erger gemaakt wanneer de tarieven op Saba en St. Eustatius, zoals gepland, worden verhoogd naar het niveau van Bonaire. Zoals ik eerder heb aangegeven lijkt mij dit geen goed plan. De situaties op Saba en St. Eustatius zijn nu eenmaal anders dan op Bonaire. Bij de invoering van dergelijke wijzigingen dient men hiermee rekening te houden.

Particulieren hebben met de komst van de ABB en de Douane en accijnswet BES ook met de reizigersvrijstelling te maken.¹⁴³ Deze vrijstelling is van toepassing op consumenten die goederen meenemen vanuit het buitenland. Dit geldt dus ook voor aankopen die gedaan zijn op Curaçao of St. Maarten. Onder de reizigersvrijstelling mogen consumenten goederen met een maximale totale waarde van USD 500 (USD 150 voor reizigers jonger dan 15 jaar) vrijgesteld binnen brengen.¹⁴⁴ Daarboven is men belasting verschuldigd. Door de beperkte keuze op de BES-eilanden zijn particulieren gewend om veel aankopen te doen in het buitenland. Deze reizigersvrijstelling verhoogt de prijzen van deze aankopen en zorgt uiteindelijk voor meer frustraties.

3.6 Deelconclusie

De ABB is de nieuwe belasting op omzet die op de BES eilanden is geïmplementeerd. Met de introductie van deze belasting wordt een geïntegreerde belasting op alle drie de eilanden ingevoerd. Voorheen was dat de LOB op Bonaire en de BBO op Saba en St. Eustatius. De ABB heeft nog veel weg van de LOB en de BBO, maar heeft ook een aantal bepalingen die overeenstemmen met de Nederlandse omzetbelasting.

¹⁴³ Artikel 3.46 Douane en Accijnswet BES.

¹⁴⁴ De vrijstelling was in eerste instantie vastgesteld op USD 175, maar is later verhoogd naar USD 500 (Kamerstukken II 2011-12, 33 004, nr. 3, p. 26).

De ABB kent drie categorieën belastbare feiten: (1) de levering van door producenten voortgebrachte goederen, (2) de levering van diensten en (3) de invoer van goederen. Onder de eerste categorie vallen alle binnenlandse leveringen van goederen door ondernemers die op BES-eilanden actief zijn. Onder de tweede categorie vallen alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen, die tegen een vergoeding worden verricht. En onder de laatste categorie vallen alle goederen die op de eilanden worden geïmporteerd. De heffing bij invoer komt in de plaats van een heffing in latere schakels, zodat cumulatie van heffing met betrekking tot de levering van goederen wordt voorkomen. Bij het verrichten van diensten is cumulatie echter nog steeds mogelijk, met name in de bouw sector en in de horeca waar goederen die met ABB zijn belast deel uitmaken van het te verrichten dienst. Dit zorgt in deze sectoren voor onnodige prijsstijgingen.

Hoewel dezelfde ABB op alle drie de BES eilanden wordt geheven, worden er verschillende belastingtarieven gehanteerd. Op Bonaire is het tarief voor de levering van goederen 8% en voor het verrichten van diensten 6%. Op Saba en St. Eustatius zijn de tarieven 6% respectievelijk 4%. Het verschil in de tarieven tussen de eilanden heeft te maken met de verschillende startposities van de eilanden. Op Saba en St. Eustatius was voorheen ook een lager tarief van toepassing dan op Bonaire. Daarnaast werden op Saba en St. Eustatius geen invoerrechten geheven en op Bonaire wel.

De ABB kent een groot aantal vrijstellingen waardoor in veel gevallen geen ABB is verschuldigd. Deze komen grotendeels overeen met de vrijstellingen in de LOB en de BBO. Waar sprake was van specifiek voor Curaçao of St. Maarten geldende vrijstelling is deze echter aangepast. Er zijn vrijstellingen voor zowel leveringen, diensten als de invoer van goederen.

Samen met de Belastingwet BES is de Douane en Accijnswet BES geïntroduceerd. In de Douane en Accijnswet BES zijn de invoerrechten en de accijnzen opgenomen. De heffing van ABB hangt nauw samen met de heffing van invoerrechten en accijnzen. Het verschil is dat de invoerrechten en accijnzen alleen samenhangen met invoer terwijl de ABB traditioneel meer samenhangt met binnenlandse transacties. Bij de invoering van het nieuwe belastingstelsel is besloten om de invoerrechten op nihil vast te stellen. Bij de invoering van de accijnzen is besloten om de bestaande situatie te handhaven, namelijk dat op Bonaire de accijnzen geheven worden over alle accijnsgoederen en op Saba en St. Eustatius alleen over benzine.

De ABB heeft ook een aantal gevolgen met zich gebracht. Hoewel er veel bepalingen zijn die overeenkomen met bepalingen in de LOB en de BBO, is er toch sprake van een heel andere belasting. Na de invoering van de ABB is het prijsniveau op de BES eilanden substantieel gestegen. Uit onderzoek is gebleken dat er meer oorzaken zijn voor de prijsstijgingen dan alleen de introductie van de ABB. Desondanks heeft de ABB wel gezorgd dat een aantal specifieke producten zwaarder wordt belast en dus hoger in prijs zijn geworden. Voorbeelden hiervan zijn personenauto's en benzine. Ook de accumulatie effecten heeft in het algemeen voor prijsstijgingen gezorgd. Daarnaast is momenteel sprake van dubbele indirecte belastingen doordat de goederen die vanuit Curaçao en St. Maarten naar de BES worden geëxporteerd ook op Curaçao en St. Maarten in de heffing worden betrokken. Vooral de consumenten zijn hiervan de dupe. De overheid moet dit probleem zo snel mogelijk aanpakken. Aanpassingen die in de ABB kan worden doorgevoerd zijn het wegnemen van het groot aantal specifieke bepalingen zodat de regeling eenvoudiger kan worden. Daarnaast is het wenselijk de cumulatie van heffing in de dienstensector weg te nemen door de aftrek van voorbelasting mogelijk te maken.

In het algemeen kan worden gesteld dat ondanks dat de ABB een verbetering is ten opzichte van de voorheen geldende LOB en BBO, er toch aanpassingen nodig zijn om te zorgen voor minder cumulatie en minder prijsstijgingen.

4. Koninkrijksrelaties en Internationale aspecten

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zullen de internationale fiscale aspecten voor de BES eilanden besproken worden. Hierbij wordt zowel gekeken naar de relatie tussen de BES eilanden en de andere landen binnen het Koninkrijk, als de relatie met derde landen. Ten opzichte van de BES zijn er namelijk drie internationaal fiscale verhoudingen te onderscheiden.¹⁴⁵ Ten eerste is er de verhouding tussen Nederland en de BES.¹⁴⁶ Doordat de BES eilanden onderdeel zijn geworden van Nederland, maar een eigen fiscale stelsel behouden ontstaat een risico op dubbele belasting. Hiervoor is de Belastingregeling voor het land Nederland (BRN) geïntroduceerd. Ten tweede is er de verhouding tussen de BES eilanden (als onderdeel van Nederland) en de andere landen binnen het Koninkrijk (Aruba, Curaçao en St. Maarten). Op deze verhouding is (vooralsnog) de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) van toepassing. In de derde plaats is er de verhouding tussen de BES (als onderdeel van Nederland) ten opzichte van derde landen. In dit hoofdstuk zullen de bovenvermelde internationale verhoudingen besproken worden. Hierbij wordt ingegaan op de gesloten verdragen en de methoden ter voorkoming van dubbele belasting. Regels inzake internationale inlichtingenverstrekking en wederzijdse bijstand bij heffing en invordering worden buiten beschouwing gelaten.

Het hoofdstuk is als volgt ingedeeld. In paragraaf 4.2 is de verhouding tussen Nederland en de BES behandeld. De BRN die tussen de twee landen tot stand is gekomen komt hierbij aan bod. Vervolgens wordt in paragraaf 4.3 de wijze waarop dubbele belastingheffing binnen het Koninkrijk wordt voorkomen behandeld. Hier zal kort worden stilgestaan bij de BRK en wordt een van de vervangers van de BRK besproken. Paragraaf 4.4 behandelt de verhouding ten opzichte van derde landen. De gevolgen van de staatkundige verandering en van het nieuw fiscale stelsel op de BES met betrekking tot het sluiten van verdragen wordt hier behandeld. Het hoofdstuk wordt afgesloten met een conclusie.

¹⁴⁵ Zie Kavelaars et al, p. 545. In het boek wordt uitgegaan van vier fiscale verhoudingen, namelijk ook de verhouding tussen Nederland en andere landen.

¹⁴⁶ Nederland inclusief de BES zal hierna ook worden aangeduid als het Rijk.

4.2 Voorkoming van dubbele belasting binnen het Rijk

4.2.1 Inleiding

Door de nieuwe positie van de BES eilanden binnen Nederland is een bijzondere situatie ontstaan waardoor inwoners van één land met twee verschillende belastingstelsels te maken kunnen krijgen. Dit kan resulteren in dubbele heffing of dubbele non heffing. Nu de BRK niet meer van toepassing is tussen Nederland en de BES, was een nieuwe regeling ter voorkoming van dubbele belasting nodig. Deze nieuwe regeling is de BRN.¹⁴⁷ Deze belastingregeling regelt de fiscale verhouding tussen Nederland en de BES. Bij de totstandkoming van de regeling is getracht om zoveel mogelijk aan te sluiten bij het OESO-Modelverdrag.¹⁴⁸ Dit is een verbetering ten opzichte van de BRK die een geheel eigen opbouw kent. De BRN kent wel een aantal bepalingen die van het modelverdrag afwijken. Deze afwijkingen hebben te maken met de bijzondere relatie tussen de BES en Nederland. Doordat de regeling binnen één land geldt en niet tussen derde landen, zoals bij de meeste verdragen, is een aantal bepalingen namelijk niet noodzakelijk. Zo zijn er geen bepalingen nodig inzake bijstand bij invordering, uitwisseling van informatie of onderling overleg. De Nederlandse belastingdienst is immers, ondanks de afwijkende belastingstelsels, in beide heffingsgebieden bevoegd. Ook bepalingen inzake non-discriminatie en diplomatieke vertegenwoordiging zijn binnen één land overbodig en ontbreken derhalve in de BRN.

