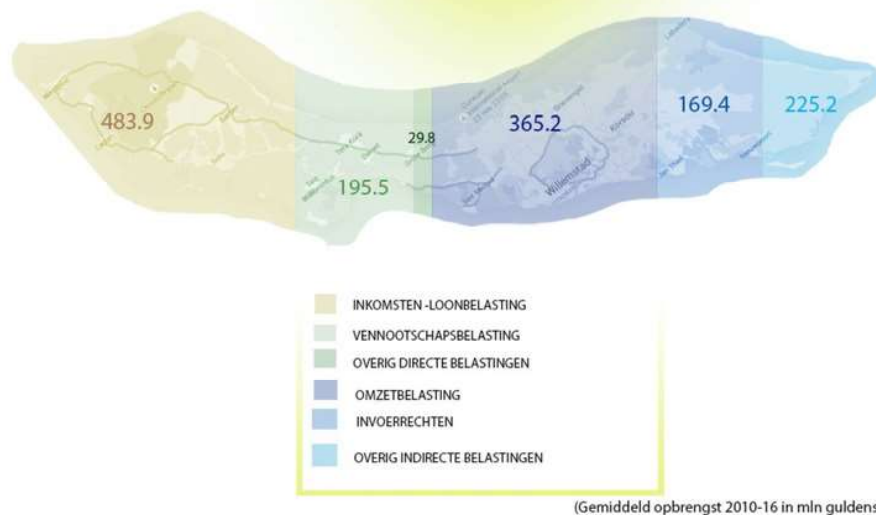


Servage R.N.S..pdf

by Servage, R.N.S. Servage

FILE	23067AHA-1127148.PDF	WORD COUNT	39448
TIME SUBMITTED	18-DEC-2018 12:25PM (UTC+0100)	CHARACTER COUNT	227367
SUBMISSION ID	1058707745		

De ontwikkeling van de Curaçaose omzetbelasting: een oplossing voor de cumulatie van heffing



Naam student:

Rishelyne Servage

Studentnummer:

380464

Begeleider:

Dr. R. Zuidgeest

Tweede beoordelaar:

Prof. Dr. P. Kavelaars

Datum :

5 februari 2019

Inhoudsopgave

2	Gebruikte afkortingen.....	4
	Hoofdstuk 1: Inleiding.....	7
1.1	Aanleiding.....	7
1.2	Probleemstelling.....	8
1.3	Toetsingskader.....	9
1.4	Afbakening van het onderwerp.....	9
1.5	Opbouw.....	10
	Hoofdstuk 2: Staatkundige geschiedenis van Curaçao.....	9
2.1	Inleiding.....	11
2.2	De weg naar zelfstandigheid in het Koninkrijk.....	11
2.3	Deelconclusie.....	11
	Hoofdstuk 3: Het belastingstelsel op Curaçao.....	12
3.1	Inleiding.....	13
3.2	De ontwikkeling van belastingen op Curaçao.....	13
3.2.1	Belastingen voor de Wereldoorlogen.....	13
3.2.2	De periode van WO I tot en met WO II: 1914-1945.....	13
3.2.3	De periode na de Wereldoorlogen tot 2001.....	14
3.2.4	De periode vanaf het Nieuw Fiscaal Raamwerk: 2002-2009.....	14
3.2.5	De periode na de ontmanteling: van 10-10-10 tot heden.....	15
3.3	Caribische Nederland: BES.....	16
3.4	Aruba.....	17
3.5	Sint-Maarten.....	17
3.6	Deelconclusie.....	17
	Hoofdstuk 4: De economische toestand van Curaçao.....	18
4.1	Inleiding.....	19
4.2	De economische pijlers op Curaçao.....	19
4.2.1	Olieraffinaderij.....	20
4.2.2	Financiële sector.....	21
4.2.3	Toerisme.....	21
4.2.4	Internationale positie.....	22
4.3	Deelconclusie.....	23

Hoofdstuk 5: Ontwikkeling van de Curaçaose omzetbelasting.....	24
5.1 Inleiding.....	24
5.2 Eerste ontwerp omzetbelasting voor de Nederlandse Antillen.....	24
5.2.1 Introductie van een specifieke omzetbelasting.....	25
5.2.2 De eerste sporen van een omzetbelasting op Curaçao.....	26
5.2.3 De invoering van de omzetbelasting in 1999.....	27
5.3 Vanaf 10-10-2010: Curaçao als zelfstandig land in het Koninkrijk.....	28
5.3.1 Belastingplan 2011-2014: van een omzetbelasting-systeem naar een BTW-systeem.....	28
5.3.1.1 Belastingplan 2011.....	29
5.3.1.2 Belastingplan 2012.....	30
5.3.1.3 Belastingplan 2013.....	31
5.3.1.4 Belastingplan 2014.....	32
5.3.1.5 Belastingplan 2015.....	33
5.4 Tekortkomingen in het huidige Curaçaose omzetbelastingstelsel.....	34
5.4.1 Tekortkomingen in het basisontwerp.....	34
5.4.1.1 Cumulatie van omzetbelasting.....	34
5.4.1.2 Cumulatie in de praktijk.....	35
5.4.1.3 Beschikking aftrekrecht bij import van handelsgoederen.....	38
5.4.1.4 Levering van diensten op het vliegveld.....	39
5.4.2 Overige tekortkomingen.....	40
5.4.2.1 Sector gerelateerde tekortkomingen.....	40
5.5 Analyse huidige omzetbelastingstelsel.....	40
5.5.1 Doelmatigheid.....	41
5.5.1.1 Langetermijneffecten.....	41
5.5.1.2 Kortetermijneffecten.....	43
5.5.1.2.1 Gevoelsinflatie.....	44
5.5.2 Uitvoerbaarheid.....	46
5.5.3 Neutraliteit.....	46
5.6 Deelconclusie.....	47
Hoofdstuk 6: Omzetbelastingstelsels wereldwijd.....	49
6.1 Inleiding.....	49
6.2 Omzetbelastingstelsels.....	49
6.2.1 Verkeersbelasting.....	49
6.2.2 Productiebelasting.....	49
6.2.3 Verbruiksbelasting.....	50
6.3 Eenmalige heffingen.....	50
6.3.1 Fabrikantenbelasting.....	50
6.3.2 Groothandelsbelasting.....	51
6.3.3 Kleinhandelsbelasting.....	51

6.4	Meermalige heffingen.....	51
6.4.1	Cumulatieve heffingen.....	52
6.4.2	Niet-cumulatieve heffingen.....	52
6.4.2.1	Additieve methode: Belasting over Toegevoegde Waarde.....	52
6.4.2.2	Subtractieve methode 1: Belasting over Toegevoegde Waarde...	53
6.4.2.3	Subtractieve methode 2: BTW met aftrek van vooromzet.....	53
6.4.2.4	Flat tax.....	54
6.4.2.5	Persoonlijke consumptiebelasting.....	54
6.5	Analyse omzetbelastingstelsels.....	55
6.5.1	Uitvoerbaarheid en doelmatigheid.....	56
6.5.2	Efficiëntie.....	54
6.6	De BTW met aftrek van voorbelasting.....	59
6.7	Invoering BTW-stelsel.....	60
6.7.1	Een vergelijking met de nieuwe BTW-systemen van Saoedi-Arabië en Singapore.....	61
6.7.1.1	Saoedi-Arabië.....	61
6.7.1.1.1	Overheidsopbrengsten.....	62
6.7.1.1.2	Consumentenprijzen: inflatie.....	62
6.7.1.2	Singapore.....	63
6.8	Deelconclusie.....	65
Hoofdstuk 7:	Analyse: Een non-cumulatief consumptiestelsel op Curaçao.....	66
7.1	Inleiding.....	66
7.2	Doelmatigheid: wegwerken cumulatie in heffing	66
7.3	Neutraliteit.....	68
7.4	Uitvoerbaarheid.....	71
7.5	Efficiëntie.....	71
7.6	Overheidsfinanciën.....	72
7.7	Een BTW-stelsel op Curaçao.....	73
7.8	Deelconclusie	73
Hoofdstuk 8:	Conclusie.....	77
	Naschrift.....	81
	Bibliografie.....	83
	Bijlage.....	85

Gebruikte afkortingen

ABB	Algemene bestedingsbelasting
ALL	Algemene Landsverordening Landsbesluiten
BBO	Belasting op bedrijfsomzetten
Bbp	Bruto binnenlands product
Benedenwindse Eilanden	Aruba, Bonaire en Curaçao
Bovenwindse Eilanden	St. Eustatius, St. Maarten en Saba (de SSS-eilanden)
Bruto nationaal product	Bnp
CFT	Commissie Financieel Toezicht
CPB	Centraal Planbureau
CPI	Consumenten Prijs Index
CTB	Curaçao Tourist Board
HI	Hectoliter
LGO	Landen en Gebieden Overzee
LvEZ	Landsverordening Economische Zones
Lvometbelasting	Landsverordening omzetbelasting
Lvl	Landsverordening op de Inkomstenbelasting
MEO	Ministerie van Economische Ontwikkelingen
MvT	Memorie van Toelichting
NAf	Nederlands Antilliaanse florin (gulden)
NFR	Nieuw Fiscaal Raamwerk
Omzetbelasting	Omzetbelasting
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
P.B.	Publicatie Blad
RFT	Rijkswet Financieel Toezicht
RST	Retail Sales Tax
RTC	Ronde Tafel Conferentie
RvA	Raad van Advies
RvB	Raad van Bestuur
SER	Sociaal Economisch Raad
SPF	Stichting Particulier Fonds
Sv	Successiebelastingverordening

Voorwoord

Als iemand die haar jeugd op Curaçao heeft doorgebracht en later naar Nederland is geëmigreerd om Fiscale Economie te studeren heb ik altijd de behoefte gehad om later mijn kennis in te zetten om de (fiscale) ontwikkeling van mijn kleine eiland te bevorderen. Het terrein van de Curaçaose omzetbelasting heeft mij daarbij bijzonder gefascineerd het meest getrokken.

Om de masterfase van mijn studie af te ronden heb ik dat terrein dan ook als onderwerp van mijn afstudeerscriptie gekozen.

Om deze scriptie te schrijven heb ik de steun van verschillende deskundigen, familie en vrienden gekregen. Hoewel ik vanaf het begin al zeker wist welk onderwerp ik in mijn master scriptie zou willen behandelen, heb ik veel ondersteuning gehad om de benodigde informatie te kunnen genereren. Ten eerste wil ik alle begeleiders die mij met deze scriptie hebben geholpen van harte bedanken. Het betreft drs. P. Oerlemans, dr. R. Zuidgeest en prof. dr. P. Kavelaars. Ik waardeer elke tip en alle opmerkingen die u als mijn scriptiebegeleider aan mij heeft meegegeven gedurende het schrijfproces van mijn scriptie. Ten tweede wil ik alle Inspecteurs van de Curaçaose Belastingdienst bedanken die mij geholpen hebben om tijdens mijn scriptiestage de benodigde informatie te verzamelen. In het bijzonder wil ik Inspecteur Bentoera bedanken die als deskundige op het gebied van de Curaçaose omzetbelasting gedurende mijn scriptiestage heeft begeleid.

Verder wil ik ook mijn familie en vrienden bedanken voor hun emotionele support.

Ik wens u veel leesplezier!

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Aanleiding

Vanaf 10 oktober 2010 bestaan de Nederlandse Antillen niet meer. Curaçao en Sint-Maarten zijn vanaf bovengenoemde datum autonome landen in het Koninkrijk der Nederlanden. Bonaire, Sint Eustatius en Saba vormen vanaf deze datum samen de BES-Eilanden (BES) die onderdeel zijn van het land Nederland. De BES wordt als het 'buiten Europa gelegen grondgebied van Nederland' beschouwd. De wetgevingen die voor de voormalige Nederlandse Antillen golden, bleven in stand met enkele aanpassingen die de eilanden daarna hebben ingevoerd.

Curaçao kent onder andere een omzetbelasting. Een belangrijk kenmerk van de omzetbelasting is dat deze tot cumulatie van heffing leidt, indien het een distributiekanaal met verschillende schakels betreft, het zogenoemd cascdestelsel. Men spreekt van cumulatie van heffing indien in een schakel omzetbelasting wordt geheven over een prijs, inclusief de omzetbelasting die in de vorige schakel(s) was geheven. Door het cascade-effect is de uiteindelijke belangedruk hoger dan het statutair tarief. Er treedt meer cumulatie op naarmate het productieproces langer is en/of als het tarief hoger is. Om stapsgewijs een einde te maken aan de cumulatie van heffing is op 1 maart 2013 op Curaçao een gedifferentieerd omzetbelastingstelsel geïntroduceerd. Ook in deze variant is er sprake van cumulatie in heffing indien het een distributiekanaal met verschillende schakels betreft, maar de hogere tarieven zouden tot meer omzetbelastingopbrengsten leiden, waardoor het cascdestelsel afgeschaft zou kunnen worden. Dat was het plan. Sindsdien geldt daarom een algemeen tarief van 6%, een verhoogd tarief van 9% voor luxe goederen en een 0% voor eerste levensbehoeften.¹ Ondernemers op Curaçao reageerden destijds verontrust op deze hervorming, omdat zij vreesden dat de tariefsverhoging minder positieve effecten zou hebben dan de regering had voorzien.² Hun vrees was terecht, de belastinginkomsten waren lager dan begroot en de prijzen van sommige goederen en diensten die onder het algemeen tarief vielen, waren gestegen.³

De eerste vraag die deze hervorming oproept is: Wat zijn de redenen geweest om op dat moment een gedifferentieerd omzetbelastingstelsel te introduceren op Curaçao? Dit is zo verrassend, aangezien Curaçao voor andere belastingen zoals de winst-, de inkomsten- en de onroerendzaakbelasting, een met Nederland vergelijkbaar belastingstelsel kent. Curaçao kent weliswaar een gedifferentieerd tarief, dat van toepassing is op het omzetbelastingstelsel, maar het is geen BTW-stelsel zoals het in Nederland geldt. De staatkundige wijzigingen binnen het Koninkrijk der Nederlanden kunnen een aanleiding zijn geweest voor de introductie van een gedifferentieerd tarief.

Vanaf 2012 bestond het voornemen van de overheid op Curaçao om een verschuiving van directe belastingen naar indirecte belastingen te realiseren. De reden hiervoor was dat de Curaçaose overheid vanaf het verkrijgen van de onafhankelijke status in het Koninkrijk

¹ Er geldt een uitzondering voor verzekeringen (tarief van 7%).

² GoCuraçao, Winkeliers op Curaçao bezorgd over omzetbelasting-verhoging, 10 januari 2013.

³ De uitgebreide analyse van deze herziening komt in hoofdstuk 5 aan bod.

geconfronteerd werd met oplopende overheidstekorten. De verwachting was, dat een verschuiving naar indirecte belastingen meer belastingopbrengsten zouden genereren dan het verhogen van de bestaande directe belastingen. Om een overstap naar indirecte belastingen zo efficiënt en effectief mogelijk te maken, moesten de knelpunten, veroorzaakt door de toenmalige indirecte belastingen, voornamelijk de omzetbelasting, opgelost worden.

Naar aanleiding hiervan is ten aanzien van de Curaçaose omzetbelasting in het belastingjaar 2013 de meest ingrijpende wijziging doorgevoerd. Het doel van deze wijziging was om de cumulatie weg te nemen door het afschaffen van de schakels.⁴ De meest ingrijpende wijziging die de omzetbelasting tot nu toe heeft gekend, vindt zijn oorsprong in "het belastingplan 2012: de introductie van een gedifferentieerd omzetbelastingstelsel per 1 maart 2013". Dit plan werd opgesteld mede naar aanleiding van een onderzoek waaruit bleek dat de consument op Curaçao uiteindelijk gemiddeld anderhalve keer het omzetbelastingtarief betaalt.⁵ "Om degenen met de laagste inkomens zoveel mogelijk te ontzien van deze hoge belastingdruk heeft de regering gekozen voor de introductie van een tariefdifferentiatie".⁶ Deze tariefdifferentiatie is vormgegeven in een gedifferentieerd stelsel met 6% als algemeen tarief, een tarief van 9% voor goederen of diensten die als luxe en/of ongezond worden aangemerkt en 0% voor basisgoederen. Er werd voor een gedifferentieerd stelsel gekozen in plaats van voor een algemene verhoging van het omzetbelastingtarief. Bij de keuze van goederen en diensten waarop het verhoogde tarief van toepassing is, heeft de regering gestreefd naar goederen en diensten waarbij voor de omzetbelasting slechts sprake is van één schakel; dit om het cumulatieve effect zo laag mogelijk te houden.