4.2.2 Algemeen

De BRN is opgedeeld in vier hoofdstukken. In het eerste hoofdstuk zijn de algemene bepalingen opgenomen. De begripsbepalingen en het toepassingsbereik zijn opgenomen in artikel 1.1, respectievelijk artikel 1.2 BRN. Vervolgens wordt in artikel 1.3 bepaald welke belastingen onder de werkingssfeer van de BRN vallen. Voor Nederland zijn dit de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de vennootschapsbelasting¹⁴⁹ en de dividendbelasting. Voor de BES is de regeling van toepassing op de inkomstenbelasting, loonbelasting, vastgoedbelasting en de opbrengstbelasting.¹⁵⁰ Twee belastingen die hier ontbreken zijn de erf- en schenkbelasting en de kansspelbelasting. Het opnemen van de erf- en schenkbelasting is niet nodig aangezien de BES eilanden een dergelijke belasting niet kent zodat van

¹⁴⁷ De BRN is een algemene maatregel van bestuur. De delegatiebepaling die de regeling mogelijk maakt is opgenomen in artikel 8.121 Belastingwet BES en artikel 37 AWR.

¹⁴⁸ Stb. 2011, 107, p. 14. Hierdoor kan voor het begrippenkader ook worden aangesloten bij het OESO commentaar.

¹⁴⁹ Onder de vennootschapsbelasting wordt mede begrepen het aandeel van de Regering in de nettowinsten behaald met de exploitatie van natuurlijke rijkdommen geheven krachtens de Mijnbouwwet.

¹⁵⁰ Ook voor de BES is de regeling van toepassing op het aandeel van de Regering in de nettowinsten behaald met de exploitatie van natuurlijke rijkdommen geheven krachtens de Mijnwet BES, het Mijbesluit BES of de Petroleumwet Saba Bank BES.

dubbele belasting geen sprake zal zijn. De kansspelbelasting bestaat in beide heffingsgebieden echter wel. Het is daarom niet duidelijk waarom deze belasting ontbreekt. In de memorie van toelichting wordt hiervoor geen opmerking gemaakt, waardoor het om een omissie lijkt te gaan. Belastingplichtigen die met dubbele belasting worden geconfronteerd moeten in zoverre een beroep doen op de eenzijdige belastingregeling van de BES (BvdB BES) en van Nederland (BvdB 2001).

In artikel 1.4 BRN wordt bepaald wie als inwoner van Nederland of de BES-eilanden wordt aangemerkt. Dit wordt gedaan door naar verschillende bepalingen in de Nederlandse en BES wetgeving te verwijzen. Er wordt voor Nederland bepaald dat een inwoner is (a) een ieder die ingevolge artikel 4 AWR in Nederland woont of is gevestigd, (b) degene die ingevolge artikel 2.2 Wet IB 2001 geacht wordt in Nederland te wonen, (c) rechtspersonen die op grond van artikel 2, vierde lid, van de Wet VpB 1969 geacht worden in Nederland te zijn gevestigd, of (d) rechtspersonen die op grond van artikel 2, achtste lid, van de Wet VpB 1969 of artikel 1, zesde lid, van de Wet DB 1965 geacht worden in Nederland te zijn gevestigd. Deze laatste bepaling betreft de lichamen die op basis van de vestigingsplaatsfictie van artikel 5.2 Belastingwet BES. Als inwoners van de BES worden aangemerkt: (a) personen die ingevolge artikel 1.5 van de Belastingwet BES¹⁵¹ op de BES eilanden woont of op de BES eilanden is gevestigd, of (b) personen die op grond van artikel 1, tweede lid, van de Wet IB BES geacht worden op de BES eilanden te wonen. Waarom er in dit artikel voor een dergelijke opsomming is gekozen is niet duidelijk. Kavelaars et al merkt op dat het veel eenvoudiger zou zijn geweest om te bepalen dat degene die inwoner zijn naar het recht van beide heffingsgebieden, ook inwoner zijn voor toepassing van de BRN. Zo is het namelijk ook in de BRK¹⁵² en in de meeste andere verdragen geregeld, wat de keuze voor deze opsomming nog opmerkelijker maakt.

In artikel 1.4 zijn daarnaast de gebruikelijke tie-breakers te vinden voor gevallen waarin personen inwoner kunnen te zijn van beide heffingsgebieden. De tie-breaker voor natuurlijke personen is in lid 4 te vinden. Daar wordt bepaald dat de woonplaats ten eerste wordt vastgesteld op de plaats waar men een duurzaam tehuis heeft. Indien dit geen oplossing biedt, de plaats van het middelpunt van de levensbelangen en als ook dat geen oplossing biedt, de plaats van gewoonlijk verblijf. Een bepaling met als aanknopingspunt het land van nationaliteit is achterwege gelaten, aangezien inwoners van de BES en Nederland dezelfde nationaliteit hebben.

¹⁵¹ Dit is de woonplaatsbepaling van de Belastingwet BES, welke is ontleend aan artikel 4 AWR en artikel 4 van de Algemene Landsverordening Landsbelasting (ALL) van de voormalige Nederlandse Antillen.

¹⁵² Zie artikel 2 lid 1, onderdeel d, BRK.

In het vijfde lid is de tie-breaker voor lichamen opgenomen (corporate tie-breaker). Hier wordt zoals gebruikelijk bepaald dat een lichaam gevestigd is op de plaats waar de werkelijke leiding zich bevindt. Indien de plaats van de werkelijke leiding niet eenduidig te bepalen is, ontbreekt een andere oplossing. Hoewel deze situatie zich niet snel zal voordoen is het is toch opvallend dat de wetgever niet zoals in andere verdragen heeft bepaald dat in de gevallen waarin de tie-breaker geen uitkomst biedt, de woon- of vestigingsplaats uiteindelijk door de inspecteur wordt vastgesteld. Dit zal denk ik ook wel de bedoeling zijn van de wetgever. Het enig verschil met andere verdragen is dat men niet in onderling overleg hoeft te treden, aangezien dezelfde autoriteiten bevoegd zijn in Nederland en de BES.

Vervolgens zijn in lid 6 en lid 7 van artikel 1.4 BRN nadere regels opgenomen met betrekking tot lichamen. In lid 6 is bepaald dat een lichaam dat op grond van de toepasselijke wetgeving in Nederland of de BES is gevestigd, toch niet als inwoner wordt aangemerkt indien het lichaam op grond van een verdrag tussen Nederland of de BES met een derde land, in dat derde land geacht wordt gevestigd te zijn. Het gaat hier om gevallen waarin het lichaam op basis van een tie-breaker in dat derde land is gevestigd. Deze bepaling zorgt ervoor dat lichamen die bijvoorbeeld uitsluitend op basis van artikel 2 lid 4 VPB in Nederland zijn gevestigd en dus niet “fully tax liable” zijn, niet als inwoner worden aangemerkt. Deze situatie kan zich voordoen omdat bij de definiëring van het begrip inwoner in de BRN, een bepaling zoals in artikel 4 OESO met betrekking tot full tax liability ontbreekt.¹⁵³ Door deze bepaling wordt het Nederlandse beleid op dit gebied gevolgd.

In lid 7 is bepaald dat de voorkoming van dubbele belasting voor lichamen die op grond van de vestigingsplaatsfictie van artikel 5.2 Belastingwet BES geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd, zich beperkt tot de opbrengstbelasting, de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting. Voor alle overige belastingen worden deze lichamen als inwoner van de BES gezien. Dit voorkomt dat de vestigingsplaatsfictie zich voor de voorkoming van dubbele belasting ook uitwerkt naar andere belastingen, zoals inkomsten uit dienstbetrekking of bestuurders- en commissarissenbeloningen. Deze bepaling heeft daardoor voorrang op de tie-breaker.¹⁵⁴ Waarom de vastgoedbelasting in deze rij ontbreekt is overigens niet duidelijk. Het gaat m.i. hier wederom om een omissie.

4.2.3 Belastingheffing naar het inkomen

In hoofdstuk 2 van de BRN zijn de toewijzingsbepalingen per inkomenscategorie opgenomen. Ook hier volgt het verdrag de systematiek van de OESO. Gezien de beperkte omvang van deze scriptie, zal ik hier

¹⁵³ Stb. 2011, 107, p. 17.

¹⁵⁴ Stb. 2011, 107, p. 17.

alleen stilstaan bij de belangrijkste bepalingen inzake de inkomsten uit onroerende zaken, winst uit onderneming en dividenden.

Onroerende zaken

De bepalingen omtrent onroerende zaken zijn in artikel 2.1 BRN opgenomen. De hoofdregel is zoals gewoonlijk dat onroerende zaken worden belast in het heffingsgebied waar deze zijn gelegen. Voor lichamen die onder de vestigingsplaatsfictie van artikel 5.2 Belastingwet BES vallen is in de tweede volzin van lid 1 echter een uitzondering gemaakt. Indien een dergelijk lichaam een onroerende zaak bezit op de BES eilanden, is deze vrijgesteld van vastgoedbelasting. De inkomsten uit de onroerende zaak worden dan in Nederland belast volgens de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en de Wet op de dividendbelasting 1965. Deze uitzondering leidt tot een onevenwichtige situatie met betrekking tot de heffing van onroerende zaken binnen het Rijk. Beleggingsvennootschappen die feitelijk op de BES zijn gevestigd en vastgoed op de BES bezitten zijn in Nederland belast en beleggingsvennootschappen die feitelijk in Nederland zijn gevestigd en vastgoed op de BES bezitten zijn op de BES belast. De wetgever heeft dus kennelijk bij de introductie van deze bepaling geen rekening gehouden met de situatie vanuit Nederlands perspectief, waardoor gelijke situaties nu ongelijk worden behandeld. In de memorie van toelichting wordt geen melding gemaakt van deze onevenwichtigheid. Het uitgangspunt van de wetgever kan ik begrijpen, namelijk dat de bepalingen met betrekking tot de vestigingsplaatsfictie niet ongedaan mogen worden door toepassing van het verdrag. Dit vind ik echter geen goede reden om de arbitrage die hierbij ontstaat in stand te houden. Het lijkt mij niet de bedoeling dat binnen een land zulke onevenwichtigheden aanwezig zijn. M.i. zou dit zo spoedig mogelijk moeten worden aangepast zodat beide situaties gelijk worden behandeld. Dit kan door beide groepen op de BES eilanden te belasten (waar de onroerende zaak feitelijk is gelegen) of door beide groepen onder de Nederlandse heffingen te brengen, door ook een fictie voor Nederlandse beleggingsvennootschappen te introduceren. Dit laatste lijkt mij echter niet logisch. Het ligt namelijk meer voor de hand om onroerende zaken te belasten waar deze feitelijk zijn gelegen. Dit zorgt er bovendien voor dat belastingplichtigen de belastingheffing niet kunnen omzeilen door zijn of haar woon- of vestigingsplaats simpelweg te veranderen. Vastgoed kan immers niet (gemakkelijk) worden verplaatst, maar de woon- of vestigingsplaats wel.