De verschuiving van heffing naar indirecte belastingen betekende verlaging van de directe belastingen. Naar aanleiding van de wijzigingen in de omzetbelasting die tot hogere belastingopbrengsten heeft geleid, is het winstbelastingtarief per 2015 verlaagd. In 2016 volgde er nog een verdere verlaging. Dit geldt ook voor de tarieven van de inkomstenbelasting. Hoewel de omzetbelasting bovengenoemde tariefverlagingen mogelijk heeft gemaakt, is de huidige omzetbelasting niet op alle punten hervormd om het uiteindelijke doel, wegnemen van cumulatie in heffing, te kunnen bereiken. De meeropbrengsten zijn namelijk voornamelijk te danken aan de algemene tariefverhoging van 5% naar 6% in 2012 en de introductie van een verhoogd tarief van 9% per 1 maart 2013. In 2016 was er nogmaals sprake van een overheidstekort. De verschuiving van winst- en inkomstenbelasting naar belastingheffing over de consumptie heeft dus het overheidstekort niet geëlimineerd. De overheid zou daarom in 2017 nog meer belastingopbrengsten moeten genereren.

Dit doet de vraag rijzen in hoeverre het oplossen van het knelpunt van de cumulatie in het huidige omzetbelastingstelsel zal leiden tot meer belastingopbrengsten en uiteindelijk tot een betere indirecte belastingheffing. Dit kan worden bereikt door de tarieven vast te leggen (lees: verhogen), zodat zoveel belastingopbrengsten worden gegenereerd en dat ondanks de opbrengstderiving vanwege de aftrek van voorbelasting, de schatkist toch wordt verrijkt. Verder zal dit leiden tot een (meer) fiscaal neutraal indirect belastingstelsel.

⁴ In hoofdstuk 4 wordt de uitwerking van dit systeem behandeld.

⁵ Landsverordening belastingvoorzieningen 2011 Memorie van toelichting, pag. 3.

⁶ Landsverordening belastingvoorzieningen 2011 Memorie van toelichting, pag. 1-2.

1.2 Probleemstelling

Diverse regeringen waren voornemens om het stelsel⁷ van de omzetbelasting te hervormen en de cumulatie in omzetbelasting te elimineren. De beschikbare tijd en de noodzaak om op korte termijn⁷ en meeropbrengst te genereren maakte echter een stelselwijziging onmogelijk.⁷ Mede in het⁷ licht van de negatieve effecten van het cascdestelsel heeft de Sociaal Economisch Raad intensief gediscussieerd over de vraag in hoeverre het mogelijk is om te komen tot een ander stelsel van indirecte belastingheffing. Er is veel interesse getoond door de (voormalige) overheid in de mogelijke invoering van een belasting-over-toegevoegde- waardestelsel waar helemaal geen sprake is van cumulatie (fiscaal neutraal).

Naar aanleiding hiervan luidt de onderzoeksvraag van deze scriptie als volgt:

Is een algemene consumptieve belasting met een non-cumulatief karakter op Curaçao gewenst? Zo ja, welke vorm moet deze belasting hebben?

1.3 Toetsingskader

Om dit onderzoek te verrichten wordt de mogelijke invoering van verschillende stelsels aan de volgende elementen getoetst:

- Doelmatigheid: worden met het voorgestelde stelsel de doelen van een algemene consumptieve belasting, in bijzonder het non-cumulatie doel bereikt?
- Neutraliteit: worden vergelijkbare goederen en diensten op dezelfde wijze belast? Is er sprake van gelijke belastingdruk?
- Uitvoerbaarheid: is het voorgestelde stelsel uitvoerbaar? Leidt dit niet tot te hoge kosten in vergelijking met de opbrengsten?
- Efficiëntie: worden de doelen op de meest efficiënte wijze bereikt?

1.4 Afbakening van het onderwerp

Curaçao behoorde tot 10 oktober 2010 tot het land Nederlandse Antillen. Hierdoor zullen voornamelijk bij het schetsen van de staatkundige en fiscale geschiedenis van Curaçao in hoofdstuk 2 ook de overige eilanden die tot de Nederlandse Antillen behoorden, in beeld komen. De staatkundige en fiscale positie van deze eilanden worden echter niet uitgebreid behandeld. Deze eilanden komen alleen in de analyse van deze scriptie terug, indien ze inhoudelijk relevant worden geacht.

Er wordt in deze scriptie alleen aandacht besteed aan de cumulatie in heffing als gevolg van heffing van een algemene consumptieve belasting. Andere belastingen die cumulatie in heffing kunnen veroorzaken zoals de onroerende en overdrachtsbelasting worden buiten beschouwing gelaten. Hetzelfde geldt voor internationale aspecten die tot cumulatie in heffing kunnen leiden. Alleen de cumulatie door een algemene consumptieve heffing bij invoer en verbruik van goederen en diensten worden in deze scriptie in beschouwing genomen.

⁷ “Brief aan de Minister van Financiën: ontwerp-Landsverordening tot wijziging van de Landverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43)”, 27 februari 2013.

1.5 ² Opbouw van deze scriptie

De opbouw van deze scriptie is als volgt: na deze inleiding wordt in hoofdstuk 2 de staatkundige geschiedenis van het land Curaçao in het kort beschreven. Hierna volgt in hoofdstuk 3 een overzicht van het totale belastingstelsel van Curaçao en de overige eilanden van de voormalige Nederlandse Antillen, aangezien dit belastingstelsel ook van belang is voor de vraag welk consumptief belastingstelsel het beste gekozen kan worden. In hoofdstuk 4 wordt een beeld geschetst van de economische situatie van Curaçao. Na deze algemene hoofdstukken wordt in hoofdstuk 5 ingegaan op het onderwerp dat in deze scriptie centraal staat: de Curaçaose omzetbelasting. Eerst wordt de geschiedenis van de omzetbelasting op Curaçao behandeld, gevolgd door de ontwikkeling door de jaren heen die tot het huidige omzetbelastingstelsel heeft geleid. Om de geschiedenis van het omzetbelastingstelsel op Curaçao te behandelen, worden alle ontwikkelingen die tot het huidige omzetbelastingstelsel hebben geleid geanalyseerd. Verder volgt een toetsing van het huidige omzetbelastingstelsel aan enkele criteria, waarbij de tekortkomingen zullen worden gesignaleerd. Om een oplossing voor de huidige tekortkomingen te vinden worden in hoofdstuk 6 de consumptieve belastingstelsels die wereldwijd worden toegepast kort beschreven. Het doel hiervan is om het best mogelijke alternatief voor het huidige omzetbelastingstelsel voor Curaçao vast te stellen. Hoofdstuk 6 wordt afgesloten met een uiteenzetting van het consumptieve belastingstelsel dat theoretisch het beste stelsel blijkt te zijn, na het toetsen aan de voornoemde toetsingscriteria. Deze optie wordt vervolgens in hoofdstuk 7 op Curaçao toegepast om de mogelijke effecten in kaart te kunnen brengen waarna geconcludeerd kan worden of het alternatieve consumptiebelastingstelsel ook in de praktijk de beste optie is. In hoofdstuk 8 worden aan de hand van deze effecten conclusies getrokken en aanbevelingen gedaan.

Hoofdstuk 2: Staatkundige geschiedenis

2.1 Inleiding

Het land Curaçao is niet altijd ⁹⁵ een zelfstandig land binnen het Koninkrijk der Nederlanden geweest, maar vormde tot 10 oktober 2010 (10-10-10) deel van de voormalige Nederlandse Antillen. De staatkundige verhoudingen in de voormalige Nederlandse Antillen zijn in de afgelopen eeuwen aan diverse veranderingen onderhevig geweest. In dit hoofdstuk wordt — tegen deze achtergrond — de staatkundige geschiedenis van het land Curaçao beschreven.

2.2 De weg naar zelfstandigheid in het Koninkrijk

Curaçao is van de voormalige Nederlandse Antillen het grootste eiland. Het eiland beslaat 444,16 m² en heeft ongeveer 149.648 inwoners (Centraal Bureau voor de Statistiek, 2017).⁸ De eilanden werden aan het eind van de 15e eeuw door Alonso de Oda ontdekt en in 1634 door de West-Indische Compagnie veroverd op de Spanjaarden. Gelijk na de verovering werd op 26 april 1634 een consumptiebelasting op eetbare en drinkbare waren geïntroduceerd.⁹ Verder was er sprake van een 'tiendrecht' dat landbouwproducten, vee en uitvoer belaste en ook was er al een grondbelasting in werking. De bewindhebbers van de West Indische Compagnie hadden interesse in de haven van Curaçao, maar men wist niet veel af van de situatie op Curaçao.

In de loop der tijd waren de eilanden enige malen in handen van andere Europese mogendheden geweest en kenden ze verschillende bestuursvormen. De huidige hoofdstad Willemstad werd rond 1650 gesticht door Hollanders. De eilanden St. Maarten, St. Eustatius en Saba werden tussen 1630-1640 onderdeel van het Koninkrijk. In de jaren daaropvolgend, rond 1648, werden naast Curaçao ook Bonaire en Aruba aan de Hollanders toebedeeld door de Spanjaarden en vielen de zes eilanden tot 1800 onder het bestuur van de West Indische Compagnie (WIC). Vanaf 1815 werden de eilanden verdeeld in twee koloniën:

- Benedenwindse Eilanden: Curaçao, Bonaire en Aruba
- Bovenwindse Eilanden: St. Maarten, St. Eustatius en Saba

De officiële afschaffing van de slavernij in 1863 betekende niet vanzelfsprekend dat de eilanden volledige zelfstandigheid kregen; wel kregen ze voor het eerst een vorm van zelfbestuur. Door middel van een wijziging in de Grondwet in 1922 werd een meer gelijkwaardige status gegeven aan de Nederlandse eilanden in het Caribisch gebied.

Na de Tweede Wereldoorlog werden de Benedenwindse en de Bovenwindse eilanden gezamenlijk officieel als separaat land binnen het Koninkrijk opgenomen. De zes eilanden gingen sindsdien het autonome land 'Nederlandse Antillen' binnen het Koninkrijk der Nederlanden.

Tijdens de Ronde Tafel Conferenties (RTC) in 1981 en 1983 kwam naar voren dat de verschillen tussen de eilanden steeds groter werden, waardoor een eenheid als Nederlandse Antillen niet langer houdbaar bleek. In 1981 gaf Nederland officieel goedkeuring voor het

⁸ Dit zijn de meest recente cijfers die op het moment van schrijven van deze scriptie, april 2018, bekend zijn.

⁹ F. Metry, 'Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen', 2006.

² uiteengaan van de eilanden. Aruba was het eerste eiland dat hieraan invulling wilde geven. Op 1 januari 1986 werd Aruba een zelfstandig land binnen het Koninkrijk, welke status tot op de dag van vandaag bestaat. In 1990 gaf ook Curaçao aan, te streven naar een onafhankelijke positie binnen het Koninkrijk. Dit bleek echter niet reëel, gezien de grote polarisatie op het eiland en zijn grote mate van afhankelijkheid van andere (ei)landen. In 2004 werd de vormgeving van de huidige verhoudingen tussen het Koninkrijk en de Nederlandse Antillen in gang gezet. Bij diverse referenda kregen de bewoners van alle zes eilanden de mogelijkheid zich uit te spreken over de toekomst van de eilanden. Zij konden kiezen in welke vorm de eilanden verder wilden gaan, al dan niet verbonden met het Koninkrijk. Het was gewenst dat er per eiland meer maatwerk ontstond, de bestuurlijke en financiële verhoudingen, zowel onderling als in het Koninkrijksverband. Toch werd gesteld dat er op enkele punten wel samenwerking tussen de eilanden moest blijven bestaan; dit betrof onder andere het gemeenschappelijk Hof van Justitie en de Centrale Bank. Uiteindelijk werd er tijdens de Ronde Tafel Conferenties in 2004 en 2005 de start van de wijzigingen van de staatkundige verhoudingen ingeluid.¹⁰

² Sinds 10 oktober 2010, het beroemde 10-10-10, bestaat het Koninkrijk der Nederlanden uit vier landen en drie openbare lichamen.¹¹ Naast het in Europa gelegen deel van Nederland behoren sinds genoemde datum ook de zelfstandige landen Aruba, Curaçao en St. Maarten tot het Koninkrijk. Daarnaast zijn Bonaire, Sint-Eustatius en Saba (BES) sindsdien drie openbare lichamen binnen het land Nederland en hebben als officiële benaming: Caribisch Nederland. Aruba, Sint-Maarten en Curaçao functioneren als zelfstandige landen met een eigen regering binnen het Koninkrijk.

2.3 ⁵⁴ Conclusie

Curaçao behoorde tot 10 oktober 2010 tot de Nederlandse Antillen. Aruba was het eerste land dat zijn onafhankelijkheidsstatus heeft gekregen, dit vanaf 1986. De weg naar zelfstandigheid is een lange weg geweest voor het land Curaçao, dat vanaf de Ronde Tafel Conferenties in 1981 en 1983 de wens heeft geuit om een zelfstandig land te worden. Het waren de Ronde Tafel Conferenties van 2004 en 2005 die het sein hebben gegeven voor aan de wijzigingen van de staatskundige verhoudingen. Hierdoor behoren de zelfstandige landen Aruba, Curaçao en Sint-Maarten, samen met in Europa gelegen deel van Nederland, sinds 10 oktober 2010 tot het Koninkrijk der Nederlanden. De overige delen van de voormalige Nederlandse Antillen: Bonaire, Sint-Eustatius en Saba (BES), vormen sinds genoemde datum drie openbare lichamen binnen het land Nederland.

¹⁰ ² ¹⁶ Ronde Tafel Conferentie van 2005 (Curaçao), Miniconferentie van 2006 (Den Haag).

¹¹ *Besluit van 23 september 2010 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de artikelen I en II van de Rijkswet wijziging Statuut in verband met de opheffing van de Nederlandse Antillen.*

Hoofdstuk 3: Het belastingstelsel van Curaçao

3.1 Inleiding

Belastingen hebben een lange geschiedenis op Curaçao. De keuze welke consumptiebelasting het best in het huidige belastingstelsel past is onder andere afhankelijk van de overige belastingen die op het land worden geheven. Om deze reden komen de verschillende belastingen die op Curaçao worden geheven in dit hoofdstuk aan bod. Er wordt ook een achtergrond gegeven van de verschillende belastingen. Zo wordt een beeld geschetst van de belastingen die in een bepaalde periode werden geheven en/of de oorsprong van de introductie van de desbetreffende belasting. De keuze welk omzetbelastingstelsel het beste bij Curaçao past, hangt gedeeltelijk ook af van de belastingstelsels van andere (ei)landen. Deze stelsels kunnen vervolgens als voorbeeld dienen voor een nieuw consumptief belastingstelsel voor Curaçao waarbij de huidige tekortkomingen worden weggewerkt. De stelsels van enkele omringende landen, van de voormalige Nederlandse Antillen, worden hierdoor kort besproken.

3.2 De ontwikkeling van belastingen op Curaçao

3.2.1 Belastingen voor de Wereldoorlogen

De omzetbelasting is een van de jongste belastingen die men in de voormalige Nederlandse Antillen en op Curaçao kent. In 1908 werd het gehele toen bestaande fiscale stelsel door P. de Joncheere herzien.¹² Het was het begin van het moderne fiscale stelsel van de Nederlandse Antillen. De Joncheere probeerde meer eenheid te brengen in de tot op dat moment gehanteerde verschillende belastingstelsels op de Nederlandse Antillen. Voor het in 1908 opgezette belastingstelsel van de Nederlandse Antillen werd zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de Nederlandse wetgeving. Dit betekende de introductie van 18 nieuwe landsverordeningen en buitenwerkingstelling van 20 oude landsverordeningen. De belangrijkste belastingverordeningen uit 1908 die op Curaçao thans nog in hoofdlijnen in werking zijn, betreffen:

- De Successiebelastingverordening
- De Grondbelasting
- De Zegelbelastingverordening
- De Overdrachtsbelasting
- De Algemene Verordening In-, Uit- en Doorvoer.