Winst uit onderneming

Artikel 2.2 BRN bepaalt welke heffingsgebied bevoegd is om te heffen bij winst uit onderneming. Het artikel sluit aan bij het bepaalde in artikel 7 OESO. De regel is dat de winst wordt belast in het

heffingsgebied waar de onderneming is gevestigd, tenzij de onderneming haar bedrijf uitoefent door middel van een vaste inrichting in het andere heffingsgebied. In dat laatste geval wordt de aan de vaste inrichting toerekenbare winst in dat andere heffingsgebied belast. De vaste inrichting winst wordt bepaald aan de hand van de zogenaamde zelfstandigheidsfictie, namelijk alsof de vaste inrichting een onafhankelijke onderneming is. In lid 3 wordt bepaald dat het winstartikel een *lex generalis* is, zodat inkomensbestanddelen die afzonderlijk onder een andere artikel terecht kunnen, in dat ander artikel worden behandeld.

Door de afschaffing van de winstbelasting op de BES-eilanden zijn buitenlandse vennootschappen en in Nederland gevestigde lichamen met een vaste inrichting op de BES in principe vrijgesteld van winstbelasting. Het is vervolgens aan het vestigingsland van het hoofdhuis om te bepalen hoe voorkoming van dubbele belasting wordt verleend. Voor Nederlandse lichamen met een vaste inrichting op de BES wordt op grond van artikel 2.2 BRN een vrijstelling verleend voor de winst die aan de vaste inrichting is toe te rekenen. Hierdoor blijft de vaste inrichting winst in principe onbelast. Een vaste inrichting is namelijk niet onderworpen aan de opbrengstbelasting. Wel is vastgoedbelasting verschuldigd voorzover de vaste inrichting over vastgoed beschikt op de BES. Dat vaste inrichtingen vrijgesteld zijn van opbrengstbelasting is wel opmerkelijk, gezien het standpunt van de wetgever dat de opbrengst altijd een keer belast moet worden. Het feit dat de opbrengstbelasting op deze manier “omzeild” kan worden, doet namelijk af aan de argumenten om opbrengstbelasting in bepaalde situaties niet vrij te stellen (zie hierna).

Het voorgaande geldt niet voor natuurlijke personen. Natuurlijke personen zijn namelijk voor hun winst onderworpen aan de Wet IB BES. De winstbelasting op de BES is afgeschaft, maar de inkomstenbelasting namelijk niet zodat ondernemers die onder de Wet IB BES vallen wel belast worden voor hun winst, ook als daar in voordelen ontleend aan onroerende zaken toe behoort. Door dit verschil in behandeling is het in het algemeen niet aantrekkelijk om als natuurlijk persoon een onderneming te drijven op de BES. Natuurlijke personen doen er daarom verstandig aan om hun activiteiten om te zetten in een lichaam of direct te starten in een lichaam.

Dividend

De toewijzingsbepalingen met betrekking tot dividenden worden in artikel 2.4 behandeld. Dividenden betaald door een uitkerend lichaam gevestigd in een van de heffingsgebieden aan een inwoner van het andere heffingsgebied mag in dat andere heffingsgebied worden belast. Vervolgens wordt bepaald dat het heffingsgebied van het uitkerende lichaam ook mag heffen. 15% dividendbelasting indien het

uitkerende lichaam in Nederland is gevestigd en 5% opbrengstbelasting indien het lichaam op de BES is gevestigd. Deze bepaling is in lijn met het OESO modelverdrag. Op deze regel geldt twee uitzonderingen. De eerste uitzondering geldt voor pensioenfondsen¹⁵⁵ die op de BES zijn gevestigd. Indien een pensioenfonds op de BES dividend ontvangt vanuit Nederland, is op grond van lid 3 geen dividendbelasting verschuldigd. Andersom geldt deze vrijstelling echter niet. Pensioenfondsen die in Nederland zijn gevestigd en een uitkering ontvangen vanuit de BES zijn namelijk wel belast. Volgens de memorie van toelichting heeft dit te maken met het gesloten systeem van de opbrengstbelasting.¹⁵⁶ Om misbruik te voorkomen is de opbrengstbelasting namelijk zo vormgegeven dat de opbrengst altijd een keer wordt belast.

De tweede uitzondering geldt voor inwoners van de BES met een deelneming in een Nederlands lichaam. De dividendbelasting wordt ook in deze gevallen teruggebracht naar nihil. De bedoeling is dat hiermee economische dubbele belasting op vennootschapsniveau wordt voorkomen.¹⁵⁷ Van een onbelaste doorstroom van dividenden vanuit Nederland – via de BES eilanden – naar inwoners van derde landen kan geen sprake zijn, omdat door het gesloten systeem van de opbrengstbelasting een dergelijke doorbetaling altijd met opbrengstbelasting is belast. Daarnaast zijn passieve vennootschappen door de vestigingsplaatsfictie van artikel 5.2 Belastingwet BES aan de vennootschapsbelasting en dividendbelasting onderworpen. Ook hier geldt dat de uitzondering alleen voor inwoners van de BES van toepassing is en niet voor inwoners van Nederland. Door het gesloten karakter van de opbrengstbelasting wordt het tarief in de omgekeerde situatie dus niet teruggebracht naar nihil. Aan de ene kant is dit te begrijpen. Indien dit wel zou worden gedaan, dan zou de opbrengstbelasting gemakkelijk te omzeilen zijn door het tussenschuiven van een Nederlandse vennootschap. Aan de andere kant hebben we eerder gezien dat de opbrengstbelasting niet in alle gevallen geheven wordt, namelijk niet bij vaste inrichtingen. Het is in principe mogelijk om de opbrengstbelasting te omzeilen door gebruik te maken van een vaste inrichting. Het systeem is dus niet zo gesloten als de wetgever doet vermoeden.

¹⁵⁵ Hiermee worden alleen pensioenfondsen bedoeld die door de Pensioenwet BES of Pensioenwet ambtenaren BES zijn gereguleerd (artikel 1.1 lid 1, onderdeel k, BRN).

¹⁵⁶ Stb 2011, 107, p. 21.

¹⁵⁷ Stb 2011, 107, p. 21.

4.2.4 Voorkomingmethode

De wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden is in hoofdstuk 3 van de BRN geregeld. Er wordt een onderscheid gemaakt tussen de wijze van voorkoming voor inwoners van Nederland (artikel 3.1 lid 1 t/m lid 4) en de wijze van voorkoming voor inwoners van de BES (lid 5 t/m lid 7).

Voor inwoners van Nederland geldt dat de inkomstenbestanddelen welke op de BES mogen worden belast, in eerste instantie in de Nederlandse grondslag worden begrepen. Vervolgens wordt bepaald dat bij zogenaamde actieve inkomsten de vrijstellingsmethode wordt toegepast. Dit is de vrijstellingsmethode met progressievoorbehoud ofwel de evenredigheidsmethode.¹⁵⁸ Bij passieve inkomsten, wordt de verrekeningsmethode toegepast.¹⁵⁹ De vorm van de verrekening is de ordinary-credit. De verrekening blijft dus beperkt tot de laagste van de belasting geheven op de BES en de belasting die in Nederland over het inkomen is verschuldigd.¹⁶⁰ In artikel 3.1 lid 4 BRN wordt daarnaast bepaald dat voor vaste inrichtingen op de BES die - zou het een lichaam zijn - niet aan de voorwaarden van artikel 5.2 Belastingwet BES voldoen een uitzondering geldt. Bij deze vaste inrichtingen wordt namelijk de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode toegepast. Hierbij wordt eventueel betaalde vastgoedbelasting verrekend met Nederlandse belasting. Op deze manier worden vaste inrichtingen van Nederlandse lichamen op de BES, ondanks het feit dat ze niet met opbrengstbelasting zijn belast, zoveel mogelijk gelijk behandeld als lichamen.

Voor inwoners van de BES eilanden geldt ook dat de inkomstenbestanddelen welke volgens de BRN aan Nederland worden toegewezen, ten eerste in de grondslag van de BES mogen worden begrepen. Daarna wordt op min of meer hetzelfde wijze als in Nederland voorkoming verleend. Lichamen zullen echter effectief geen voorkoming krijgen aangezien met de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting in de regel geen inkomensbestanddelen worden belast die niet aan de BES worden toegerekend. Uitgekeerde dividenden kunnen namelijk in beide heffingsgebieden belast worden en de heffing van onroerende zaken die op de BES zijn gelegen worden namelijk aan de BES toegewezen. Op de zogenaamde actieve inkomsten en op de inkomsten uit onroerende zaken is de vrijstellingsmethode van toepassing. Op passieve inkomsten wordt de verrekeningsmethode toegepast.¹⁶¹ Voor de methodiek wordt verwezen

¹⁵⁸ Kavelaars et al, p. 559.

¹⁵⁹ De verrekeningsmethode wordt ook toegepast op bestuurders- en commissarissenbeloningen, inkomsten voor artiesten en sportbeoefenaars en bij afkoop van pensioenen.

¹⁶⁰ Kavelaars et al, p. 560.

¹⁶¹ De verrekeningsmethode is ook van toepassing op inkomsten van artiesten en sportbeoefenaars.

naar de op de BES eilanden toepasselijke wetgeving tot de vermijding van dubbele belasting, oftewel de Besluit voorkoming dubbele belasting BES (BvdB BES).

4.3 Voorkoming van dubbele belasting binnen het Koninkrijk

4.3.1 Inleiding

De fiscale verhoudingen tussen de verschillende landen binnen het Koninkrijk is geregeld in de BRK. De BRK is sinds de staatskundige verandering van toepassing op de vier landen binnen Koninkrijk, namelijk Nederland, Aruba, Curaçao en St. Maarten. De BES-eilanden vallen dus niet meer direct onder de toepassing van BRK, maar als onderdeel van het land Nederland. De BRK blijft daarom van belang voor de BES eilanden in relatie tot Aruba, Curaçao en Sint Maarten (hierna: ACS). Het is echter de bedoeling dat de BRK op termijn wordt vervangen door afzonderlijke bilaterale verdragen tussen Nederland (inclusief BES) en de ACS. Op 5 juni 2014 is inmiddels een wetsvoorstel ingediend bij de Tweede Kamer voor een belastingregeling tussen Nederland en Curaçao.¹⁶² Met de overige twee landen, Aruba en St. Maarten, zijn nog geen concrete afspraken gemaakt, maar er wordt wel hieraan gewerkt.¹⁶³ Tot die tijd blijft de BRK van toepassing. In deze paragraaf zal kort de bepalingen van zowel de BRK als de Belastingregeling tussen Nederland en Curaçao worden besproken.

4.3.2 Belastingregeling voor het Koninkrijk

Achtergrond

De BRK is een multilaterale verdrag¹⁶⁴ tussen de landen binnen het Koninkrijk ter vermijding van dubbele belasting. De regeling stamt uit 1965 toen het Koninkrijk nog bestond uit Nederland, de Nederlandse Antillen en Suriname.¹⁶⁵ De BRK is een rijkswet die gebaseerd is op artikel 38 van het Statuut voor het Koninkrijk. Sinds de invoering is de regeling een aantal keren gewijzigd.¹⁶⁶ Een belangrijke wijziging was de wijziging van 1985. Met deze wijziging is de populaire Antillenroute bij de uitkering van dividenden aangepakt. Bij de introductie van de BRK in 1965 voorzag het dividend

¹⁶² Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 1.

¹⁶³ Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 3, p. 7.

¹⁶⁴ De BRK heeft de vorm van een Rijkswet en is strikt genomen geen verdrag, maar de werking is wel hetzelfde als een verdrag.

¹⁶⁵ Kamerstukken II 1962/63, 7181 (R344).

¹⁶⁶ Daarvoor is de regeling ook gewijzigd in 1986 (Stb. 1985, 645/660), 1997 (Stb. 1996, 644), 2001 (Stb. 2001, 647) en 2005 (Stb. 2005, 292).

artikel¹⁶⁷ namelijk in een vrijstelling voor dividenden uitgekeerd door een dochtermaatschappij in het ene land naar een moedermaatschappij in het andere land met een deelnemingsbelang van ten minste 25%. Deze vrijstelling maakte het mogelijk om de Nederlandse dividendbelasting te omzeilen door tussenschakeling van een Antilliaanse vennootschap. De Antillenroute vormde echter een belemmering voor Nederland bij verdragsonderhandelingen en de vrijstelling is in 1985 daarom vervangen door een verlaagd tarief van 7,5%.¹⁶⁸ Dit tarief kan verder worden verlaagd naar 5% indien het dividend in het vestigingsland van de ontvangende vennootschap onderworpen is aan een tarief van ten minste 5,5%.¹⁶⁹ Met ingang van 2002¹⁷⁰ is daarnaast een bijzondere regeling ingevoerd voor deelnemingsdividenden die van Nederland naar de Nederlandse Antillen vloeien. Op grond van deze regeling wordt door Nederland 8,3%¹⁷¹ belasting ingehouden op dividenden van Nederlandse vennootschappen uitgekeerd aan dochtermaatschappijen op de Nederlandse Antillen. Dit bedrag werd door Nederland aan de Nederlandse Antillen overgemaakt. Op de Antillen zijn de ontvangen dividenden vervolgens vrijgesteld. De regeling was oorspronkelijk bedoeld als aanmoediging voor de eilanden om voort te gaan met de ingeslagen weg om het imago van tax haven kwijt te raken door de invoering van het nieuw fiscaal raamwerk (NFR) en is uiteindelijk in de plaats gekomen van de introductie van een dividendbelasting op de Nederlandse Antillen.¹⁷²

Huidige situatie

De laatste wijziging van de BRK was in 2010. Deze wijziging was niet inhoudelijk van aard maar betrof slechts de noodzakelijke formeelrechtelijke aanpassingen in verband met de nieuwe verhoudingen binnen het Koninkrijk. De grootste wijziging was namelijk de vervanging van de term Nederlandse Antillen met de landen Curaçao en St. Maarten. De BES eilanden worden niet apart genoemd, maar vallen onder het verdrag als onderdeel van het land Nederland. De gevolgen van de BRK voor het nieuw fiscale stelsel op de BES-eilanden lijken echter beperkt. In artikel 3 BRK waar de belastingen zijn opgesomd die onder de reikwijdte van het verdrag vallen, ontbreken de BES belastingen. Zo ook de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting. Daarmee vallen deze belastingen buiten het bereik van de

¹⁶⁷ Artikel 11 BRK.

¹⁶⁸ Rijkswet van 5 december 1985, Stb. 645.

¹⁶⁹ MvT, Kamerstukken II, 1984/85, 18 747 (R1271), nr. 3, p. 7-8. De nader te stellen voorwaarden zijn uitgewerkt in artikel 6 van de uitvoeringsvoorschriften.

¹⁷⁰ Rijkswet van 14 december 2001, Stb. 647.

¹⁷¹ De effectieve belastingdruk wordt met dit percentage niet gewijzigd. Het percentage werd bereikt door een combinatie van inhouding van dividendbelasting van 7,5% of 5% in Nederland en een aanvullende heffing in de Nederlandse Antillen naar het hoge of lage offshoretarief (Kamerstukken II 2000/01, 27 910 (1695), nr. 5, p. 1.).

¹⁷² Kamerstukken II, 2000/01, 27 910, nr. 3, p. 2

BRK. Dit is m.i. wel apart aangezien er nog geen andere regelingen in werking is getreden waarmee de relatie tussen de BES en de ACS wordt beheerst. De staatssecretaris van financiën lijkt echter van mening te zijn dat de opbrengst- en vastgoedbelasting wel onder de werking van de BRK vallen en dat de opsomming in artikel 3 BRK slechts een opsomming is van ooit bestaande belastingen waarop de BRK in ieder geval van toepassing is.¹⁷³ De BRK zou m.i. op dit punt toch aangepast moeten worden, zodat het voor belastingplichtigen duidelijk is welke rechten ze aan de regeling kunnen ontleen.

4.3.3 Belastingregeling Nederland Curaçao

Het eerste voorbeeld van een bilateraal verdrag tussen landen binnen het Koninkrijk is het wetsvoorstel Belastingregeling Nederland Curaçao (BRNC). De BRNC regelt de voorkoming van dubbele belasting en het ontgaan van belasting tussen Nederland en Curaçao. Anders dan in de BRK is in de BRNC specifiek vermeldt dat onder Nederland zowel het Europese deel van Nederland als het Caribische deel van Nederland (de BES-eilanden) wordt verstaan.¹⁷⁴ Bij de invoering zal de BRK niet meer van toepassing zijn tussen de twee landen. De regeling heeft net als de BRK de vorm van een rijkswet, maar dezelfde werking als een verdrag. Bij het vormgeven is besloten om de regeling zoveel mogelijk aan te sluiten bij het OESO-modelverdrag.¹⁷⁵

Algemeen

De regeling is zoals gezegd van toepassing op inwoners van Nederland (inclusief de BES) en Curaçao. Anders dan de OESO heeft de regeling alleen betrekking op belastingen naar het inkomen, aangezien Curaçao en Nederland geen belasting over het vermogen kennen.

De regeling bevat een aantal bijzondere bepalingen. Zo wordt in gevallen waarin er sprake is van een dubbele vestigingsplaats van een lichaam, de uiteindelijke vestigingsplaats niet bepaald door de plaats van de feitelijke leiding maar door onderling overleg tussen Nederland en Curaçao. Nederland probeert hiermee een dam op te werpen tegen vennootschappen die om fiscale redenen hun feitelijke leiding naar Curaçao verplaatsen, bijvoorbeeld om de heffing van Nederlandse dividendbelasting te ontgaan. Indien de twee landen geen overeenstemming kunnen bereiken over de woonplaats zal het lichaam geen beroep kunnen doen op de voordelen van de regeling, behoudens de bepalingen in artikel 21 (vermijden van dubbele belasting) en artikel 23 (non-discriminatie).¹⁷⁶ Dit vind ik een (onnodige) zware

¹⁷³ Nader rapport betreffende het voorstel tot vaststelling van de Wet Belastingwet BES (AFP/2009/485U), p. 9

¹⁷⁴ Artikel 3 lid 1, onderdeel b, BRNC.

¹⁷⁵ Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 3, p. 2.

¹⁷⁶ Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 3, p. 11.

straf om oneigenlijk gebruik tegen te gaan. Men had namelijk ook kunnen bepalen dat lichamen, voor de toepassing van de BRNC, altijd geacht worden in Nederland te zijn gevestigd, tenzij anders overeengekomen. Dit zou m.i. net zo effectief zijn in het voorkomen dat vennootschappen zich om fiscale redenen naar Curaçao verplaatsen, zonder vennootschappen te hoeven uitsluiten van de voordelen van het verdrag.