De grondbelasting is in 2013 grondig herzien en in 2014 vervangen door de Landsverordening onroerendezaakbelasting 2014.¹³

3.2.2 De periode van WO I tot en na WO II: 1914-1945

Tot het einde van de Tweede Wereldoorlog werd het fiscale beleid voornamelijk bepaald door de economische gevolgen van de Eerste Wereldoorlog.¹⁴ Naast de vanaf 1909

¹⁵

¹² P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, "Het fiscale Stelsel in het Caribisch Koninkrijk, 2013.

¹³ Statenstukken 2012/13, nr. 031.

¹⁴ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, "Het fiscale Stelsel in het Caribisch Koninkrijk, 2013.

geïntroduceerde belastingen, moest de Petroleumraffinaderijbelasting, die op 1 augustus 1915 werd geïntroduceerd, de terugvallende inkomsten van de overheid opvangen. Hierbij speelde de vestiging van de olieraffinaderij op Curaçao een grote rol. De Petroleumraffinaderijbelasting werd in juni 1933 ingetrokken en later vervangen door een fictieve winstbelasting voor oliemaatschappijen.¹⁵ De Tweede Wereldoorlog is de opmaat geweest naar de ontwikkeling van een meer modern belastingstelsel voor de Nederlandse Antillen. Toen de Landsverordening Winstbelasting in 1940 werd geïntroduceerd, werd de fictieve winstbelasting overgenomen. Deze keuze was een strategische keuze aangezien de raffinaderij voor stabiele aanvoer van brandstof (ruim 50%) voor de geallieerden zorgde. Onder deze Winstbelasting vielen 'lichamen' (rechtspersonen), waardoor natuurlijke personen niet onder deze heffing vielen. Halverwege de oorlog werd ook de Landsverordening op het beroep in belastingzaken 1940 ingevoerd, waardoor de voormalige Raad van Beroep voor Belastingzaken een meer centrale rol kreeg binnen de fiscale rechtspraak. Enkele jaren later werd de Landsverordening op de invordering van directe belastingen 1942 in het leven geroepen om betere invorderingsmaatregelen in te voeren. In 1943 werd voor natuurlijke personen de Landsverordening Inkomstenbelasting in het leven geroepen. Aanleiding hiervoor was de kapitaalvlucht van met name natuurlijke personen tijdens de Tweede Wereldoorlog naar veilige landen, waaronder de Nederlandse Antillen. Verder werden de meeste belastingen tussen 1940-1945 om budgettaire redenen verhoogd.

3.2.3 De periode na de wereldoorlogen tot 2001

De Nederlandse Antillen hebben gedurende de oorlogsjaren een optimaal fiscaal klimaat kunnen creëren. Zo konden onder andere scheepsvaartmaatschappijen, verzekerings- en houdstermaatschappijen met buitenlandse deelnemingen of vaste inrichtingen, waarbij diverse ondernemingen, van een behoorlijk aantal fiscale vrijstellingen gebruik maken.¹⁶ Deze regelingen waren de grondslag voor de offshore- en rullingwetgeving, die de Nederlandse Antillen een belangrijke positie bezorgden op de financiële markten. De ontwikkeling van het Nederlands-Antilliaans internationaal fiscaal beleid heeft geleid tot het sluiten van een aantal bilaterale verdragen en het opnemen van eenzijdige regelingen ter voorkoming van dubbele belasting en de aanpassingen in de Belasting Regeling van het Koninkrijk.

De wijzigingen in de staatskundige positie van de Nederlandse Antillen, met als de belangrijkste de status aparte van Aruba in 1986, zijn uiteindelijk geen hindernis geweest om de fiscale wetgevingen fors te herzien en te moderniseren. Zo werd de algemene bestedingsbelasting op 1 juli 1996 op Bonaire en Curaçao ingevoerd. Deze werd echter kort daarna, in februari-maart 1999, weer buiten werking gesteld. Uiteindelijk werd de algemene bestedingsbelasting in 1999 vervangen door de omzetbelasting.

3.2.4 De periode vanaf het Nieuw Fiscaal Raamwerk: 2002-2009

Vanaf 2002 is 'Het Nieuwe Fiscaal Raamwerk' op Curaçao van toepassing. Het Nieuwe Fiscaal Raamwerk was het resultaat van de grootste binnenlandse belastingherziening sinds 1908. Dit leidde tot de introductie en ingrijpende wijzigingen van enkele belastingen, voornamelijk

¹⁵ P.B. 1915 nr. 46, P.B. 1938 nr. 21.

¹⁶ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, "Het fiscale Stelsel in het Caribisch Koninkrijk, 2016.

vanwege de toenemende druk vanuit het buitenland om wereldwijd ongewenste belastingfaciliteiten tegen te gaan. Indien deze ongewenste belastingfaciliteiten niet werden afgeschaft, zou dit kunnen betekenen dat de Nederlandse Antillen en Aruba als belastingparadijzen zouden worden beschouwd, waardoor ze op de zwarte lijst van de OESO zouden komen te staan. Dit zou grote (negatieve) gevolgen hebben voor de financiële ²⁴instensector in deze landen. Het Nieuw Fiscaal Raamwerk leidde hierdoor tot de formele afschaffing van de 'offshore regeling' in de Landsverordening Winstbelasting 1940. De winstbelasting heeft ook andere wijzigingen gekend. Vóór de invoering daarvan kende de Curaçaose winstbelasting geen deelnemingsvrijstelling, maar enkel een dividendvrijstelling. De Curaçaose winstbelasting kent verder als belangrijk onderdeel de Stichting Particulier Fonds (SPF), uit 1988. De Stichting Particulier Fonds wordt gebruikt om winstbelasting op Curaçao en in het buitenland te besparen door onder andere het belastingvrij kunnen uitkeren van vermogen.

⁶⁹ 3.2.5 De periode na de ontmanteling van de Nederlandse Antillen: na 10-10-10 tot heden

Op 10 oktober 2010 werd het land de Nederlandse Antillen daadwerkelijk opgeheven. De landen die tot de voormalige Nederlandse Antillen behoorden k¹⁵ en allemaal na 10 oktober 2010 hun eigen belastingstelsel bepalen. Curaçao heeft met de invoering van de Landsverordening belastingmaatregelen 2001 en de Landsverordening Trust 2012 aangegeven dat het land er daadwerkelijk werk van heeft gemaakt om geleidelijk een nieuwe fiscale wetgeving in te voeren. Enkele jaren later, in 2013, is de omzetbelasting en de Algemene Landsverordening Landsbelasting substantieel herzien en is de Grondbelasting vervangen door de Landsverordening onroerendezaakbelasting. In 2016 werd de Logeergastenbelasting in de omzetbelasting ingebed.

Heden, in het belastingjaar 2017, worden de volgende belastingen op Curaçao geheven:

Landsverordening:	Tarief (in belastingjaar 2017):	Jaar inwerkingtreding:
Inkomstenbelasting		1943
Loonbelasting		1976
Winstbelasting	27.5% (2% offshore)	1940
Omzetbelasting	0%/6%/9% (7% verzekeringen)	1999
Onroerendezaakbelasting	0.4-0.6%	2014
Successiebelasting	2-24% (25% SPF)	1908
Overdrachtsbelasting	4%	1908
Motorrijtuigenbelasting	NAf. 64- NAf. 1886	1972
Dividendbelasting	10%	Nog niet in werking getreden

Daarnaast werd het Antilliaanse antwoord op de AWR, de Algemene Landsverordening Landsbelastingen, geïntroduceerd.

3.3 Caribisch Nederland: BES

Voor particulieren gelden vanaf 10 oktober 2010 enkele wetswijzigingen. De belangrijkste wijziging is het aansluiten van het inkomsten- en loonbelastingtarief. Er bestond voor genoemde datum een schijventarief, variërend van 12.5% tot 47.5% inclusief 25% opcenten. Het nieuwe tarief, slechts één tarief, bedraagt 30.4% voor inkomengenieters tot \$ 250.000,-. In dit tarief is ook de premie Algemene Ouderdomsverzekering (AOV) en de Algemene Weduwen- en Wezenwet (AWW) opgenomen, deze worden dus niet meer afzonderlijk in rekening gebracht. Hogere inkomens vanaf \$ 250.000,- worden de inkomstenbelasting belast tegen een tarief van 35.4%. De hypotheekrente is echter altijd tegen 30.4% aftrekbaar. Voor inkomsten uit aanmerkelijk belang geldt een tarief van 5%. Voor rente- en dividendinkomsten geldt een rentevijstelling van 5% en een dividendenvrijstelling van \$ 26.000,-.

Inkomsten uit onroerende zaken worden niet langer in de inkomstenbelasting belast, maar onder de vastgoedbelasting. Deze is vergelijkbaar met de Nederlandse Onroerendzaakbelasting. De belasting bedraagt 25% en wordt berekend over de geschatte opbrengst van de onroerende zaak. Het geschatte bedrag is 4% van de waarde in het economisch verkeer. Zowel de eigen woning als onroerende zaken die tot het ondernemingsvermogen van een eenmanszaak behoren vallen, in tegenstelling tot de hoofdregel, in de inkomstenbelastingheffing. Verder wordt bij overdracht van onroerende zaken en schepen overdrachtsbelasting geheven tegen een tarief van 5%.

Ondernemers die in Caribisch Nederland gevestigd zijn, betalen 5% belasting over hun winst. Dit geldt echter alleen als de onderneming in de vorm van een lichaam, bijvoorbeeld nv of bv, wordt gedreven. Indien de onderneming wordt gedreven in de vorm van een eenmanszaak blijven de winstbepalingsregels van de inkomstenbelasting gelden. Dit is vergelijkbaar met het Nederlandse belastingstelsel. Verder geldt de vastgoedbelasting ook voor ondernemers. Per 1 januari 2011 vervangt de algemene bestedingsbelasting de Bonairiaanse omzetbelasting en de Belasting over Bedrijfsomzetten die op Saba en St. Eustatius van toepassing was. De algemene bestedingsbelasting wordt in beginsel geheven bij invoer, levering door lokale producenten en bij het verrichten van diensten. Bij de invoer wordt zowel bij particulieren als ondernemers de algemene bestedingsbelasting geheven. Verder zijn op Bonaire geen invoerrechten meer in werking.

30

De algemene bestedingsbelasting kent enkele tarieven:

	Bonaire	Saba/ St. Eustatius
Algemeen tarief	8%	6%
Verzekeringen	9%	7%
Uitvoer	0%	0%
Personenauto's	25%	25%
Zeer schone auto's	0%	0%

Tabel 2: algemene bestedingsbelasting Bonaire, Saba en St. Eustatius.

De algemene bestedingsbelasting kent in tegenstelling tot de Curaçaose omzetbelasting een algemene aftrek van voorbelasting. Aftrek van voorbelasting in de algemene bestedingsbelasting is alleen mogelijk indien:

1. De ondernemer voor de algemene bestedingsbelasting als producent is aangemerkt;
2. De gekochte goederen bij een andere producent zijn gekocht, en
3. Deze goederen bestemd zijn voor het voortbrengen van eigen producten.

Om aftrek te kunnen genieten gelden de volgende voorwaarden:

- De algemene bestedingsbelasting heeft betrekking op aan de ondernemer geleverde grond- of hulpstoffen of halffabricaten welke gebruikt worden voor het maken van de producten die uiteindelijk belast worden geleverd; de algemene bestedingsbelasting is op een factuur in rekening gebracht die aan bepaalde factuureisen voldoet.¹⁷
- De algemene bestedingsbelasting die bij de invoer van goederen is betaald moet blijken uit de invoerdocumenten.

3.4 Aruba

Aruba kreeg in 1986 een 'Status Aparte' binnen het Koninkrijk en voert wereldwijd nog altijd de lijst aan van landen met het hoogste tarief aan inkomstenbelasting. Burgers met een belastbaar jaarinkomen van NAf. 309.131,- of meer moeten 58,95 procent belasting betalen. Gehuwden betalen bij een dergelijk jaarinkomen iets minder inkomstenbelasting, namelijk 55,85 procent. De winstbelasting op Aruba wordt geheven tegen een tarief van 28%. Verder kent Aruba ook een loonbelasting tegen het progressieve tarief en een dividendbelasting van 19%.

Aruba kent relatief weinig indirecte belasting. Met 1.5% Belasting op Bedrijfsomzetten is dit in vergelijking met Curaçao (6%) en Nederland (21%), gunstig. Belasting op Bedrijfsomzetten is echter wel cumulatief, waardoor de effectieve hoeveelheid belasting in feite hoger ligt dan 36: het percentage wordt aangegeven. De Belasting op Bedrijfsomzetten wordt namelijk geheven over het totaal aan vergoedingen die de ondernemer realiseert door het leveren van goederen en het verrichten van diensten in Aruba.

Bij invoer van producten vanuit het buitenland wordt in Aruba geen Belasting Bedrijfsomzetten geheven. Het belastbare moment betreft de doorverkoop van deze goederen in Aruba.

De overdrachtsbelasting (6%), grondbelasting (0.4%), successie- en schenkingsbelasting (2-24%), de toeristenbelasting (9.5%) en de invoerrechten van 12% horen allemaal bij het Arubaanse belastingstelsel.

3.5 Sint-Maarten

Het land St. Maarten is net als Curaçao vanaf 10 oktober 2010 een onafhankelijk land in het Koninkrijk. St. Maarten heeft verder ook het toenmalige belastingstelsel dat van toepassing was op de Nederlandse Antillen, in stand gehouden. Hierdoor zijn er slechts enkele verschillen vergeleken met het Curaçaose belastingstelsel. Deze verschillen hebben voornamelijk betrekking op de tarieven.

Ondernemers worden belast tegen een tarief van 30%. De Inkomstenbelasting heeft een progressieve tarieventabel die van 12.5% tot 47.5 % oploopt. Op St. Maarten is een dividendbelasting van 8.3% in werking. Om consumptie te belasten is op St. Maarten een BBO geïntroduceerd met een algemeen tarief van 5%. Verder is de logeerbilasting nog steeds op St. Maarten van toepassing, tegen een tarief van 5%. Ook kennen ze de grondbelasting, successiebelasting, overdrachtsbelasting en invoerrechten in hun belastingstelsel. St. Maarten kent ook een E-zone regime dat ondernemers in deze zones tegen een verlaagd winstbelastingtarief van 2% belast.

¹⁷ Zie bijlage.

3.6 Deelconclusie

De geschiedenis van belastingen op Curaçao, zowel toen het land onderdeel was van de Nederlandse Antillen als na de verkrijging van de onafhankelijke status in het Koninkrijk, is uitgebreid aan bod gekomen. Naar aanleiding hiervan zijn alle belastingen die op Curaçao van toepassing waren en/of die nog steeds van toepassing zijn naar voren gekomen. De omzetbelasting, die centraal staat in deze scriptie, is een van de oudste belastingen die men op Curaçao kent.

Het Nieuw Fiscaal Raamwerk dat vanaf 2002 van toepassing is op Curaçao heeft grote veranderingen in de belastingwereld op Curaçao met zich meegebracht. Zo hebben onder andere de inkomsten- en winstbelastingen ingrijpende wijzigingen gekend. De belangrijkste belastingen die in 2017 van toepassing zijn op Curaçao zijn de omzet-, successie-, loon-, onroerend zaak-, overdrachts- en motorrijtuigenbelasting.