Een ander bijzondere bepaling is de bepaling inzake deelnemingsdividenden (artikel 10 BRNC). Deze bepaling brengt grote wijzigingen met zich mee ten opzichte van het bepaalde in de BRK. Waar de BRK een verlaagde bronheffing kende op deelnemingsdividenden van 5%, 7,5% of 8,3%, voorziet de BRNC onder omstandigheden in een uitsluitende woonlandheffing.¹⁷⁷ De bronheffing wordt in deze situaties dus teruggebracht naar nihil. De voorwaarden voor de uitsluitende woonlandheffing zijn opgenomen in een zogenaamde limitation-on-benefit-clausule (LOB-clausule) (artikel 10 lid 4). De clausule zorgt ervoor dat alleen bepaalde kwalificerende personen toegang hebben tot het verdrag. In de regeling is een onderscheid gemaakt tussen dividenden die worden uitgekeerd binnen een ondernemingsstructuur en dividenden die worden uitgekeerd binnen een beleggingsstructuur. Dit heeft tot gevolg dat niet in alle deelnemingssituaties aanspraak kan worden gedaan op een verlaagd tarief zoals in de BRK. Als overgangsregeling geldt wel tot 2019 een bronheffing op deelnemingsdividenden van 5% voor lichamen die (nog) niet aan alle voorwaarden voldoen.

Gevolgen voor de BES

In artikel 3 lid 1 onderdeel b BRNC wordt expliciet bepaald dat de regeling van toepassing is op de BES eilanden. Ook de belastingen waarop de regeling van toepassing is voor de BES zijn in de regeling opgenomen. Dit zijn de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting.¹⁷⁸ Hierna zal worden ingegaan op de gevolgen voor de opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting.

De inkomsten uit onroerende zaken wordt in artikel 6 BRNC geregeld. Dit artikel komt overeen met het betreffende artikel in het OESO modelverdrag en bepaald zoals gewoonlijk dat een onroerende zaak belast mag worden in het land waar het gevestigd is. Met de vastgoedbelasting worden alleen onroerende zaken in de heffing betrokken die op de BES eilanden zijn gelegen. De regeling zal dus geen gevolgen hebben voor de toepassing van de vastgoedbelasting.

¹⁷⁷ Met “woonland” wordt hier bedoeld het land waar het lichaam dat het dividend ontvangt is gevestigd.

¹⁷⁸ Artikel 2 lid 3 BRNC.

Met de opbrengstbelasting wordt een belasting geheven op uitdelingen van lichamen. Hoewel de belasting een vervanger is van de winstbelasting, heeft het in zijn vormgeving dus meer weg van een dividendbelasting. Het dividend artikel (artikel 10 BRNC) kan daarom gevolgen hebben voor het heffingsrecht van de opbrengstbelasting van de BES eilanden. In artikel 10 lid 4 is echter specifiek bepaald dat de regeling geen afbreuk doet aan de bevoegdheid van de BES-eilanden om opbrengstbelasting te heffen op uitgekeerde dividenden. De hierboven besproken vrijstelling van bronheffing (de uitsluitende woonlandheffing) geldt dus niet voor dividenden die afkomstig zijn van lichamen die op de BES eilanden zijn gevestigd en onder de heffing van de opbrengstbelasting vallen. Ook hier wordt namelijk uitgegaan van een gesloten systeem. Bovendien is de wetgever van mening dat er in dit verband geen sprake zou zijn van dubbele belasting omdat de opbrengstbelasting niet een echte dividendbelasting is maar een vervanger van de winstbelasting.¹⁷⁹

De opbrengstbelasting is echter niet van toepassing op vaste inrichtingen. Om deze reden is bepaald dat Curaçao, bij de voorkoming van dubbele belasting voor winst toerekenbaar aan een vaste inrichting, slechts een verrekening verleend in plaats van een vrijstelling.¹⁸⁰ Dit betekent dat vaste inrichtingen zowel in Curaçao als in de BES worden belast, waarna de eventueel betaalde vastgoedbelasting verrekenbaar is met de op Curaçao geheven winstbelasting. Hierbij is niet aangegeven of de huidige regeling waarbij vaste inrichtingen van lichamen op de ACS in de heffing van de vennootschapsbelasting¹⁸¹ worden betrokken voor Curaçao zal komen te vervallen. De bepaling lijkt mij namelijk met ingang van dit wetsvoorstel overbodig.

4.4 Voorkoming van dubbele belasting met derde landen

4.4.1 Inleiding

De laatste internationale verhouding waarmee rekening gehouden moet worden is de verhouding tot derde landen. Met betrekking tot deze verhouding zijn de volgende vier mogelijkheden te onderscheiden.¹⁸²

- De toepassing van door de Nederlandse Antillen gesloten verdragen op de BES;

¹⁷⁹ Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 3, p. 4.

¹⁸⁰ Artikel 21 lid 9 BRNC.

¹⁸¹ Artikel 3 lid 1-d jo. artikel 17 lid 3-c Wet op de vennootschapsbelasting 1969

¹⁸² Kavelaars et al, p. 564.

- Het eventueel van toepassing zijn van door Nederland gesloten verdragen op de BES;
- Het sluiten van verdragen door of ten behoeve van de BES;
- Een eenzijdige voorkomingsregeling voor de BES indien geen verdrag van toepassing is.

De eerste drie mogelijkheden zullen hierna samen worden behandeld. Daarna zal worden ingegaan op de eenzijdige voorkomingsregeling voor de BES. Alleen reguliere verdragen worden behandeld. Andere verdragen zoals verdragen met betrekking tot informatie-uitwisseling worden niet besproken.

4.4.2 De toepassing van bestaande verdragen en het zelfstandig afsluiten van verdragen

In de tijd dat de BES eilanden onderdeel waren van de Nederlandse Antillen is er slechts één OESO conform belastingverdrag afgesloten, namelijk met Noorwegen. Daarnaast zijn er voornamelijk Tax Information Exchange Agreements (TIEA's) gesloten. Deze verdragen blijven van rechtswege van toepassing op de BES eilanden, namelijk op basis van het beginsel van statenopvolging.¹⁸³ Hetzelfde kan niet worden gezegd voor de Nederlandse verdragen die voor de staatkundige verandering zijn gesloten. Deze verdragen zijn namelijk expliciet beperkt tot het in Europa gelegen deel van Nederland. Dit kan alleen worden veranderd door een wijziging in het verdrag waarbij expliciet wordt bepaald dat de BES eilanden onder de werking van het verdrag vallen of door een protocol toe te voegen waarin een regeling ter voorkoming van dubbele belasting specifiek voor de BES wordt voorzien.¹⁸⁴ Tot nu toe is dit echter niet gebeurd zodat inwoners van de BES geen beroep kunnen doen op de Nederlandse verdragen die voor de staatkundige verandering zijn gesloten. De inzet van Nederland bij verdragen die na de staatkundige verandering worden gesloten is dat de BES in deze verdragen wordt meegenomen. Het is vervolgens aan de toekomstige verdragspartner om te bepalen of zij hiermee wel of niet akkoord gaan.¹⁸⁵ Dat Nederland de BES eilanden betreft bij het sluiten van nieuwe verdragen is ook logisch. De BES eilanden hebben namelijk geen autonomie met betrekking tot het zelfstandig afsluiten van verdragen. In de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid is wel te lezen dat Nederland terughoudend is met betrekking tot de verwachting dat de BES eilanden meegenomen zal worden in toekomstige verdragen, met name vanwege de afwijkende belastingstelsel en indien de betrekkingen tussen de BES en het desbetreffende land beperkt zijn.¹⁸⁶ Ondanks deze terughoudendheid zijn er inmiddels twee belastingverdragen tot stand gekomen waarin de BES eilanden zijn meegenomen, namelijk het verdrag

¹⁸³ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 39.

¹⁸⁴ Kavelaars et al, p. 564.

¹⁸⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 7, p. 39.

¹⁸⁶ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7, p. 86-87.

met China¹⁸⁷ en het verdrag met Ethiopië¹⁸⁸. In het verdrag met China vallen de BES-eilanden onder de reikwijdte van het verdrag, maar is het verdrag uitsluitend van toepassing op natuurlijke personen op de BES.¹⁸⁹ Volgens de memorie van toelichting kunnen lichamen geen beroep doen op het verdrag in verband met feit dat de eilanden geen traditionele en internationaal herkenbare winstbelasting hebben en omdat ten tijde van de onderhandeling nog nauwelijks ervaring met het fiscale stelsel van de BES was opgedaan.¹⁹⁰ Bovendien is opgemerkt dat de opbrengst- en vastgoedbelasting niet onder de werkingssfeer van het verdrag vallen, zodat Nederland als bronstaat zijn heffingsrecht behoud krachtens deze twee heffingen.¹⁹¹ Dit geldt opmerkelijk genoeg niet voor het verdrag met Ethiopië. In het verdrag met Ethiopië zijn namelijk ook de opbrengst- en de vastgoedbelasting onder de werking van het verdrag gebracht. Lichamen zullen hier dus wel een beroep op het verdrag kunnen doen. Waarom er een verschil in behandeling bestaat tussen de verdragen van China en Ethiopië is niet duidelijk. Het is namelijk apart dat twee verdragen die rond dezelfde tijd is gesloten zo van elkaar afwijken. Een groot deel zal echter met het fiscale stelsel van de verdragspartner te maken hebben. Gezien de beperkte betrekkingen die de eilanden met China en Ethiopië hebben zal het verschil echter tot weinig problemen leiden.

Indien de opbrengst- en vastgoedbelasting wel in verdragen worden opgenomen is de vraag hoe hiermee moet worden omgegaan. Inkomsten die toegewezen worden aan Nederland en hun bron op de BES hebben vallen onder het BES-stelsel. Bij het uitkeren van dividend door een op de BES gevestigd lichaam zal derhalve de opbrengstbelasting van toepassing zijn en niet de Nederlandse dividendbelasting. In het verdrag met Ethiopië betekent dit dat Nederland (lees: de BES) minimaal 5% mag heffen zodat ten opzichte van de opbrengstbelasting geen vermindering wordt verleend.¹⁹² De vastgoedbelasting mag geheven worden indien een inwoner van het verdragsland vastgoed aanhoudt op de BES. Dit komt overeen met hetgeen internationaal gebruikelijk is.