Bij de keuze welk consumptief belastingstelsel het best bij Curaçao past, zijn ook de belastingstelsels van de landen waarmee Curaçao een economische band heeft van belang. De belastingstelsels van Bonaire, Sint-Eustatius, Saba, Aruba en Sint-Maarten zijn daarom geanalyseerd. Hoewel er veel verschil in tarieven aanwezig is, hebben deze landen een vergelijkbaar belastingstelsel waarin de belangrijkste belastingen op Curaçao ook **is** de belangrijkste belastingen voor de andere landen kunnen worden aangemerkt. Dit **met uitzondering van de omzetbelasting, op de BES-eilanden** kent men namelijk in plaats van de omzetbelasting een algemene bestedingsbelasting (ABB) en op Aruba een belasting op bedrijfsomzetten (BBO). St. Maarten kent echter wel een omzetbelasting.

Hoofdstuk 4: De economische situatie van Curaçao

4.1 Inleiding

De keuze voor het omzetbelastingstelsel dat het best toegepast zou kunnen worden op Curaçao, hangt niet alleen af van het bestaande belastingstelsel maar ook van de economische situatie. Het is namelijk van belang om de economische pijlers van het land te analyseren. Als de pijlers eenmaal bekend zijn, wordt vervolgens aangegeven welke van de in het vorige hoofdstuk beschreven belastingen de meeste aan de desbetreffende sector bijdragen.

4.2 De economische pijlers op Curaçao

De economie van een land wordt meestal met het bruto nationaal product (bnp) of bruto nationaal product per capita gemeten. Het bruto nationaal product geeft de totale toegevoegde waarde van alle goederen en diensten aan, die in een bepaald land in een bepaald jaar is voortgebracht. Het bruto nationaal product per hoofd geeft vervolgens de gemiddelde productiewaarde per persoon van een land aan. Indien vergelijking met andere landen het doel is, is het bruto nationaal product per capita een betere statistiek, omdat er rekening wordt gehouden met de omvang van de bevolking van het land. Aangezien in deze paragraaf een jaarlijkse vergelijking van de Curaçaose economie wordt gemaakt, zal er gebruikt worden gemaakt van het bruto nationaal product.

Ook de prijzenontwikkeling door de jaren heen is van belang voor de keuze van een ideaal omzetbelastingstelsel. De omzetbelasting heeft namelijk directe invloed op consumentenprijzen. Om de ontwikkeling in de consumentenprijzen te analyseren wordt er gebruik gemaakt van de Consumentenprijs Index (CPI). Deze index geeft aan hoeveel de consumentenprijs van een bepaald goed is gestegen in vergelijking met de consumentenprijs van hetzelfde goed in het gekozen basisjaar. Met de CPI wordt vervolgens de jaarlijkse inflatie berekend.

Als basisjaar is 2006 gekozen, waarin de totale consumentenprijs index 99.3 was.¹⁸

Jaar:	Bnp (NAf.)	Nominaal bnp groei (%)	CPI	Inflatie (%)	Reële bnp groei (%)
2010	5282.9	2.9	114.3	2.8	0.1
2011	5439.3	3	117	2.3	0.6
2012	5604.7	3	120.7	3.2	-0.1
2013	5634.2	0.5	122.3	1.3	-0.8
2014	5653.5	0.3	124.2	1.5	-1.1
2015	5641.9	-0.2	123.6	-0.5	0.3
2016	5587.4	-1	123.5	0	-1

Tabel 3: Economische cijfers Curaçao 2010-2016

Voor het jaar 2010 geldt dat het grootste verschil in consumentenprijzen in de voedselcategorie is gemeten, met een inflatie van 7.7%.

¹⁸ Bijlage 2.

Dit komt voornamelijk door in de subcategorie 'aardappels, groenten en fruit' met een verschil van 14.6% gevolgd door 'vlees en vis' met een verschil van 10.1%. De categorieën 'recreatie' en 'educatie' kennen samen de minimale daling van 0.1% in de consumentenprijzen gemeten in 2011. De subcategorieën 'energiekosten, huishoudelijke apparaten en gereedschappen' kennen de grootste daling in consumentenprijzen, beide geven een daling van 3.1% aan.

Ook voor het jaar 2012 geldt dat de categorie 'voedsel' het meest gestegen is in de consumentenprijzen en wel met een stijging van 6.6% in consumentenprijzen. Binnen deze categorie heeft de subcategorie 'vetten en keukenolie' voor een inflatie van 10.2% gezorgd, doch dit was niet de hoogste inflatie per (sub)categorie. De hoogste inflatie betreft de subcategorie 'boeken' van de hoofdcategorie 'recreatie en educatie' met een inflatie van 11%. De grootste daling in consumentenprijzen vertoonden de waterprijzen met een deflatie van 7.2%.

De categorie die in 2013 voor de grootste verandering in consumentenprijzen heeft gezorgd, is 'tabak' met een verhoging van 11.4% van de prijsindex vergeleken met 2012. Gevolgd door de categorie 'dranken' met een stijging van 6.3%. Deze prijsindexstijging is vele malen hoger vergeleken met de andere sectoren, omdat de omzetbelasting over ongezonde goederen, zoals de twee laatstgenoemden, per 2013 een tariefstijging van 3% heeft gekend. ⁶⁸ prijsindex van water en graanproducten daalde, met respectievelijk 2.3% en 0.3%. Dit is naar alle waarschijnlijkheid toe te schrijven aan de uitbreiding van de basisproducten die onder het nultarief vallen. Water viel altijd onder dit verlaagde tarief, maar vanaf 2013 vallen ook meer graanproducten onder het nultarief. In de categorie voedsel is nu een verschil in prijsindex van 1.6% gemeten. Dit percentage is veel lager dan het gemeten verschil van 6.1% van 2012.

In 2014 is een nog grotere stijging in consumentenprijzen van 'tabak' en 'suikerbevattende dranken' te merken, nl. respectievelijk 22.2% en 15.7%. Er moet verder worden aangegeven dat de prijzen van 'fruit, groenten en aardappels' met 15.6% zijn gestegen. Zelfs de prijsindex van water is met 2.3% gestegen. Uit het voorgaande kan worden geconcludeerd dat voor het jaar 2014 gold dat het prijsniveau over het algemeen hoog was. Over het algemeen waren de prijzen van producten in 2015 goedkoper vergeleken met 2014. De grootste daling betrof de prijzen van elektriciteit die met 18.2% zijn gedaald. Waterprijzen daalden met 9.1% maar de categorie voedsel kende een prijzenindexstijging van 4%.

Nu het bruto nationaal product voor de jaren 2010-2016 bekend is, luidt de belangrijkste vraag als volgt: welke goederen en diensten dragen bij aan het bruto nationaal product van het land Curaçao?

4.2.1 Olieraffinaderij

De grootste pijler van de economie is de olieraffinaderij, de 'Raffinaderia Isla'. Met een bijdrage van ongeveer 9% aan het bnp (2014), exclusief toeleverende bedrijven en meer dan duizend directe arbeidsplaatsen, blijft de raffinaderij belangrijk voor de economie van Curaçao.

De toekomst van de olieraffinaderij is echter niet duidelijk. Het verouderde complex wordt nu nog gehuurd door de Venezolaanse staatsoliemaatschappij 'Petróleos de Venezuela' (PdVSA). Het contract met PdVSA loopt tot en met 2019, maar vanwege de wankele financiële positie van PdVSA wil Curaçao met een andere partij in zee per 2020. PdVSA is niet

in staat om de vereiste investeringen voor modernisering te doen. De Chinese grondstofhandelaar Guangdong Zhenrong is vanaf 2016 in gesprek met de overheid op Curaçao over de opening van de Isla-raffinaderij in Willemstad. Dit duurt echter veel langer dan verwacht. Tot op het moment van het schrijven van deze scriptie, oktober 2017, is er geen definitieve overeenkomst door de partijen gesloten.

De olieraffinaderij zou, indien de reguliere belastingregels hier van toepassing zouden zijn, voornamelijk aan de belastingopbrengsten van het land Curaçao bijdragen via de indirecte belastingen; om precies te zijn via invoerrechten en accijnzen. Dit vanwege de grote hoeveelheid olieproducten die vanuit Venezuela worden ingevoerd en vervolgens na bewerking weer worden uitgevoerd naar diverse landen. De olieraffinaderij zou vervolgens jaarlijks winstbelasting moeten betalen. De olieraffinaderij is echter vrijgesteld van alle belastingen op Curaçao. Indien de olieraffinaderij wel belastingplichtig was zou het bedrag dat de olieraffinaderij aan directe belastingen zou moeten betalen veel minder zijn dan het hun bijdrage aan indirecte belastingen. Ze dragen dus alleen indirect, via de inkomstenbelasting die hun werknemers betalen, bij aan de schatkist.

4.2.2 Financiële sector

De financiële dienstverlening is al meer dan vijftig jaar een belangrijk onderdeel van de economie van Curaçao. De winstgevende financiële offshore sector bestaat momenteel uit honderden internationale bedrijven die gezamenlijk jaarlijks tientallen miljoenen dollars aan belastinginkomsten opleveren. Men kan denken aan het gebruik van de SPF en de Trust of aan het gebruik van verschillende fiscaal aantrekkelijke offshore gelegenheden, zoals de Economische zones en de tonnageregeling.

De belastingheffingen die in deze sector van toepassing zijn, zijn de inkomsten- en winstbelasting. Het betreft dus directe belastingen. Hoewel de financiële sector op Curaçao veel fiscaal voordelige regelingen heeft, levert deze sector veel belastingopbrengsten op. Informatie over de exacte bedragen en/of schattingen hiervan zijn helaas niet beschikbaar.

4.2.3 Toerisme

Gedurende de laatste 15 jaar zijn toeristen nominaal ca. 4.5% meer gaan uitgeven tijdens hun vakantie op Curaçao. Op dit gebied vertoont Curaçao een betere prestatie dan andere vakantiebestemmingen in het Caribisch gebied. De jaarlijkse gemiddelde stijging in toeristenuitgaven op Curaçao is namelijk in de periode 2012-2013 met 14% gestegen terwijl dit voor het gehele Caribisch gebied in deze periode met 2.1% is gestegen.

Toeristen geven het grootste gedeelte van hun budget op Curaçao uit aan hotels, restaurants en transport. Naar aanleiding van een verzoek van de toenmalige minister van Economische zaken van Curaçao heeft het Dick Pope Sr. Institute for Tourism Studies (DPITS) van de 'Rosen College of Hospitality Management' van de 'Universiteit van Central Florida' een strategisch Master Plan voor de toeristische sector voor Curaçao voor de periode 2015-2020 ontworpen.¹⁹ Het hoofddoel van dit plan was het ontwerpen van een blueprint die ervoor zou zorgen dat Curaçao de meest bezochte Caribische vakantiebestemming zou zijn

¹⁹ Curaçao Tourism Board, "Curaçao: Building on the Power of the Past, Tourism Master Plan 2015-20120", 2015.

in 2020. Het Strategisch Toerisme Master plan, het 'Tourism Masterplan 2015 -2020'²⁰ heeft de volgende doelstellingen:

- Toerisme moet zorgen voor een boost in de economische groei (reële economische groei van 2%)
- Toerisme moet leiden tot nieuwe banen (4000 in 5 jaar)
- De prestatie van de logiesindustrie moet worden verbeterd.

Volgens deze doelstellingen zou de horecasector op Curaçao in 2015-2020 35.9% van het totale spillover effect van het toerisme genereren, terwijl de transportsector 10.8% hiervan zou genereren. Ook minder traditionele sectoren zoals banken (US\$ 19.35 bijdrage aan de Curaçaose economie voor elk \$100 uitgave), utiliteiten (US\$ 8.39 voor elk \$100 uitgave) en 'manufacturing'(US\$ 19.19 voor elke e\$100 uitgave) zouden van de toeristische sector op Curaçao kunnen profiteren.

Een van de bevindingen, die in dit plan worden aangegeven, is dat toeristen voornamelijk uit Nederland, Verenigde Staten (VS) en Venezuela/Colombia komen. Verder is bekend dat toeristen vanuit de VS het meest uitgeven tijdens hun verblijf. Tabel 4 'Gemiddelde uitgaven toeristen per land' laat de uitgave per land zien.

(\$)	Nederland	VS	Venezuela/Colombia	Overig
Total per trip	1033	1063	594	1020
Total per dag	70	113	73	99

Tabel 4: Gemiddelde uitgaven toeristen per land

De cruisesector is ook een belangrijk onderdeel van de toeristische sector op Curaçao. De cruisesector vertoont gedurende de laatste jaren een grote vooruitgang. Het toenemend aantal cruisetoeristen heeft direct te maken met het toenemend aantal cruiseschepen dat Curaçao bezoekt en niet met de grootte van de cruiseschepen. Curaçao stond voor het eerst in de "World's Top 50 Ports" van de 'Cruise Insight magazine' van herfst 2013. Het meest opmerkelijke resultaat van het verrichte onderzoek naar het uitgavenpatroon van cruisetoeristen is dat het cruise personeel gemiddeld meer uitgeeft tijdens het cruisebezoek dan de toerist. Dit is volgens het onderzoek een indicatie dat de cruisesector niet optimaal functioneert.²¹

Toeristen die Curaçao bezoeken dragen voornamelijk bij aan de economie door voornamelijk het consumeren van goederen en het gebruiken van diensten die aangeboden worden. Elke toerist draagt bij aan de omzetbelasting tijdens het consumeren. Sinds 2016 betalen verblijfstoeristen ook logeerbelasting.

4.2.4 Internationale positie

Een ander belangrijk aspect bij het beschrijven van de economie van een land betreft het al dan niet afhankelijk zijn van andere landen en de mate waarin dit het geval is. Goederen zoals ruwe aardolie en voedsel zijn de grootste posten op de invoerlijst van Curaçao. Vervolgens worden voornamelijk olieproducten geëxporteerd. De Caribische eilanden zijn in

²⁰ Zie bijlage 5.

²¹ Curacao Tourism Board, "Curaçao: Building on the Power of the Past, Tourism Master Plan 2015-2020", 2015.

11

vergelijking met het Latijns-Amerikaanse continent altijd in grote mate gericht geweest op de handel. De relatief hoge import/bruto nationaal product ratio, die in veel Caribische landen tot 50% of meer kan oplopen, gecombineerd met de grote schuldenlasten, maakt dat deze landen afhankelijk zijn van exportinkomsten. Hun aandeel in de wereldhandel is echter gering. Met betrekking tot marktpotentieel blijft de kleine schaal van de meeste markten en het ontbreken van regionale distributiesystemen een knelpunt.

De landen in het Caribisch gebied hebben een sterke handelsrelatie met de Verenigde Staten. Voor de meeste landen gelden de Verenigde Staten als de belangrijkste handelspartner, zowel bij import als bij export. Deze relaties worden gestimuleerd door speciale handelsafspraken, die onder andere de Europese Unie en de Verenigde Staten met het gebied hebben gemaakt. Preferentiële overeenkomsten als Lomé, LGO (Landen en Gebieden Overzee) en het CBI (Caribbean Basin Initiative) bieden de Caribische landen handelsvoordelen, zoals heffingsvrije toegang tot markten voor de meeste regionale exporten, quotaregelingen en bepaalde prijsmechanismen, waarvan andere ontwikkelingslanden geen gebruik van kunnen maken.

Import per land (excl. olieproducten)						
	2014 ¹⁾		2015 ¹⁾		2016 ¹⁾	
	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%
U.S.A.	1005	41.5%	974	45.9%	915	37.5%
Nederland	398	16.4%	382	18.0%	757	31.0%
Puerto Rico	304	12.6%	82	3.9%	73	3.0%
Venezuela	74	3.1%	83	3.9%	70	2.9%
Panama	81	3.3%	74	3.5%	75	3.1%
Overige landen	558	23.1%	525	24.8%	550	22.5%
Total	2420	100%	2120	100%	2440	100%

Source: Central Bureau of Statistics Curaçao

Tabel 5: Importcijfers Curaçao per land 2014-2016.

4.3. Deelconclusie

gedrukt in het percentage van het bruto binnenlands product (bbp) blijkt dat per saldo de jaren 2011-2014 hebben bijgedragen aan een toename van het bbp met gemiddeld 1,4%. De toename kan ook het gevolg zijn van een sterkere afname van de import in verhouding de export in 2013. De export vertoonde weer een groei in 2014, die gelijk is aan 1,6% van het GDP. Deze groei was met name het gevolg van een toename in aan het toerisme gerelateerde activiteiten en van de door de raffinaderij verdiende 'refining fee'. Zowel het cruise- als het verblijfstoerisme nam toe in de periode 2010-2014 met respectievelijk 64% en 32%. Uitgedrukt in aantal overnachtingen van verblijfstoeristen zijn deze de afgelopen 5 jaar met 38% toegenomen. Volledigheidshalve wordt hier opgemerkt dat niet alle exportgeoriënteerde sectoren een groei vertoonden. De internationale financiële dienstverlening, de scheepsreparatie en de vrije-zonehandel vertoonden een daling in economische activiteit.²²

²² R vd Bergh, "Wat heeft 10-10-10 economisch opgeleverd voor Curaçao?", 2015.

Hoofdstuk 5 De ontwikkeling van de Curaçaose omzetbelasting

5.1 Inleiding

In dit hoofdstuk wordt de geschiedenis van de omzetbelasting op Curaçao geschetst. De omzetbelasting is relatief laat geïntroduceerd op de Nederlandse Antillen. De voorganger van de omzetbelasting, de algemene bestedingsbelasting, is in 1996 geïntroduceerd en in 1999 vervangen door de omzetbelasting. De omzetbelasting is tot heden van toepassing, waarbij er nog steeds sprake is van een omzetbelastingstelsel met een cascadesysteem. Dit ondanks de plannen, neergelegd in het Belastingplan 2011 – 2014, die gericht waren op het wegnemen van alle cumulatie in heffingen. In dit hoofdstuk wordt hier nader op ingegaan.

5.2 Eerste ontwerp omzetbelasting voor de Nederlandse Antillen

Al voor het officiële bestaan van de Nederlandse Antillen werd op 31 december 1951 door het lid van het regeringsraad voor Financiën, W.R. Plantz, een ontwerp ingediend ter invoering van een omzetbelasting.²³ Deze omzetbelasting moest in de vorm van een 1% heffing op de waarde van goederen bij invoer op Aruba, Bonaire en Curaçao worden geïntroduceerd. De noodzaak hiervoor was ontstaan doordat de defensie van de Nederlandse Antillen opgevoerd moest worden in verband met de gespannen internationale situatie. De Nederlandse Antillen werden verplicht bij te dragen in de tot dan toe door Nederland gedragen kosten van de defensie.

Deze bijdrage²⁴ zou volgens het regeringslid niet betaald kunnen worden zonder invoering van een nieuwe heffing in de vorm van omzetbelasting in combinatie met verhoging van enkele reeds bestaande heffingen. De druk van deze heffing moest zowel in de productieve sector als in de consumptieve sector worden gelegd om de druk zo gelijkmatig mogelijk te verdelen, en niet slechts op bepaalde groepen van de bevolking te leggen. In de consumptieve sector werd een algemene verbruiksbelasting aanbevolen. Deze algemene verbruiksbelasting zou, indien het tarief laag werd gehouden, tot hoge opbrengsten en geen (lees: weinig) economisch nadelige gevolgen leiden. Aangezien bijna alle goederen die op de Nederlandse Antillen werden gebruikt ingevoerd werden, was het eenvoudiger de algemene verbruiksbelasting te heffen bij invoer en zoveel mogelijk te koppelen aan de invoerrechten. Dit moest zorgen voor zo laag mogelijke heffings- en inningskosten. Voor wat betreft vrijstellingen waren om praktische redenen de vrijstellingen van de invoerrechten overgenomen.²⁵

De staten waren om verschillende redenen verdeeld over de invoering van deze belasting. Ten eerste wilden enkele leden deze belasting als een bestemmingsbelasting beschouwen en dit ook in de benaming tot uitdrukking laten komen door het een defensiebelasting te noemen. Andere leden achtten dit ongewenst, aangezien een dergelijke benaming een verkeerde indruk bij de bevolking zou maken. Vervolgens waren vele leden niet akkoord met de wijze waarop de regering de gelden wilde verkrijgen.

²³ Metry, F, *Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen*, 2006, pag. 432-434.

²⁴ Voor het jaar 1952 gold een begroting van f. 26 Nederlandse Courant.

²⁵ Op basis van statistische cijfers was een opbrengst van f. 1.2 à 1.5 miljoen per jaar te verwachten.

Het doel van de regeringsraad om een gelijkmatige verdeling van de heffingsdruk te bewerkstelligen, werd door de staten als onjuist bestempeld. Naar aanleiding hiervan werd op 6 februari 1952 een gewijzigd ontwerp ingediend: de omzetbelastingverordening 1952. Krachtens dit nieuwe ontwerp, dat 17 artikelen bevatte, zou omzetbelasting worden geheven op:

- a) de goederen, die door fabrikanten op Aruba, Bonaire en Curaçao werden vervaardigd en geleverd;
- b) de goederen, die op Aruba, Bonaire en Curaçao werden ingevoerd.

Het tarief bedroeg voor beide categorieën 15%, een zeer grote verschil met het tarief uit het eerste ontwerp. Dit tarief werd, in tegenstelling tot het eerste ontwerp, toegepast naast de invoerrechten en accijnzen en niet bovenop deze heffingen. Een belangrijke toevoeging was dat bij vervaardiging van de goederen de reeds op de grondstoffen betaalde omzetbelasting in mindering op de belasting werd gebracht.

Het nieuwe ontwerp, gezien de opmerkingen van de leden, leidde uiteindelijk toch niet tot de introductie van een omzetbelasting. Vele leden verklaarden aan dit ontwerp niet hun stem te kunnen geven, omdat de belastingdruk niet evenredig werd verdeeld, aangezien degenen met een laag inkomen evenveel zouden betalen voor de eerste levensbehoeften als degenen met een hoger inkomen. Dit kwam doordat er een uniform tarief gold voor alle goederen. Verder zagen vele leden in de omzetbelasting de tendens van de regering om de koopkracht van de bevolking sterk te verminderen. De belangrijkste argumenten tegen de introductie van de omzetbelasting was dat deze belasting geen positieve effecten had op de bevordering van de vestiging van nieuwe industrieën. Gelet op de vele bezwaren van de staten tegen dit ontwerp werd het op 22 december 1952 ingetrokken.²⁶

5.2.1 Introductie van een specifieke omzetbelasting

Op 19 december 1957 diende de regering een ontwerp in ter heffing van een omzetbelasting op in het binnenland bereid bier. Dit ontwerp kreeg de citeertitel Landsverordening omzetbelasting op Bier 1957 en trad op 1 november 1959 in werking.²⁷ De regering werd door vertegenwoordigers van de in Nederland gevestigde Amstelbierbrouwerij N.V. benaderd met het bericht dat ze voornemens waren een bierbrouwerij op Curaçao te vestigen en te exploiteren. De regering stond sympathiek tegenover een dergelijke vestiging, aangezien deze paste in het beleid van de regering om de economische basis van de Nederlandse Antillen te verbreden. De regering had één voorwaarde, namelijk dat de consumentenprijs van het in de Antillen te brouwen bier lager moest zijn dan die van geïmporteerd bier, teneinde een plaats op de Antilliaanse markt te kunnen veroveren. Om aan deze voorwaarde te voldoen, zijn de verzoekers een regeling aangegaan met de regering omtrent de te betalen verbruiksbelasting op het lokaal gebrouwen bier.

Aan de andere kant kampte de regering met het probleem dat zij belastingderving zou lijden aangezien bij consumptie van lokaal bier geen invoerrechten werd geheven. Ter vervanging van deze derving moest een andere belasting geheven worden, hetzij een accijns, hetzij een omzetbelasting. De regering koos voor de omzetbelasting, omdat het systeem van deze heffing het eenvoudigst uitvoerbaar was en ook voldoende waarborgen bood voor een juiste controle. Hiervoor diende de Surinaamse landsverordening als leidraad.

²⁶ Zittingsjaar 1952-1953-66 en 1951-1952-55.

²⁷ P.B. 1958, no. 54.

Volgens de regering zou de derving van invoerrechten meevallen. Het was namelijk te verwachten dat door vestiging van een lokale brouwerij de totale bierconsumptie omhoog zou gaan. Enkele leden spraken hierop de hoop uit, dat deze verwachtingen zouden uitkomen, aangezien zij nog altijd de voorkeur gaven aan een bierdrinkende boven een rumdrinkende bevolking. Dit vooral met het oog op de volksgezondheid.

Zelfs de verhoging van de invoerrechten op overige bieren in 1963 heeft de lokale bierbrouwerij niet volledig kunnen beschermen. De Amstelbrouwerij sloot in 2005 haar deuren aangezien zij niet meer met ingevoerd bier kon concurreren.

5.2.2 De eerste sporen van een omzetbelasting op Curaçao: algemene bestedingsbelasting

Op verzoek van de Minister van Financiën, G. De Paula jr., verrichtte prof. Mr. J. Reugebrink, hoogleraar in Nederland, een onderzoek naar de mogelijkheden om een omzetbelasting in de Nederlandse Antillen in te voeren. Naar aanleiding hiervan bracht prof. Reugebrink in 1990 het rapport "Een onderzoek naar het type omzetbelasting, dat in de Nederlandse Antillen zou kunnen worden ingevoerd" uit. Reugebrink gaf aan dat in de wereld enkele tientallen systemen van heffing van omzetbelasting in gebruik waren en dat hij op zoek was naar een systeem dat het meest geschikt was voor de Nederlandse Antillen. Zijn uiteindelijke conclusie was om in de Nederlandse Antillen een algemene bestedingsbelasting in te voeren vanwege de eenvoud van dit systeem en omdat het een systeem was dat consumptieve bestedingen van zowel goederen en diensten in heffing bracht. De algemene bestedingsbelasting was van toepassing op:

- a) Leveringen van goederen binnen de Nederlandse Antillen door een kleinhandelaar binnen het kader van zijn onderneming;
- b) Het verrichten van diensten binnen de Nederlandse Antillen ten behoeve van een particulier door een onderneming binnen het kader van zijn onderneming;
- c) De invoer van goederen.

De algemene bestedingsbelasting was een directe belasting die bij de kleinhandelaar werd geheven. Reugebrink stelde voor een tarief van 5% in te voeren met bepaalde vrijstellingen op bijvoorbeeld onroerende goederen, schoolgeld, gezondheidszorg en verzekeringen; dit zou ongeveer f. 60 miljoen per jaar opbrengen. Samen met zijn rapport diende Reugebrink een ontwerp van een wettekst in dat 22 artikelen bevatte met bijhorende toelichting.

De Nederlandse Antillen waren echter niet klaar voor de invoering van de omzetbelasting. Er werd pas op 1 juli 1996 een Landsverordening algemene bestedingsbelasting 1996 (ABB) ingevoerd voor de Benedenwindse Eilanden²⁸²⁹ terwijl de Bovenwindse Eilanden zich tegen de invoering van de algemene bestedingsbelasting²¹ verzetten. Ze wensten daarvoor in de plaats een ander soort omzetbelasting: een belasting op bedrijfsomzetten. De Landsverordening op belasting op bedrijfsomzetten 1997 (BBO) werd op 1 januari 1997 ingevoerd.³⁰

²⁸ P.B. 1966, no. 75.

²⁹ Aruba was per 1986 een onafhankelijk land in het Koninkrijk en per 1996 een volledige onafhankelijk land waardoor deze belastingen voor Aruba niet onverkort van toepassing waren.

³⁰ P.B. 1997, no. 210.

De algemene bestedingsbelasting werd kort daarna bij het aantreden van een nieuwe regering in 1999 in drie fasen afgeschaft.³¹ De algemene bestedingsbelasting werd door de Landsverordening omzetbelasting 1999 vervangen met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 1999.³² De afschaffing van de algemene bestedingsbelasting hield direct verband met de in te voeren omzetbelasting. De bepalingen van de Landsverordening algemene bestedingsbelasting bleven echter van kracht voor:

- a) Reeds ingevoerde, verrichte leveringen en diensten alsmede begane strafbare feiten totdat aan de verplichtingen was voldaan;
- b) Algemene bestedingsbelasting, die in rekening waren gebracht en ontvangen voor levering van goederen en diensten na 31 december 1998, dienden bij Inspecteur van Invoerrechten en Accijnzen te worden aangegeven en afgedragen te worden aan de Landsontvanger.

De Belasting op Bedrijfsomzetten bleef onverkort van kracht op de Bovenwindse Eilanden.

5.2.3 De invoering van de omzetbelasting in 1999

Op 9 februari 1999 diende de regering een ontwerp in ter invoering van de omzetbelasting op de Eilandgebieden Bonaire en Curaçao. Een belangrijk verschil met de algemene bestedingsbelasting was dat onder de nieuwe omzetbelasting in beginsel bij elke ondernemer, die goederen leverde of diensten verrichtte, omzetbelasting werd geheven. Dit betekende een aanzienlijke verbreding van de grondslag. De verbreding van de grondslag maakte het hanteren van een lager tarief dan de 6% van de algemene bestedingsbelasting mogelijk. Een bredere grondslag betekende volgens de regering stabielere opbrengsten en tegelijkertijd werd er meer rekening gehouden met de draagkracht van de consumenten. In tegenstelling tot de algemene bestedingsbelasting werd de omzetbelasting achteraf geheven; het nadeel dat de liquiditeitspositie van ondernemers aantastte werd hiermee weggewerkt. Voor betere controle ging de omzetbelasting uit van een factuurstelsel, met daaraan gekoppeld een factuur-uitreikingsverplichting. Een en ander droeg bij aan het terugdringen van de mogelijkheden tot belastingontduiking. De nieuwe omzetbelasting sloot nauw aan bij de BBO, die als model had gestaan voor de wettekst voor het onderhavig ontwerp.

Het tarief werd gesteld op 2%. Aangezien de reeds in een eerdere schakel geheven omzetbelasting over een goed niet in mindering kon worden gebracht bij de afnemer in de volgende schakel kan worden gesproken van een cumulatief cascadestelsel. Bij elke schakel werd namelijk weer omzetbelasting geheven over de kostprijs, waarin de reeds geheven omzetbelasting zat. Dit leidde met de jaren tot veel klachten, want achteraf gezien was het tarief hoger dan in eerste instantie leek. Het tarief was afhankelijk van het aantal schakels tussen de importeur c.q. lokale fabrikant en de consument.³³

De Landsverordening trad in met terugwerkende kracht tot en met 1 maart 1999.³⁴

³¹ P.B. 1999, no. 42.

³² P.B. 1999, no. 43.

³³ Volgens de literatuur kon op Bonaire en Curaçao een vermenigvuldigingsfactor van 2.5 worden gebruikt: indien het tarief wettelijk op 2% was vastgesteld, betaalde de consument gemiddeld van 5%, wanneer het product hem bereikte.

³⁴ P.B. 1999, no. 43.

De wijziging per 24 augustus 1999 was zeer belangrijk omdat per genoemde datum alle vrijstellingen die voor de omzetbelasting golden, met uitzondering van de exportvrijstelling, werden afgeschaft. Dit betekende dat ook eerste levensbehoeften, die eerder vrijgesteld waren, met (de verhoogde) omzetbelasting dienden te worden belast. Verder werd het algemene tarief verhoogd naar 5%. Het doel van deze samenhangende maatregelen was om de financiële, economische en sociale basis van de Nederlandse Antillen te verstevigen en het herstellen van vertrouwen in de Nederlandse Antillen te bewerkstelligen. Verder moesten deze maatregelen de benodigde financiële ruimte creëren om in de zorggebieden te investeren. Deze landsverordening trad in werking met ingang van 1 oktober 1999.

In de loop der jaren, tot 10-10-10, heeft de Landsverordening omzetbelasting 1999 verschillende aanpassingen ondergaan. Deze wijzigingen hadden echter geen inhoudelijke wijzigingen tot gevolg.