Met betrekking tot de voorkomingsmethoden is het opmerkelijk dat in de verdragen geen splitsing wordt gemaakt tussen Nederland en de BES. In zowel het verdrag met China als in het verdrag met Ethiopië is namelijk voor heel Nederland op een identieke wijze aangegeven op welk manier dubbele

¹⁸⁷ Kamerstukken II 2012/13, 33 718, nr. 1.

¹⁸⁸ Kamerstukken II 2012/13, 33 638, nr. 3.

¹⁸⁹ Kamerstukken II 2012/13, 33 718, nr. 3, p. 5.

¹⁹⁰ Kamerstukken II 2012/13, 33 718, nr. 3, p. 5.

¹⁹¹ Kamerstukken II 2012/13, 33 718, nr. 3, p. 6.

¹⁹² Artikel 10 van het Verdrag.

belasting moet worden voorkomen. Met name in verband met het ontbreken van een winstbelasting en de behandeling van vaste inrichtingen zou het m.i. niet ondenkbaar zijn geweest als het verdragsland een splitsing zou hebben gemaakt tussen inkomsten uit Nederland en inkomsten uit de BES.¹⁹³

Gezien het feit dat het opnemen van de BES eilanden in de verdragen met China en Ethiopië op twee verschillende manieren zijn gedaan, zal het interessant zijn om te zien hoe dit in andere verdragen zal gaan. Het lijkt mij in ieder geval handiger als er in de toekomst een aparte regeling voor de BES in verdragen worden opgenomen zodat er meer duidelijkheid ontstaat met betrekking tot de voorkoming van dubbele belasting voor inwoners van de BES eilanden.

4.4.3 Het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting BES

Naast de bovengenoemde verdragen heeft de BES eilanden ook een eenzijdig regeling ter voorkoming van dubbele belasting, het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting BES (hierna: BvdB BES). Het BvdB BES is van belang voor de voorkoming van dubbele belasting met landen waarmee geen bilaterale verdrag is gesloten en is alleen van toepassing op inwoners van de BES. Inwoners van Europees Nederland of een van de andere landen binnen het Koninkrijk kunnen er geen beroep op doen.

Een eenzijdig regeling met betrekking tot voorkoming dubbele belasting is voor de BES eilanden nieuw. Onder het Nederlandse Antilliaanse recht bestond een verordening ter voorkoming van dubbele belasting waarin de mogelijkheid bestond om een dergelijke voorziening te treffen, maar daaraan is nooit invulling gegeven. Gezien het beperkt aantal bilaterale verdragen dat tot nu toe op de BES eilanden van toepassing is, is een eenzijdige regeling van groot belang zijn voor inwoners van de BES.

Het BvdB BES heeft betrekking op inkomsten die afkomstig zijn uit derde landen (niet behorend tot het Koninkrijk) die ook op de BES belast zou kunnen worden. De reikwijdte van het besluit is echter beperkt tot de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de kansspelbelasting.¹⁹⁴ De opbrengstbelasting en de vastgoedbelasting vallen er dus hier niet onder. Dit is goed te verklaren. De vastgoedbelasting is namelijk geen belasting op inkomsten maar op vastgoed gelegen op de BES. Internationaal gezien is het gebruikelijk dat de heffing op onroerende zaken wordt toegewezen aan de staat waar de onroerende zaak zich bevindt. Voor de opbrengstbelasting geldt dat alleen vennootschappen die op de BES gevestigd

¹⁹³ Voor China en Ethiopië zal dit echter niet snel tot problemen leiden aangezien beide landen uitsluitend de verrekeningsmethode toepassen bij de voorkoming van dubbele belasting.

¹⁹⁴ Artikel 1 lid 1 BvdB BES.

zijn in de heffing worden betrokken. Daarnaast zal de heffing ook doorgaans (voor een deel) aan de BES worden toegewezen; er zal anders in de regel geheel geen heffing kunnen plaats vinden aan de bron. De belastingen waarmee lichamen worden geconfronteerd vallen dus buiten de reikwijdte van het BvdB BES.

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de internationale fiscale aspecten van de positie van de BES besproken. Hierbij stond de voorkoming van dubbele belasting centraal. De eerste internationale verhouding die is behandeld is de verhouding tussen Nederland en de BES. Deze twee landen vormen na de staatkundige verandering een land maar met twee verschillende belastingstelsels. Om de heffing van dubbele belasting te voorkomen is de BRN geïntroduceerd. De BRK is op de verhouding Nederland – BES, namelijk niet meer van toepassing. De regeling is wel een bijzondere aangezien het binnen een land geldt. Dit maakt dat een aantal bepalingen die normaal in een voorkomingregeling zouden zijn opgenomen, overbodig zijn. Hierbij kan worden gedacht aan bepalingen inzake de uitwisseling van informatie en onderling overleg. De regeling zorgt echter ook voor een aantal onevenwichtigheden. Zo is de vastgoedbelasting wel van toepassing op passieve vennootschappen die feitelijk in Nederland zijn gevestigd en vastgoed op de BES eilanden aanhouden, maar niet op passieve vennootschappen die op de BES zijn gevestigd en vastgoed op de BES aanhouden. Deze onevenwichtigheid zou m.i. niet binnen een land moeten bestaan en zou derhalve moeten worden opgelost.

De tweede verhouding die behandeld is, is de verhouding tussen de landen binnen het Koninkrijk. De BRK is op deze verhouding nog van toepassing, maar zal met de tijd vervangen worden door individuele bilaterale verdragen tussen Nederland (inclusief de BES) en de andere landen binnen het Koninkrijk. De gevolgen van de BRK voor het nieuwe fiscale stelsel lijken beperkt, aangezien de opbrengst- en vastgoedbelasting niet expliciet zijn opgenomen in het verdrag. Inmiddels is een wetsvoorstel voor een regeling tussen Nederland en Curaçao aanhangig bij het parlement. Voor de BES is hier van belang dat de het verdrag geen afbreuk doet op de heffingsbevoegdheid van de BES om opbrengst- en vastgoedbelasting op de BES-eilanden te heffen.

Als laatste is de verhouding ten op zichte van derde landen besproken. Hierbij zijn de afgesloten bilaterale verdragen van belang dan wel de eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting. De verdragen die door de Nederlandse Antillen zijn gesloten voor de staatkundige verandering zijn van toepassing gebleven op de BES. De verdragen die door Nederland zijn gesloten voor de staatkundige verandering zijn echter niet van toepassing op de BES, aangezien de BES niet expliciet als verdragsland

wordt genoemd in de verdragen. Wel kunnen de BES in toekomstige Nederlandse verdragen worden opgenomen. De BES eilanden zijn niet in staat om zelfstandig (lees: zonder hulp van Nederland) bilaterale verdragen te sluiten. Tot nu toe zijn er twee verdragen gesloten waarin de BES zijn opgenomen, namelijk het verdrag met China en het verdrag met Ethiopië. Het opnemen van de BES in deze verdragen is op verschillende manieren vorm gegeven zodat het interessant zal zijn om te zien hoe dit in de toekomst verder ontwikkelt. Naast deze verdragen hebben de BES eilanden ook een eenzijdig verdrag ter voorkoming van dubbele belasting. De BvdB BES kan door inwoners van de BES worden toegepast voor de voorkoming van dubbele belasting met landen waarmee geen bilaterale verdrag is gesloten. De regeling is echter beperkt tot de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de kansspelbelasting, zodat lichamen niet onder de reikwijdte vallen.

5. Samenvatting, conclusies en aanbevelingen

5.1 Samenvatting

Bij de ontmanteling van de Nederlandse Antillen op 10-10-10 zijn de BES-eilanden, Bonaire, Sint Eustatius en Saba onderdeel gaan uitmaken van Nederland. Sindsdien bestaat het land Nederland uit een Europees deel en een Caribisch deel. In verband met deze staatkundige wijziging is ook het fiscale stelsel op de BES-eilanden vernieuwd. Het nieuwe fiscale stelsel is op 1 januari 2011 in werking getreden. Met de introductie van dit nieuw fiscale stelsel kent het Koninkrijk vijf verschillende fiscale stelsels, te weten die van Aruba, Curaçao, Sint Maarten, Europees Nederland en Caribisch Nederland. Nederland heeft dus twee fiscale stelsels. Het nieuwe fiscale stelsel op de BES is ten opzichte van het Antilliaanse stelsel sterk gewijzigd. Zo is de winstbelasting afgeschaft en daarvoor in de plaats is een vastgoedbelasting en een opbrengstbelasting ingevoerd. Het omzetbelastingstelsel heeft daarnaast ook belangrijke wijzigingen ondergaan met de introductie van de algemene bestedingsbelasting (ABB). Deze veranderingen ten aanzien van de fiscale positie van de BES heeft mij gebracht tot de volgende onderzoeksvraag:

Welke gevolgen heeft de invoering van de ABB, de opbrengst- en de vastgoedbelasting voor de BES-eilanden en voor de wisselwerking tussen de BES-eilanden en de andere landen binnen het Koninkrijk?

Deze onderzoeksvraag heb ik aan de hand van een aantal deelvragen in de diverse hoofdstukken beantwoord.

In hoofdstuk 2 is de afschaffing van de winstbelasting behandeld en de daarmee samenhangende invoering van de opbrengst- en de vastgoedbelasting. Hier ben ik ingegaan op de beweegredenen van de Nederlandse overheid om de winstbelasting af te schaffen. Deze redenen waren met name de complexiteit, de hoge administratieve lasten en de geringe opbrengsten van de winstbelasting. Daarna ben ik ingegaan op de vervangers van de winstbelasting: de opbrengst- en de vastgoedbelasting. Bij deze nieuwe belastingen speelde modernisering en eenvoud een belangrijke rol. De nieuwe belastingen moeten daarnaast meer rekening houden met de bescheiden schaal en de specifieke omstandigheden waarin de BES-eilanden zich bevinden. De vastgoedbelasting is een forfaitaire heffing op onroerende zaken gelegen op de BES-eilanden. Een voordeel van deze belasting ten opzichte van de winstbelasting is dat het minder gevoelig is voor de conjunctuur. De opbrengstbelasting is een belasting op vermogensuitdelingen van lichamen. Deze belasting is in essentie een dividendbelasting, maar met een bredere reikwijdte. Ik ben uitgebreid ingegaan op de werking van beide belastingen. Hierbij is ook de

vestigingsplaatsfictie aan bod gekomen. Deze fictie bepaalt dat lichamen op de BES in eerste instantie geacht worden in Nederland te zijn gevestigd, met als gevolg onderworpenheid aan de Nederlandse vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Pas als aan een aantal voorwaarden wordt voldaan, vallen de lichamen onder de heffing van de opbrengst- en de vastgoedbelasting. De fictie voorkomt dat passieve vennootschappen, zoals kasgeldvennootschappen en beleggingsvennootschappen, zich voor fiscale doeleinden op de BES-eilanden vestigen. Als laatste heb ik in hoofdstuk 2 de gevolgen van de opbrengst- en de vastgoedbelasting besproken voor zowel de overheid, de bedrijven als de particulieren.

In hoofdstuk 3 ben ik ingegaan op de ABB. Deze belasting is de nieuwe belasting op omzet op de BES eilanden en verving de LOB op Bonaire en de BBO op Saba en Sint Eustatius. Door de invoering van de ABB wordt op alle drie de eilanden eenzelfde omzetbelasting geheven. Toch zijn er kleine verschillen tussen de bovenwindse eilanden Saba en Sint Eustatius en het benedenwindse eiland Bonaire. Ik ben uitgebreid ingegaan op de werking, de reikwijdte en de subjectieve en objectieve belastingplicht van de belasting. Ik heb daarbij de belastingen zoveel mogelijk vergeleken met de Nederlandse omzetbelasting en de Antilliaanse omzetbelastingen. Een groot verschil van de ABB ten opzichte van de oude systemen is dat de ABB minder cumulatief is. Ik ben daarnaast kort ingegaan op de Douane en Accijnswet BES. De Douane en Accijnswet is namelijk nauw verweven met de ABB. De gevolgen van de belasting zijn besproken voor de overheid, de bedrijven en de particulieren.

In hoofdstuk 4 zijn de internationale aspecten van het belastingstelsel besproken. Hier ben ik ten eerste ingegaan op de relatie tussen de BES en Nederland. Doordat de BES onderdeel zijn geworden van Nederland, maar een eigen fiscale stelsel behouden, doet zich binnen één land de mogelijkheid van dubbele belasting voor. Om dit te voorkomen is de BRN geïntroduceerd. Ten tweede ben ik ingegaan op de relatie tussen de BES en de andere landen binnen het Koninkrijk. Deze relatie wordt vooralsnog geregeld in de BRK. Beoogd is echter de BRK te vervangen door afzonderlijke verdragen tussen Nederland (inclusief de BES) en de andere landen binnen het Koninkrijk. De afzonderlijke regeling tussen Nederland en Curaçao is gereed en wordt momenteel door de parlementen van beide landen behandeld op basis van een daartoe stekkend wetsvoorstel. Ik heb een aantal wijzigingen ten opzichte van de BRK en de gevolgen van de nieuwe regeling voor de BES besproken. Tenslotte is de relatie tussen de BES en derde landen aan bod gekomen. Verdragen die door de Nederlandse Antillen zijn afgesloten blijven van toepassing op de BES. Vanaf de staatkundige verandering is primair Nederland verantwoordelijk voor verdragen tussen de BES en derde landen. De inzet van Nederland is om (indien mogelijk) de BES

eilanden mee te nemen in nieuwe verdragen die door Nederland worden gesloten. Tot nu toe zijn de BES in twee verdragen met Nederland opgenomen, namelijk in het verdrag met China en met Ethiopië. Daarnaast heeft de BES een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting, de BvdB BES. Deze kan door inwoners worden toegepast in de gevallen waarin geen bilaterale verdrag is gesloten.

5.2 Conclusies en aanbevelingen

Ik ben op basis van mijn analyse tot een aantal conclusies en aanbevelingen gekomen die hierna zijn opgenomen.

Afschaffing winstbelasting

Met de invoering van het nieuwe fiscale stelsel heeft de overheid een opmerkelijke keuze gemaakt door de winstbelasting af te schaffen. Ondanks de nadelen die met de afschaffing van een winstbelasting gepaard gaan, lijkt de afschaffing geen grote (negatieve) gevolgen te hebben voor de BES. De nieuwe belastingen, de opbrengst- en de vastgoedbelasting, zijn minder complex, beter uitvoerbaar en hebben een hogere opbrengst. Hoewel aan de opbrengst- en de vastgoedbelasting het een en ander kan worden verbeterd, kan voorzichtig worden gezegd dat de afschaffing van de winstbelasting op de BES een verstandige keuze is geweest.

Tarieven vastgoedbelasting niet goed vastgesteld

Het voordeel uit onroerende zaken voor de vastgoedbelasting wordt forfaitair vastgesteld op 4% van de waarde. Dit percentage is tijdens de parlementaire behandeling niet onderbouwd en ligt, gezien de dalende rendementen in de vastgoedsector, veel hoger dan het huidige reële rendement op vastgoed. Daarnaast is sinds de invoering van de vastgoedbelasting het belastingtarief al drie keer gewijzigd. Dit zijn duidelijk tekenen dat de hoogte van de tarieven van tevoren niet goed is onderbouwd.

Hoewel het niet mogelijk is om te weten wat een goed tarief is, zou de overheid m.i. meer moeite moeten doen om de huidige tarieven te onderbouwen. Dit zou ook voor meer begrip leiden bij belastingplichtigen. Hierbij is een onderzoek nodig naar de reële/gemiddelde rendementen van onroerende zaken op de eilanden. Hierover is namelijk geen informatie beschikbaar.

Overheid bevoordeeld hotelsector

In de vastgoedbelasting is een speciale verlaagd tarief opgenomen voor de hotelsector. De hotelsector zou namelijk onevenredig hard worden getroffen, omdat hotels een veel hogere waarde hebben dan andere onroerende zaken en deze waarde niet in lijn is met de rentabiliteit. De regeling is zo vorm

gegeven dat geen enkel andere sector dit verlaagd tarief zou kunnen toepassen. De overheid houdt hiermee geen rekening met het feit dat ook andere sectoren onevenredig hard belast zou kunnen zijn. Deze voorkeursbehandeling is m.i. niet te rechtvaardigen. Uitzonderingen die per sector worden ingevoerd gaan bovendien ten koste van de eenvoud van de vastgoedbelasting.

De speciale regeling voor de hotelsector moet worden uitgebreid zodat alle belastingplichtigen die onevenredig zwaar worden belast er gebruik van kunnen maken. Dit kan bijvoorbeeld door de regeling niet alleen voor de hotelsector van toepassing te laten zijn maar voor alle belastingplichtigen met vastgoed boven een bepaalde waarde of waar men kan aantonen dat de druk van de vastgoedbelasting in relatie tot de behaalde rendementen heel hoog ligt.

Vestigingsplaatsfictie niet van toepassing op stichtingen en doelvermogens

Stichtingen en doelvermogens worden altijd geacht in de BES te zijn gevestigd en vallen daarmee niet onder de vestigingsplaatsfictie. Reden hiervoor is dat deze lichamen alleen onder de heffing van de vennootschapsbelasting vallen indien en voor zover een onderneming wordt gedreven en helemaal niet onder de heffing van de dividendbelasting vallen. Het gevolg hiervan is dat de lichamen ongeacht hun activiteiten onder de opbrengst- en de vastgoedbelasting vallen. Hiermee kan alsnog misbruik worden gemaakt van het nieuw fiscale stelsel.

De wetgever kan dit oplossen door te bepalen dat stichtingen en doelvermogens niet alleen onder de vestigingsplaatsfictie vallen, maar ook daadwerkelijk in Nederland worden belast indien zij niet aan de voorwaarden voldoen.

Opbrengstbelasting is te omzeilen met vaste inrichting

De winst behaald door vaste inrichtingen op de BES valt niet onder de reikwijdte van de opbrengstbelasting. Vaste inrichtingen voldoen namelijk niet aan het vestigingscriterium. Voor vaste inrichting met een hoofdhuis op de ACS eilanden is daarom bepaald dat de winst in Nederland wordt belast. Dit geldt echter niet voor vaste inrichtingen met een hoofdhuis in een derde land. Door gebruik te maken van een van deze vaste inrichtingen is het dus mogelijk om de opbrengstbelasting te omzeilen.

De overheid moet dit lek in de opbrengstbelasting dichten. Dit kan door alle vaste inrichtingen (niet alleen vaste inrichtingen met een hoofdhuis in de ACS) hetzelfde te behandelen als lichamen. Dit

voorkomt bovendien het ontstaan van een heffingsvacuüm wanneer de heffing wordt toegewezen aan de BES.

Eindafrekeningsbepaling te ruim geformuleerd

In artikel 5.8 Belastingwet BES is bepaald dat bij de opbrengstbelasting een eindafrekening plaatsvindt indien belastingplichtigen niet langer geacht wordt op de BES te zijn gevestigd. Het lichaam wordt in dat geval geacht zijn vermogen te hebben uitgedeeld direct voorafgaand aan het moment dat het niet meer onderworpen is aan de opbrengstbelasting. Door het gebruik van de term vermogen kunnen naast de winstreserves ook het aandelenkapitaal en agio worden belast.

Deze bepaling moet anders geformuleerd worden, zodat alleen de stille reserves en ingehouden winsten onder de reikwijdte van de bepaling kunnen vallen.