5.3 Vanaf 10-10-2010: Curaçao als zelfstandig land binnen het Koninkrijk

Zaterdagochtend 9 oktober 2010 klonk voor de laatste keer het volkslied van de Nederlandse Antillen in de vergaderzaal van het parlement. Per genoemde datum is het land Nederlandse Antillen opgeheven en kreeg Curaçao haar autonomie in het Koninkrijk. Het Koninkrijk bestaat uit de landen Nederland, Aruba, Curaçao en St. Maarten. De eilanden Saba, Bonaire en St. Eustatius zijn integraal deel geworden van Nederland. Nu Curaçao en St. Maarten autonoom werden, kregen zij de vrijheid om zelf hun belastingstelsel in te richten. Op die datum hebben beide landen gekozen om voorlopig de oude Nederlands-Antilliaanse wetgeving integraal van toepassing te laten blijven, teneinde geleidelijk nieuwe fiscale wetgeving in te voeren.

5.3.1 Belastingplan 2011-2014: van een omzetbelasting-systeem naar een BTW-stelsel

De meest ingrijpende wijzigingen die de omzetbelasting vanaf de introductie in 1999 heeft ondergaan, vinden hun oorsprong in het Belastingplan 2011-2014. Het belastingplan geeft de contouren weer van de fiscale positie die de regering in 2014 wou bereiken en biedt inzicht in het pad dat werd gevolgd om deze doelstellingen te realiseren. Het belastingplan 2011 en 2012 heeft grote veranderingen gebracht in de omzetbelasting op Curaçao. De overige wijzigingen waren niet ingrijpend en worden indien relevant in het volgende hoofdstuk benoemd.

De voornaamste reden voor het wijzigen van het omzetbelastingssysteem was om een meer belasting-neutraal (BTW-achtig) omzetbelastingssysteem te introduceren. Verder moest dit systeem ook uiteindelijk zorgen voor het elimineren van cumulatie in de omzetbelasting. De eliminatie van de cumulatie zou plaatsvinden door het introduceren van een aftrekrecht. Op grond van dit aftrekrecht mogen aangewezen ondernemers de aan hen in rekening gebrachte omzetbelasting (voorbelasting) in mindering brengen op de door hen verschuldigde omzetbelasting. Het aftrekrecht zou uitgaan van een zogenoemde butoir-regeling, hetgeen inhoudt dat niet meer voorbelasting in aftrek kan worden gebracht dan door de ondernemer is verschuldigd. De regering heeft meerdere keren aangegeven dat het elimineren van de cumulatie tot belastingderving zal leiden, waardoor het tarief zou moeten worden verhoogd om deze belastingderving op te kunnen vangen. Dit leidde tot veel speculatie in de media.

Volgens winkeliers zou dit betekenen dat er een verhoogd algemeen tarief voor alle goederen en diensten zou gelden. In het Belastingplan is echter geen vervangend (lees: verhoogd) tarief aangegeven.

5.3.1.1 Belastingplan 2011

Ten eerste werd in het belastingplan 2011 het tarief van de omzetbelasting per 1 januari verhoogd van 5% naar 6%. De reden hiervoor was, dat de regering voor een verschuiving van een belasting op inkomen (directe belastingen) naar een belasting op bestedingen (indirecte belasting) had gekozen. Door deze verschuiving zouden ook toeristen en illegalen meer belasting betalen, waardoor de tarieven van de inkomsten- en winstbelasting omlaag konden. Door de verschuiving zouden de inwoners van Curaçao er financieel niet op achteruit gaan omdat de voor- en nadelen elkaar in evenwicht houden.³⁵ Om de verhoging van het omzetbelastingtarief goed te laten verlopen, is er een overgangsregeling in het Belastingplan 2011 opgenomen. Voor leveringen en diensten die voor de tariefswijziging worden verricht, zou het huidige tarief van 5% blijven gelden. Dit zou ook blijven gelden indien de factuur pas op of na 1 januari 2012 wordt uitgereikt. Leveringen en diensten die op of na 1 januari 2012 worden verricht, zijn altijd belast tegen het nieuwe tarief van 6%. Dit geldt ook indien de factuur voor de tariefswijziging wordt verstuurd. Voor onroerende zaken die in termijnen worden opgeleverd, gold voor de termijnen voor de tariefswijziging het oude tarief en voor de termijnen na 1 januari 2012 het nieuwe omzetbelastingtarief van 6%. Bovendien geldt per genoemde datum een afwijkend tarief van 7% op verzekeringen. De reden hiervoor was, dat de door de verzekeringstussenpersonen te betalen omzetbelasting in het tarief voor de verzekeringen is opgenomen. Door de brokers wordt dan ook geen omzetbelasting in rekening gebracht.

Naast de verschuiving naar indirecte belastingen, was de regering ook van mening dat meer mensen belasting moeten gaan betalen. De gedachte van de regering was "iedereen een beetje, is beter dan een paar mensen veel". Om deze reden werd de groep belastingplichtigen voor de omzetbelasting verder uitgebreid. Zo vallen per 1 januari 2012 ook de volgende diensten onder het ondernemingsbegrip voor de omzetbelasting:

- a) Exploitatie van een vermogensbestanddeel om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen;
Als aandachtspunt moet hierbij worden vermeld dat een ondernemer die als gevolg van de exploitatie van een onroerende zaak als ondernemer voor de omzetbelasting wordt aangemerkt, geen gebruik kan maken van de Regeling kleine ondernemers.
- b) Verhuur van woningen voor een kortere periode dan één jaar aan een inwoner;³⁶
- c) Diensten verricht door een buitenlandse ondernemer aan een Curaçaose ondernemer (in combinatie met introductie van een verleggingsregeling).
De verleggingsregeling houdt in dat diensten die door een buitenlandse ondernemer worden verricht per 2012, als gevolg van een uitspraak van de rechter, geacht worden op Curaçao plaats te hebben gevonden.

³⁵ De voor- en nadelen worden in het volgende hoofdstuk behandeld.

³⁶ Indien de woning of het appartement aan vakantiegangers of stagiaires werd verhuurd, was de logeergastenbelasting verschuldigd.

De regering heeft in de Landsverordening omzetbelasting dit punt aangepast, omdat de regering het niet wenselijk vond dat buitenlandse ondernemers zonder omzetbelasting kunnen factureren, terwijl Curaçaose ondernemers wel omzetbelasting in rekening moeten brengen.

De regering heeft er bovendien voor gekozen om deze belasting niet bij de buitenlandse ondernemer (de dienstverrichter) te innen, maar de heffing van de omzetbelasting naar de lokale ondernemer (de afnemer) te verleggen: de zogenoemde verleggingsregeling. Vervolgens betaalt de lokale afnemer de omzetbelasting via de aangifte omzetbelasting aan de Ontvanger.

5.3.1.2 Belastingplan 2012

Wat betreft het belastingjaar 2013 is het merkwaardig dat het conceptvoorstel van de belastingherziening voor 2013 in de media was gelekt. Volgens diverse media werd het algemene tarief verhoogd van 6% naar 11%. De reden voor deze aanzienlijke stijging zou zijn gelegen in het doel van de regering om de cumulatie te elimineren en dit budgettair neutraal te laten plaatsvinden. Wat niet in/aan de media werd verteld was dat dit (verhoogd) tarief echter alleen zou worden toegepast op luxe en ongezonde goederen, zoals frisdranken en juwelen: m.a.w. de introductie van een gedifferentieerd omzetbelastingssysteem. Uiteindelijk is voor een lager verhoogd tarief van 9% gekozen in samenstelling met de introductie van een nultarief voor een aantal producten zoals groenten en fruit en babyvoeding (eerste levensbehoeften). Het gedifferentieerd tarief trad per 1 maart 2013 in werking.

Bij de wijzigingen van de omzetbelasting in 2013 was uitdrukkelijk door de regering gekeken naar de mogelijkheid om het toenmalige stelsel waarmee de omzetbelasting werd geheven, te vervangen door een stelsel waarbij (gedeeltelijk) aftrek van voorbelasting mogelijk wordt, bijvoorbeeld een BTW-systeem. Een grondige stelselwijziging was toen niet mogelijk vanwege tijdsdruk. Volgens de regering kon eventueel na een brede maatschappelijke discussie hierover stapsgewijs richting een niet-cumulatief stelsel van omzetbelasting worden gegaan.

Het gedifferentieerd omzetbelastingssysteem zou volgens de toenmalige minister van Financiën, de heer Jardim, een bedrag van 1.57 miljoen gulden aan extra inkomsten opleveren. Het nultarief zou volgens de heer Jardim een extra derving van vijf miljoen gulden met zich mee brengen.

Al voor de introductie van het nieuwe wetsvoorstel was door bepaalde deskundigen voorspeld dat het beoogde doel niet zal worden bereikt. Accountantskantoor PricewaterhouseCoopers (PWC) waarschuwde dat door het verhogen van het tarief met 3% voor sommige producten de negatieve effecten van de cumulatie nog erger zouden worden.³⁷

Het belastingplan 2012 bevatte ook minder ingrijpende wijzigingen. Zo werd aangegeven dat de logeergastenbelasting (LGB) zou worden ingevuld in de omzetbelasting. Krachtens de Logeergastenbelasting betaalt iedere persoon die niet staat ingeschreven in het bevolkingsregister van Curaçao en die tegen een vergoeding verblijft in een accommodatie, 7% "roomtax" per kamer.³⁸

³⁷ Amigoe, "Negatieve impact cumulatief effect omzetbelasting", 03 mei 2013.

³⁸ Eilandsverordening Curaçao 2009.

Vervolgens werd in de omzetbelasting een vrijstelling voor deze diensten verleend. De heffing hiervan werd onder de Logeergastenbelasting uitgevoerd door het toerismebureau. Hoewel de daadwerkelijke inbedding lang duurde, betekent dit dat per 1 januari 2016 ook bij hotels omzetbelasting wordt geheven. De inning en ontheffing zou door de belastingdienst worden uitgevoerd zodat de heffing technisch tot verbeteringen (lees: transparantie) zal zorgen. De inbedding van de logeergebasting in de omzetbelasting werd mogelijk gemaakt door de introductie van een gedifferentieerd tariefstelsel.

Verder zijn ondernemers vanaf 1 mei 2013 verplicht om de prijzen inclusief omzetbelasting op de producten te vermelden. Volgens art. 12a Landsverordening omzetbelasting 1999 is het ondernemers verboden, in de gevallen waarin omzetbelasting verschuldigd is, goederen en diensten aan te bieden tegen prijzen waarin de omzetbelasting niet is inbegrepen.³⁹ In het belang van een correcte implementatie van de aanpassingen op het gebied van de prijsaanduiding en kassabonvereisten werd aan een aantal van de bezwaren vanuit het bedrijfsleven tegemoet gekomen. Om deze reden werd goedgekeurd dat de consumentenprijsverplichting uiterlijk vanaf 1 oktober 2013 nageleefd dient te worden. Deze verplichting geldt zowel voor ondernemers die hoofdzakelijk aan consumenten leveren als voor ondernemers die hoofdzakelijk aan andere ondernemers leveren. Voor ondernemers die voornamelijk (70% of meer) aan ondernemers leveren werd een nieuwe goedkeuring geïntroduceerd. Er moest namelijk op korte termijn een (beperkt) aftrekrecht (voor handelsgoederen) van omzetbelasting voor belaste ondernemers worden geïntroduceerd. In geval van introductie van een (beperkt) aftrekrecht van omzetbelasting dienen ondernemers die hoofdzakelijk aan andere ondernemers leveren de prijzen exclusief omzetbelasting te vermelden omdat de omzetbelasting in die situatie immers niet meer tot de aanschafkosten behoort. Om te voorkomen dat deze ondernemers op korte termijn hun prijsaanduiding opnieuw dienen aan te passen werd goedgekeurd dat deze ondernemers tot nader bericht een prijsaanduiding exclusief omzetbelasting mochten hanteren. Het bedoelde aftrekrecht is echter nooit ingevoerd, waardoor nu ook bovengenoemde ondernemers consumentenprijzen moeten hanteren.

Om consumenten een inzicht te geven in de prijsontwikkeling van goederen en diensten in verband met de verruiming van de vrijstelling voor bepaalde primaire levensbehoeften en de invoering van een tariefdifferentiatie in de omzetbelasting, moesten ondernemers tot 1 januari 2014 een dubbele prijsaanduiding (inclusief en exclusief omzetbelasting) hanteren. Er gold echter een goedkeuring voor enkele ondernemers die afhankelijk van de aard en omvang van hun onderneming niet aan de verplichting tot dubbele prijsaanduiding konden voldoen. Deze ondernemers konden zelf invulling geven aan de verplichting om een dubbele prijsaanduiding te hanteren; dit kon bijvoorbeeld aan de hand van oude prijs- of menukaarten. Aan de consument dient in alle gevallen waarin de consument daarom verzoekt, inzicht in de prijsontwikkeling te worden gegeven. Ook voor ondernemers die hoofdzakelijk aan andere ondernemers leveren, werd goedgekeurd dat een dubbele prijsaanduiding achterwege mochten blijven; een dubbele prijsaanduiding heeft in deze situaties immers geen toegevoegde waarde.

³⁹ P.B. 2013, no. 51.

5.3.1.3 Belastingplan 2013

De Sociaal Economische Raad heeft al voor het ontwerpen van het Landsbesluit Kasregistratie enkele malen adviezen aan de regeringen gegeven over de introductie van een kasregistratiesysteem. Volgens de Sociaal Economische Raad zou het verplicht stellen van een kasregistratiesysteem de bredere problematiek van de belastingontwijking niet oplossen.⁴⁰ De Sociaal Economisch Raad heeft in dit verband aan de regering geadviseerd de nodige aandacht te besteden aan het verbeteren van de belastingmoraal. De Sociaal Economische Raad heeft in dit kader uitgebreid beraadslaagd over de invoering van een belasting over toegevoegde waarde, in plaats van de huidige belasting over omzet. Naar de mening van de Sociaal Economische Raad wordt door het systeem van teruggave van de betaalde BTW in een BTW-stelsel iedere levering in het productie- en distributieproces beter gedocumenteerd en levert een BTW-stelsel hierdoor mogelijk een vollediger beeld op van de merkelijke transacties die plaatsvinden. De Sociaal Economische Raad was zich echter van bewust dat aan beide stelsels voor- en nadelen zijn verbonden, en vermeldt dat in beide stelsels de introductie van een verzegeld kasregistratiesysteem een toegevoegde waarde zou hebben bij controle van de aangifte omzetbelasting door administratieplichtigen.

Tenslotte heeft de Sociaal Economische Raad de regering erop gewezen dat de directe financiële gevolgen voor de overheid in de vorm van hogere belastinginkomsten en de kosten van de controle op naleving van de opgelegde verplichting inzichtelijk dienen te worden gemaakt.⁴¹ Er was NAF. 11.5 miljoen begroot voor het project kasregistratie.

Deze introductie zou meer belastingopbrengsten opleveren door de invoering van een wettelijk verplicht verzegelbaar elektronisch kasregistratiesysteem voor bepaalde groepen administratieplichtigen. Hierdoor wordt de naleving van belastingwetgeving verbeterd. Het invoeren van deze verplichting moest het onvolledig aangeven van de behaalde omzet in het kader van de Landsverordening omzetbelasting mitigeren. In het kader van het project 'kasregistratiesystemen' van de Stichting Belasting AccountantsBureau (SBAB) zijn waarnemingen ter plaatse ingesteld binnen de sector 'toko's en minimarkets'. Op grond van de bevindingen tijdens deze waarnemingen ter plaatse is gebleken, dat circa 60% van de omzet fiscaal niet wordt verantwoord. Dit bedraagt NAF. 5.1 miljoen aan niet verantwoorde omzetbelasting. Voor de overige sectoren, voor welke eveneens een algemene verplichting tot gebruik van een fiscaal kasregistratiesysteem zal gelden, heeft tot op heden geen specifiek onderzoek naar de derving van belastingopbrengsten plaatsgevonden. Op grond van algemene controlegegevens is een derving van circa 10% binnen deze sectoren zeer reëel. Uitgaande van de bekende omzetgegevens is een schatting van de derving binnen deze segmenten van tussen de NAF. 5 miljoen en NAF. 10 miljoen per jaar behoudend. Na de invoering is een meeropbrengst van circa NAF. 15 miljoen te verwachten.