Bij invoering ABB te weinig rekening gehouden met specifieke situatie BES

Bij de invoering van de ABB lijkt de wetgever zijn missie om een eenvoudig belastingstelsel in te voeren vergeten te zijn. Veel bepalingen in de ABB zijn letterlijk overgenomen uit de Nederlandse omzetbelasting en zijn heel uitgebreid of op heel specifieke gevallen van toepassing. Daarnaast heeft de wetgever met de bepaling voor groene auto's, Nederlandse beleid rechtstreeks overgenomen op de BES. Hierbij is geen rekening gehouden met het feit dat de situatie op de BES anders is dan in Nederland.

Veel van de bepalingen in de ABB zijn voor kleine eilanden zoals de BES overbodig en kunnen, met het oog op de eenvoud, worden afgeschaft. Hierbij valt te denken aan de vele bijzondere bepalingen voor het vaststellen van de plaats van dienst.

ABB botst met LOB en BBO

Na de invoering van de ABB zijn veel prijsstijgingen op de BES geconstateerd. Een van de oorzaken hiervan is de import van producten uit Curaçao en Sint Maarten. Op deze producten drukt namelijk ook LOB en BBO. Dit zorgt voor dubbele belasting aangezien de producten bij import ook met ABB worden belast. De overheid heeft dit probleem en de gevolgen daarvan voor consumenten duidelijk onderschat. Met Curaçao zijn intussen afspraken gemaakt om de fiscale belemmeringen in het goederenverkeer tussen Curaçao en Bonaire zo veel mogelijk weg te nemen. Voor de situatie tussen Sint Maarten en Saba en Sint Eustatius zijn echter nog geen concrete afspraken. Dit moet dus zo snel mogelijk gebeuren.

ABB zorgt nog altijd voor cumulatie

Een voordeel van de ABB is dat het minder cumulatief is dan zijn voorgangers. De cumulatie is echter niet helemaal weggenomen. In de dienstensector en met name in de horeca is nog altijd sprake van cumulatie. Dit kan ook als een van de oorzaken worden gezien van hogere prijzen op de BES. De overheid probeert de cumulatie te verhelpen door een lager tarief in te voeren voor diensten, maar hierdoor wordt het probleem alleen omzeild.

De overheid moet de cumulatie in de ABB volledig wegnemen en niet alleen verzachten. Dit kan bijvoorbeeld door de dienstensector de mogelijkheid te geven om voorbelasting af te trekken. Hiermee wordt het probleem definitief verholpen.

Lichamen in gelijke situaties, ongelijk behandeld door vestigingsplaatsfictie

De vestigingsplaatsfictie geldt ook voor toepassing van de vastgoedbelasting. Als gevolg hiervan ontstaat er een verschil in behandeling tussen lichamen die feitelijk in Nederland zijn gevestigd en lichamen die fictief (op grond van de vestigingsplaatsfictie) in Nederland zijn gevestigd. Onroerende zaken gelegen op de BES worden in het eerste geval onder de heffing van de vastgoedbelasting gebracht en in het andere geval in de Nederlandse heffing betrokken. Dit heeft als gevolg dat lichamen die in gelijke situaties verkeren, ongelijk worden behandeld.

De overheid moet deze ongelijke behandeling opheffen. Een manier om dit te doen is door de fictie alleen te laten gelden voor de opbrengstbelasting en niet tevens voor de vastgoedbelasting. Dit zal er bovendien voor zorgen dat de hoofdregel wordt toegepast, namelijk dat vastgoed belast is waar het is gelegen.

Het bovenstaande in achtnemend kan worden gesteld dat het belastingstelsel niet optimaal is ingericht en verbeteringen wenselijk zijn.

5.3 Experiment geslaagd?

Met de invoering van het nieuw fiscale stelsel op de BES-eilanden is Nederland een grote fiscaal experiment aangegaan. Het stelsel wijkt namelijk veel af van zowel het Antilliaans belastingstelsel als het Nederlandse belastingstelsel. De doelstellingen van dit nieuwe fiscale stelsel waren: voldoende

opbrengst, uitvoerbaarheid, draagvlak op de eilanden en stimulansen ter bevordering van lokaal ondernemerschap. Hierna zal worden gekeken of deze doelstellingen zijn behaald.

Voldoende opbrengst

Het nieuwe fiscale stelsel moet voldoende opbrengst genereren. Daarnaast streeft de overheid om de belastingdruk voor belastingplichtigen gelijk te houden aan de belastingdruk van voor de invoering van het nieuwe fiscale stelsel. Om deze reden moest de opbrengst van het nieuwe fiscale stelsel ongeveer gelijk zijn aan de opbrengst van het oud fiscale stelsel. Deze doelstelling lijkt te zijn behaald. De opbrengst van de opbrengst- en vastgoedbelasting is zelfs hoger dan verwacht, maar de meeropbrengst is tot nu toe beperkt teruggesluisd naar belastingplichtigen. Van voldoende opbrengst lijkt in ieder geval wel sprake te zijn.

Uitvoerbaarheid

Om de uitvoerbaarheid te verbeteren moest het fiscale stelsel zo eenvoudig mogelijk worden ingericht. Deze doelstelling is m.i. maar deels behaald. De invoering van de opbrengst- en vastgoedbelasting heeft inderdaad veel vereenvoudigingen met zich gebracht ten opzichte van de winstbelasting. Met de invoering van de ABB echter, lijkt de belasting ingewikkelder te zijn geworden.

Draagvlak op de eilanden

Door het Antilliaanse stelsel als startpunt te nemen zou (deels) draagvlak worden gecreëerd onder de bevolking op de BES. Het stelsel is echter zodanig aangepast dat er wat betreft de winstbelasting en de omzetbelasting geen overeenkomsten meer zijn met het oude stelsel. Van draagvlak met betrekking tot deze belastingen is m.i. geen sprake.

Stimulansen ter bevordering van lokaal ondernemerschap

Door de winstbelasting af te schaffen hoopt Nederland dat dit een positief effect zal hebben op de ontwikkeling van duurzaam en reëel ondernemerschap. De vraag of deze doelstelling is behaald is moeilijk te beantwoorden. In theorie kan de afschaffing van een winstbelasting zeker als positief worden gezien voor ondernemingen. Of dit in de praktijk ook heeft geleid tot een toename van het aantal actieve bedrijven moet nog blijken. Hiervoor moet namelijk een onderzoek worden gedaan naar de groei van het aantal actieve ondernemingen op de BES. Hierover zijn (nog) geen cijfers beschikbaar.

Concluderend kan worden gezegd dat hoewel het nieuwe fiscale stelsel een aantal verbeteringen met zich heeft gebracht, niet alle doelen zijn behaald. Daarnaast is op een aantal gebieden nog verbeteringen wenselijk. De overheid is in ieder geval een eind op weg en het zal interessant zijn om te zien hoe het stelsel zich verder ontwikkelt.

Literatuurlijst

Boeken

- Graaf, A.C.G.A.C. de, Kavelaars, P., Stevens, A.J.A., *Internationaal belastingrecht*, FED Fiscale Studieserie nr. 39, Zevende herziene druk, Kluwer, Deventer, 2013.
- Kavelaars, P., Adeler, J., Beeks, D. en Lopez Ramirez, J., *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, SDU Uitgevers, Den Haag, 2013.
- Kesteren, H.W.M. van, Hilten, M.E. van, *Omzetbelasting*, FED Fiscale Studieserie nr. 6, Twaalfde druk, Deventer, 2010.
- Oostindie, G. en Klinkers, I., *Gedeeld Koninkrijk, De ontmanteling van de Nederlandse Antillen en de vernieuwing van de trans-Atlantische relaties*, Amsterdam University Press, Amsterdam, 2012.
- Strik, S.A.W.J. en Vries, N.H. de, *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Studenteneditie 2010-2011, Kluwer, Deventer, 2010.

Artikelen

- Adeler, J. en Kavelaars, P., *BES-wetgeving: Nederland kent voortaan twee fiscale stelsels*, MBB 2010/05.
- 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.
- Graaf, M.C. de, *Voorkoming van dubbele belasting in het Koninkrijk*, MBB 2011/07-08
- 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. de en Lewis, I., *Emigratieheffing voor dividenden in de BES-wetgeving: (g)een optie voor (het Europese deel van) Nederland*, WFR 2011/1016.
- Haarmans, J.C.J.M., *Internationale zijde van de Antilliaanse winstbelasting en de wetgever als heerscher in het rijk der normen*, WFR 2003/1773.
- Harreman, D., *10-10-10: geen fiscale gevolgen voor Aruba, of toch wel?*, MBB 2011/07-08.
- Kattouw, A., Vanenburg, S.R. en Brandsma, R.P.C.W.M., *De Belastingregeling voor Nederland en Curaçao*, WFR 2014/1437
- Kavelaars, P., *Fiscaliteit in Caribisch Nederland*, WFR 2011/300.
- Kavelaars, P., *Caribisch Nederland: Internationale aspecten (deel 1)*, NTFRB 2011/7.

- Kavelaars, P., *Caribisch Nederland: Internationale aspecten (deel 2)*, NTFRB 2011/12.
- 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.
- Starreveld, J. en Adeler J., *Twee jaar fiscale wetgeving in Caribisch Nederland: een lichte zonnesteek of flinke tropenkoorts!*, WFR 2013/252
- Streek, J.L. van de, *Proefballonnen voor de toekomst van de vennootschapsbelasting*, WFR 2012/329
- 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, 32 189, *Belastingwet BES*.
- Kamerstukken II 2009/10, 32 190, *Douane en Accijnswet BES*.
- Kamerstukken II 2010/11, 32 276, *Invoeringswet fiscaal stelsel BES*.
- Kamerstukken II 2011/12, 33 004, *Overige Fiscale maatregelen 2012*.
- Kamerstukken II 2011/12, 33 245, *Fiscale verzamelwet 2012*.
- Kamerstukken II 2012/13, 33 637, *Fiscale verzamelwet 2013*.
- Kamerstukken II 2012/13, 33 402, *Belastingplan 2013*.
- Kamerstukken II 2013/14, 33 752, *Belastingplan 2014*.

Overige bronnen

- Databank Kluwer Navigator
- Databank NDFR