⁴⁰ SER, Refr.nr. 076/2011-SERCUR, 15 april 2011.

⁴¹ SER, Refr.nr. 186/2012-SER, 27 juli 2012.

5.3.1.4 Belastingplan 2014⁴²

Per 2015 zijn er enkele wijzigingen in bestaande landsverordeningen aangebracht en een nieuwe landsverordening geïntroduceerd. Het belastingplan betreffende de jaren 2015-2016 heeft enkele wijzigingen in de inkomsten- winst-, loon- en successiebelasting gebracht die hun oorsprong in de omzetbelasting vinden. Echter, de Landsverordening omzetbelasting zelf heeft geen wijzigingen gekend.

De wijzigingen hadden te maken met de belofte, die in het Belastingplan 2011-2014, meer specifiek in de belastingplannen 2011 en 2012 werd gedaan. In bovengenoemde belastingplannen waren de omzetbelastingtarieven verhoogd om een verschuiving van directe belastingen (inkomsten-, loon- en winstbelasting) naar indirecte belastingen mogelijk te maken. De meeropbrengsten die met de omzetbelasting werden gegenereerd werden gebruikt om de derving van de tariefverlaging van de directe belastingen te compenseren. Ook de basiskortingen werden per 1 januari 2015 verder verhoogd. Om dit allemaal mogelijk te maken zijn ook de diverse aftrekposten gewijzigd (lees: gematigd). Verder werd het winstbelastingtarief verlaagd.

5.3.1.5 Belastingplan 2015-2016

De meeste wijzigingen die per 1 januari 2016 in werking traden, behoorden tot het collectieve belastingplan 2015-2016. Zowel de inkomsten- als winstbelastingtarieven werden verlaagd als gevolg van de belofte die bij de omzetbelasting-tariefsverhogingen van de jaren 2012-2013 werd gedaan. Voor wat betreft de Landsverordening omzetbelasting zelf, werden er geen ingrijpende wijzigingen doorgevoerd.

Zoals al eerder aangegeven, is de Logeergastbelasting per 1 januari 2016 in de Landsverordening omzetbelasting geïntegreerd. Op basis van de overgangsregeling blijven de bepalingen van de Eilandsverordening logeergastbelasting Curaçao 2009 van toepassing met betrekking tot de logeergastbelasting die reeds voor 1 januari 2016 verschuldigd was. De inbedding van de Logeergastbelasting in de omzetbelasting heeft plaats gevonden omdat de inning van de Logeergastbelastingheffing door de Landsontvanger de afgelopen jaren moeizaam verliep en er begin augustus 2015 een uitstaand bedrag van NAF 93 miljoen bleek te bestaan. De noodzaak van inning van deze gelden werd door de Curaçao Tourist Board (CTB) mede benadrukt, aangezien het 'Tourism Master Plan 2015-2020' klaarlag en daarin o.a. de aanbeveling werd gedaan om \$ 40 miljoen voor de komende 5 jaar uit te trekken om in de toeristische sector te investeren. Aangezien het tarief gelijk bleef, 7%, werd dus verwacht dat een meer efficiënte inning meeropbrengsten zou opleveren, waardoor het benodigde bedrag zou worden gegenereerd.

⁴² P.B. 2014 no. 114.

5.4 Tekortkomingen in het huidige Curaçaose omzetbelastingstelsel

Het huidige omzetbelastingstelsel op Curaçao kent enkele tekortkomingen. In deze paragraaf wordt het Curaçaose omzetbelastingstelsel dat in de vorige hoofdstukken in details behandeld werd, geanalyseerd om de tekortkomingen te signaleren. Het signaleren van tekortkomingen is van zeer groot belang om in een latere fase de ideale non-cumulatieve consumptiebelasting voor het land Curaçao te kunnen ontwerpen. De tekortkomingen worden in twee categorieën verdeeld; dit aan de hand van hun mate van belang. De tekortkomingen die de grootste invloed op de doelmatigheid, uitvoerbaarheid en efficiëntie hebben, bevinden zich in het basisontwerp van dit nieuwe belastingstelsel. De belangrijkste tekortkoming in deze categorie is de cumulatie in de heffing die optreedt indien het een goed betreft met een distributiekanaal dat uit meerdere schakels bestaat. Deze problematiek staat centraal in deze scriptie en wordt om deze reden als eerste behandeld.

5.4.1 Tekortkomingen in het basisontwerp

5.4.1.1 Cumulatie van omzetbelasting

De omzetbelasting is bedoeld om consumptie te belasten. Omdat deze in de vorm van een indirecte belasting wordt geheven wordt de omzetbelasting niet direct bij de consument geïnd maar (indirect) bij de ondernemer die de omzetbelasting vervolgens doorberekent aan zijn consument. Naast de verkoop krijgen ondernemers ook te maken met inkoop. Een ondernemer koopt, ongeacht de werkzaamheden die hij verricht, goederen of diensten in. Over de waarde van de goederen/diensten die bij de groothandel zijn ingekocht wordt omzetbelasting betaald. Deze goederen/diensten worden verder verwerkt en vervolgens verkocht aan de detaillist; ook over deze transactie wordt omzetbelasting geheven, nu over de nieuwe waarde van de goederen. Het belangrijkste verschil is dat in de waarde van de detaillist ook de omzetbelasting die bij de eerste transactie is betaald zit inbegrepen. Er wordt dus omzetbelasting over omzetbelasting geheven, ofwel cumulatie in omzetbelasting. De detaillist verkoopt op zijn beurt de goederen aan de kleinhandel die ook omzetbelasting moet betalen over de volledige waarde. Na drie transacties is er dus sprake van heffing van omzetbelasting over een waarde inclusief twee keer betaalde omzetbelasting. Het wordt nu duidelijk dat hoe langer het distributiekanaal is, hoe meer sprake er is van cumulatie in heffing. De eindconsument betaalt uiteindelijk omzetbelasting over de waarde van de goederen inclusief de in de voorafgaande schakels betaalde omzetbelastingen.

In het Memorie van Toelichting Zitting 1998-1999 No. 3 is terug te vinden dat men zich ervan bewust was dat er sprake zou zijn van cumulatie in heffing bij de introductie van de omzetbelasting in 1999. Echter, het was een bewuste keuze om geen mogelijkheid van aftrek van voorbelasting te introduceren om de heffing zo eenvoudig mogelijk te houden. Verder zou de cumulatie in heffing volgens de regering geen grote gevolgen hebben gezien de relatief vlakke bedrijfskolom op de eilanden van de Benedenwindse eilanden Bonaire en Curaçao. Anderzijds, beweerde de Raad van Advies dat de cumulatie in heffing zou leiden tot prijsverhogingen en het uitschakelen van de detailhandel, wat de economische groei zou belemmeren. Bovendien beweerde de regering dat bij de overstap van de algemene bestedingsbelasting naar de omzetbelasting in 1999 de grondslag werd verbreed, waardoor het tarief laag kon worden gehouden. Dit zou de gevolgen van cumulatie minimaliseren. Het gehanteerde tarief bij introductie was 2%.

Deze cumulatie in heffing kan op verschillende wijze worden gecorrigeerd. Een mogelijkheid is de introductie van een aftrekrecht in het omzetbelastingstelsel. Een aftrekrecht voor ondernemers zou ervoor zorgen dat effectief alleen de eindconsument de omzetbelasting betaalt. Bij de voorafgaande transacties worden de betaalde omzetbelastingen door de ondernemers in mindering gebracht bij de door hen te betalen omzetbelasting.

Een andere oplossing voor de cumulatie in heffing is de introductie van een nieuw stelsel waarbij alleen belasting wordt geheven over de door de schakel toegevoegde waarde. Dit stelsel is de in Nederland bekende BTW. Er wordt inderdaad in elke schakel belasting geheven zoals bij de omzetbelasting, maar nu alleen over de door de schakel toegevoegde waarde. In dit stelsel vindt (over het algemeen) geen cumulatie plaats, omdat alleen de toegevoegde waarde wordt belast in plaats van de volledige waarde.⁴³

Als laatste oplossing zal de introductie van een "Sales Tax" de cumulatie in heffing kunnen wegnemen. In dit stelsel wordt eenmalig consumptiebelasting geheven, namelijk in de laatste schakel. De Sales Tax wordt alleen geheven bij verkoop aan de eindconsument en heeft hierdoor geen mogelijkheid voor cumulatie in heffing.

De mogelijke oplossingen worden in het volgende hoofdstuk uitgewerkt bij de analyse van de ideale consumptiebelasting voor het land Curaçao.

5.4.1.2 Cumulatie in de praktijk

Theoretisch is de cumulatie in heffing een van de grootste tekortkomingen in het huidige omzetbelastingstelsel. Het leidt namelijk tot verstoringen in het distributiekanaal en hogere consumentenprijzen. In het volgende hoofdstuk zijn enkele consumptieve belastingstelsels uitgewerkt die de cumulatie in heffing niet bevatten, waardoor deze stelsels theoretisch voorkeur verdienen boven een omzetbelastingstelsel.

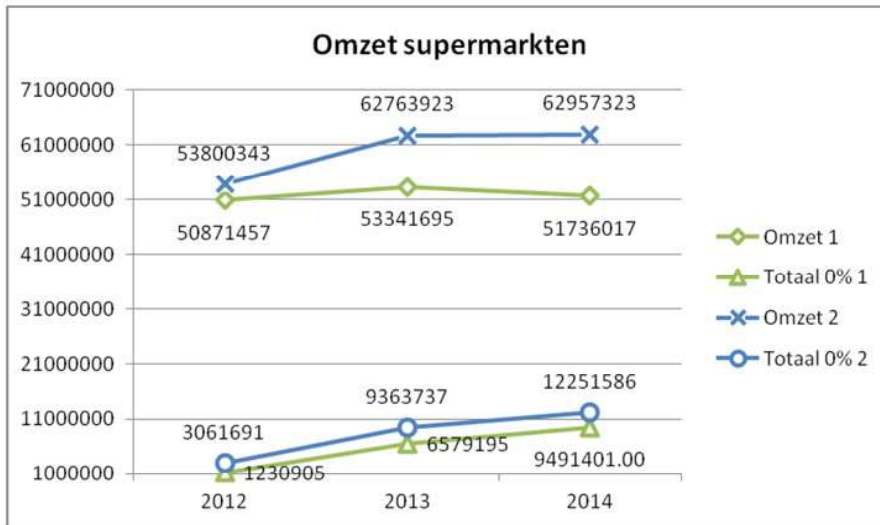
In de praktijk ligt het wat anders. De cumulatie in heffing is partieel door ondernemers opgelost door het aantal schakels zo laag mogelijk te houden. Schakels in het distributiekanaal die door de ondernemers zelf geïntegreerd kunnen worden, worden geëlimineerd. Deze werkzaamheden worden vervolgens intern verricht, om de cumulatie in heffing te matigen en indien mogelijk te elimineren.

Verder is de cumulatie in heffing vanaf de uitbreiding van de nultariefgroep gematigd, omdat er meer producten en diensten onder deze groep vallen. Indien goederen en diensten in deze groep vallen, wordt er geen omzetbelasting geheven, waardoor er geen cumulatie in heffing kan optreden. Om deze assumptie te testen werd voor deze scriptie een kleine steekproef genomen en geanalyseerd. Een van de branches die veel last zou moeten hebben van cumulatie in heffing is de mini- supermarkten branche. Ze verkopen namelijk een groot assortiment goederen en hebben na 2013 ook te maken gehad met het verhoogde tarief dat de cumulatie theoretisch versterkt. In deze steekproef zijn twee van de grootste supermarkten en twee minimarkten geanalyseerd.⁴⁴

⁴³ Er zijn enkele situaties waarin er toch sprake is van cumulatie in heffing, denk bijvoorbeeld aan de situatie waarin een ondernemer in de schakel vrijgestelde prestaties verricht. Deze komen aan bod in het volgende hoofdstuk.

⁴⁴ De benodigde gegevens om deze analyse uit te voeren zijn door de omzetbelastingafdeling van de Inspectie Curaçao ter beschikking gesteld.

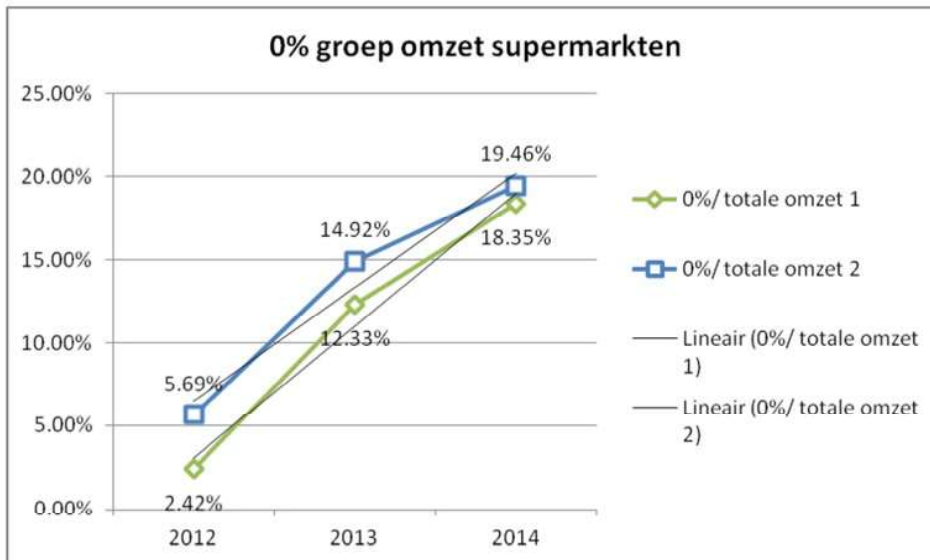
Wat voor deze analyse van belang is, is het percentage goederen dat onder het nultarief valt in vergelijking met het totale aanbod van goederen. Indien er in de loop der jaren meer producten met 0% belast worden, betekent dit vanzelfsprekend dat er minder sprake is van cumulatie.



Grafiek 1: Omzet supermarkten

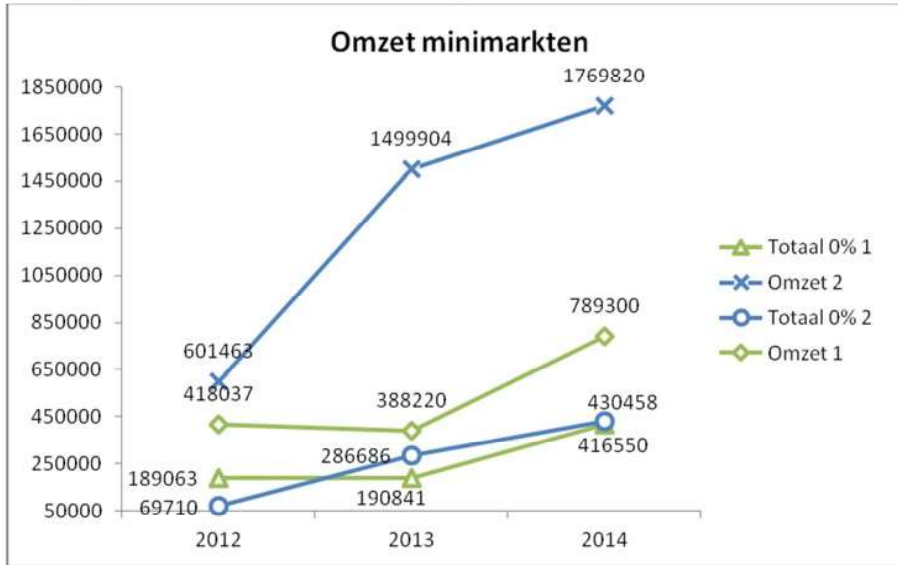
79

In bovenstaande grafiek (grafiek 1) is voor de twee supermarkten de totale omzet per jaar en de totale omzet van goederen die onder het nultarief vallen weergegeven. Bij beide supermarkten is te merken dat zowel de totale omzet als de omzet van goederen die onder de nultariefgroep vallen, door de jaren heen zijn gestegen.



Grafiek 2: 0% groep omzet supermarkten

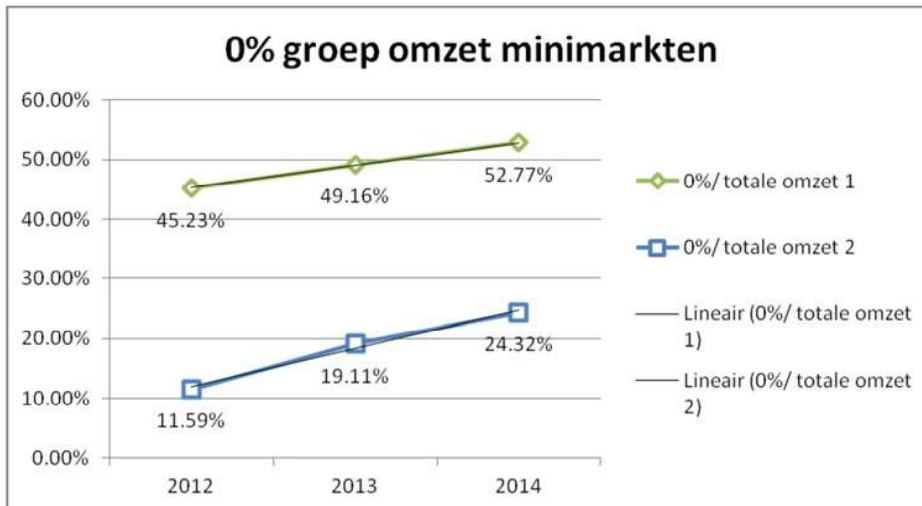
In bovenstaande grafiek is voor beide supermarkten een trendlijn van de relatieve stijging in omzet voor beide groepen producten weergegeven. Het is duidelijk dat voor beide supermarkten geldt dat de omzet van de groep goederen die onder het nultarief vallen, is toegenomen. Dit betekent dat gedurende de jaren een kleiner gedeelte van de omzet feitelijk belast wordt met omzetbelasting. Dit leidt tot minder cumulatie in heffing.



Grafiek 3: Omzet minimarkten

Voor minimarkten wordt een vergelijkbare analyse uitgevoerd.

Ook voor minimarkten geldt dat de totale omzet en de omzet van goederen die in de nultariefgroep vallen in absolute termen gedurende deze periode is gestegen.



Grafiek 4: 0% groep omzet minimarkten

In bovenstaande grafiek (grafiek 4) is duidelijk te zien dat de omzet van goederen die onder het nultarief vallen als percentage van de totale omzet een duidelijke toenemende trend volgt. Aan de hand van deze steekproef kan dus worden geconcludeerd dat ook voor minimarkten geldt dat er relatief meer goederen die onder het nultarief vallen worden verkocht, waardoor de cumulatie in heffing gedurende de jaren afgezwakt is.

5.4.1.3 Beschikking aftrekrecht bij import van handelsgoederen

De huidige omzetbelastingwetgeving is het product geweest van meerdere wijzigingen om tekortkomingen aan te passen. Er zijn echter nog steeds tekortkomingen te vinden die bijvoorbeeld niet zijn aangepast vanwege het feit dat deze zeldzaam voorkomen of omdat ze in de praktijk om de een of andere reden al zijn opgelost. Een van deze tekortkomingen betreft de situatie waarbij een ondernemer goederen uit het buitenland importeert en deze ondernemer gebruikmaakt van de mogelijkheid⁹⁰ om voorbelasting af te trekken, krachtens artikel 2a Landsverordening omzetbelasting. Om hiervan gebruik te kunnen maken dient de Inspecteur een beschikking uit te geven waarbij aftrekrecht wordt toegestaan bij de bij import betaalde omzetbelasting over goederen die als handelsgoederen gaan functioneren. De betaalde omzetbelasting kan worden⁵¹ gerekend met in de toekomst verschuldigde omzetbelasting. Het probleem treedt op indien voor een bepaalde aangifteperiode het bedrag van de aftrek groter is dan dat van de verschuldigde belasting en deze situatie zich blijft voordoen voor de resterende termijn van de beschikking. Belanghebbende is naar de letter van de wet het resterende bedrag aan aftrekrecht kwijt, omdat de beschikking voor een door de Inspecteur vastgestelde periode geldig is. De termijn van de beschikking die aftrek van voorbelasting mogelijk maakt, is namelijk verstreken. Dit is vanuit belanghebbende bezien, een onhandige situatie en is naar alle waarschijnlijkheid niet de bedoeling geweest van de wetgever. In de praktijk wordt deze problematiek opgelost door een nieuwe beschikking uit te reiken, waardoor belanghebbende het resterende bedrag kan verrekenen met omzetbelasting die in de toekomst verschuldigd zal zijn. Deze beschikking⁷³ rdt echter alleen uitgereikt als belanghebbende een verzoek bij de Inspecteur indient binnen een termijn van 5 jaar na het vervallen van de voorgaande beschikking. Met de tweede(nieuwe) beschikking verkrijgt belanghebbende alleen het recht om het resterende bedrag aan betaalde omzetbelasting te verrekenen. Deze belanghebbende krijgt middels de tweede beschikking geen recht om de door hem betaalde voorbelasting af te trekken van zijn te betalen omzetbelasting. Indien belanghebbende na de periode van de eerste beschikking nog een beschikking aanvraagt voor de komende aangiftejaren, is belanghebbende dus in bezit van twee beschikkingen. Een beschikking die het aftrekrecht van de vorige beschikkingsperiode regelt waardoor het resterende aftrekrecht verrekend kan worden, en een nieuwe beschikking die opbouw en verrekening mogelijk maakt van na de ingangsdatum van de nieuwe beschikking betaalde omzetbelasting bij import van handelsgoederen.

Er kan ook de situatie ontstaan dat belanghebbende een vrijstelling aanvraagt, bijv. omdat deze voornamelijk import- en exportdiensten verricht. In deze situatie heeft belanghebbende alleen één beschikking in zijn bezit. Vanaf het moment dat belanghebbende vrijgesteld is van omzetbelasting heeft belanghebbende namelijk ook geen recht op aftrekrecht. Dit houdt in dat alleen het voor de vrijstellingsperiode opgebouwde aftrekrecht verrekend kan worden.

5.4.1.4 Levering van diensten op het vliegveld

In de Landsverordening omzetbelasting zijn er in artikel 7 lid m-p de vrijstellingen opgenomen inzake export die enkele activiteiten omtrent de levering van goederen op het vliegveld regelen. Zo worden krachtens lid m internationale vervoersdiensten door middel van luchtvaartuigen of schepen vrijgesteld. Lid n regelt de vrijstelling omtrent de levering van brandstoffen, smeermiddelen en andere vloeistoffen bestemd voor de voortstuwing, ophanging en ander technisch gebruik aan boord van schepen en luchtvaartuigen, die als openbaar vervoermiddel worden gebruikt voor het internationale goederen- of personenvervoer, alsmede diensten ten behoeve hiervan. Vervolgens stelt lid o diensten die in een zee- of luchthavengebied worden verricht m.b.t. het heffingsgebied binnenkomende en uitgaande goederen. Als laatste zijn de leveringen van goederen aan afnemers die niet in het heffingsgebied wonen of gevestigd zijn en welke goederen in het kader van die levering worden uitgevoerd (export van goederen), vrijgesteld. Het voorgaande doet de volgende vraag opkomen: denk bijvoorbeeld aan de levering van consumptieproducten aan de KLM. Is deze levering vrijgesteld van omzetbelasting of moet deze levering als een afzonderlijke levering worden beschouwd, waardoor die belast is met omzetbelasting? Een ander voorbeeld betreft de diensten die wasserijen op Curaçao verrichten. Moet men ervan uitgaan dat deze diensten aan de in het heffingsgebied liggende luchtvaartmaatschappij worden geleverd waardoor ze belast zijn, of dat ze rechtstreeks aan de eindconsumenten worden geleverd (die zich tijdens de vlucht buiten het heffingsgebied bevinden), waardoor deze diensten vrijgesteld zijn? In de Landsverordening omzetbelasting is opgenomen dat goederen die bestemd zijn voor export vrijgesteld zijn van omzetbelasting. Over de levering van diensten is nergens iets terug te vinden. Dit heeft geleid tot het raadplegen van wetgevingen van andere landen om te analyseren hoe deze problematiek daar wordt opgelost.

De omzetbelastingwetgeving van Aruba is als materiaal gebruikt om deze analyse te verrichten. In de Arubaanse omzetbelasting (Belasting op bedrijfsomzetten) komt deze problematiek echter niet voor, omdat hierin in een met artikel 7 lid o vergelijkbaar lid is bepaald dat "het verrichten van diensten in een zee- of luchthavengebied in Aruba m.b.t. Aruba binnenkomende of uitgaande goederen personen vrijgesteld zijn van omzetbelasting".⁴⁵ Hieruit is te concluderen dat alle diensten die voor een persoon die het zee- of luchthavengebied verlaat zijn verricht, vrijgesteld zijn. Zowel de consumptiegoederen als de schone deken die vanuit het binnenland zijn geleverd zijn dus vrijgesteld van Arubaanse Belasting op bedrijfsomzetten. Met een simpele uitbreiding, door het toevoegen van het woord "personen", zou deze problematiek kunnen worden vermeden.

De Inspecteur op Curaçao heeft bepaald dat zulke diensten naar feiten en omstandigheden beoordeeld dienen te worden om te bepalen of ze vrijgesteld zijn of niet. Er volgen twee concrete voorbeelden die aan de Inspecteur zijn voorgelegd en die als leidraad kunnen worden gebruikt. Als uitgangspunt wordt genomen dat diensten zoals de levering van consumptiegoederen onlosmakelijk verbonden zijn aan de diensten die de luchtvaartmaatschappij verricht, waardoor ze als een geheel moeten worden aangemerkt en dus vrijgesteld zijn van omzetbelasting. In tegenstelling daarmee worden diensten zoals wasserijdiensten die op het eiland verricht worden, niet beschouwd als diensten die bestemd zijn voor export, waardoor deze belast dienen te worden met omzetbelasting.

⁴⁵ Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten: AB 2006 no.83, artikel 12 lid 1 onderdeel h.

5.4.2 Overige tekortkomingen

5.4.2.1 Sectorgerelateerde tekortkomingen

Hotel en toerisme

Onder de huidige omzetbelasting zijn hotels verplicht omzetbelasting aan hun consumenten door te berekenen. Dit geldt ook voor ondernemers die toeristische diensten aanbieden, zoals 'scuba diving'. Deze omzetbelasting op de input goederen voor de toeristische sector is een bron van onrust in vergelijking met de omringende (ei)landen doordat dit leidt tot kostenverhoging. Verder zijn er enkele hindernissen die hun oorsprong vinden in de speciale voorzieningen die enkele grote hotels op het eiland genieten. Deze grote hotels hebben toestemming gekregen om omzetbelasting te heffen op hun consumenten zonder deze te moeten afdragen aan de fiscus, dit op voorwaarde dat het geïnde geld geïnvesteerd zal worden in het verbeteren van hoteloperaties op het eiland en/of het promoveren van het land in het buitenland. Dit leidt tot oneerlijke concurrentie tussen hotels op het eiland, waarbij kleine hotels worden benadeeld.

Economische zones

Op Curaçao bevinden zich zowel bij de luchthaven als bij de zeehaven belastingvrije economische zones.⁴⁶ Deze economische zones hebben voornamelijk tot doel om exportbedrijven te faciliteren met een vestiging. De vrije zone in de haven bevat ongeveer 100 bedrijven en die bij de luchthaven ongeveer 40. Binnen- en buitenlandse bedrijven kunnen een onderneming in deze zones vestigen. Deze ondernemingen importeren goederen die vervolgens aan consumenten die zich binnen en buiten Curaçao bevinden, worden verkocht. Bedrijven die zich binnen de economische zones bevinden, zijn vrijgesteld van onroerendzaakbelasting en van invoer- en douanerechten. Verder zijn ze winstbelasting verschuldigd tegen een speciaal tarief van 2% i.p.v. het normale tarief van 22%. Om de effecten van de bovengenoemde voordelen onder controle te houden zijn maatregelen getroffen waardoor de economische zones bij de lucht- en zeehaven geen (lees: minder) gevaar voor de lokale economie betekenen. Een bedrijf dat van de bovengenoemde voordelen wil genieten, kan niet meer dan 25% van zijn totale verkoop aan lokale consumenten verkopen. Het moet dus voornamelijk gericht zijn op de buitenlandse markt. Voor de (max.) 25% dat aan de lokale consumenten wordt verkocht, geldt dat er sprake is van oneerlijke concurrentie ten aanzien van de lokale markt, omdat de lokale ondernemers wel omzetbelasting en invoerrechten betalen en winstbelasting tegen het normale tarief. Lokale ondernemers worden wel gedeeltelijk beschermd volgens art. 7 Landsverordening Economische Zones. Dit artikel regelt dat er bij verkoop aan binnenlandse consumenten een vergunning nodig is die door de Minister van Financiën moet worden uitgereikt. Het derde lid vermeldt dat een van de voorschriften verbonden aan deze vergunning, is dat ongewenste verstoring van de binnenlandse markt wordt voorkomen. Echter, voor de overige gevallen geldt deze verstoring nog steeds.

⁴⁶ De vrije zones worden beheerd door het overheidsbedrijf Curinde NV.

5.5 Analyse gedifferentieerd tariefstelsel

5.5.1 Doelmatigheid

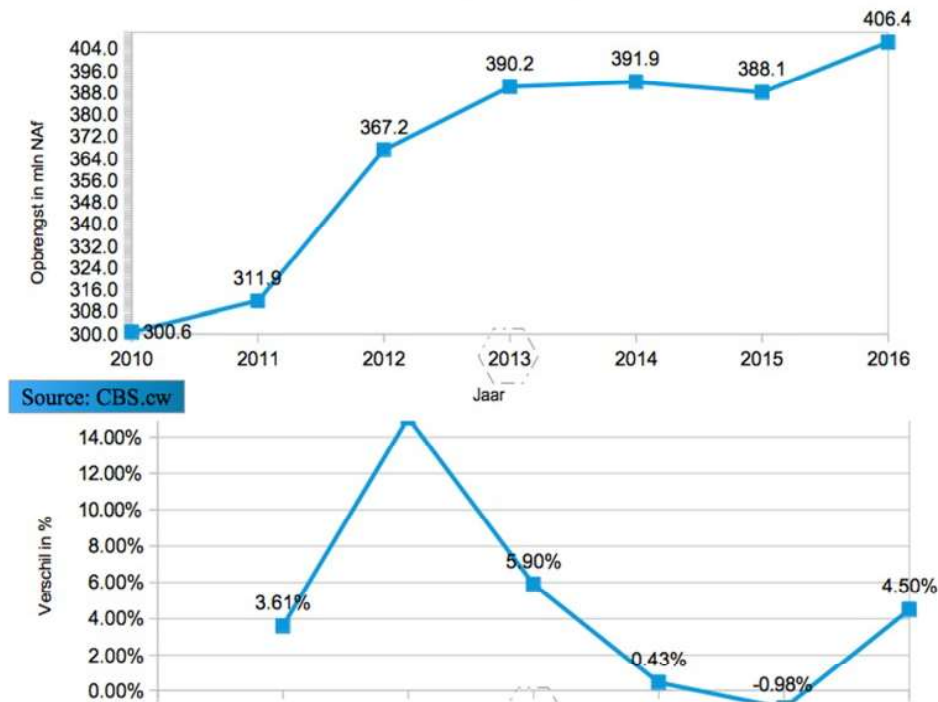
De introductie van een gedifferentieerd omzetbelastingtarief had de volgende doelen:

- Het verminderen van het overheidstekort. De regering heeft al enige jaren te maken met tekorten in de overheidsbegroting. De verwachting was dat bij een ongewijzigd beleid in 2013 weer sprake zijn van tekorten op de begroting (budgettaire doel).
- De tariefdifferentiatie moest ervoor zorgen dat het eerste doel bereikt wordt zonder de laagste inkomen-genieters zwaarder te belasten.
- Tot slot moest door tariefdifferentiatie het gedrag van de burger gestuurd worden ter bevorderen van een sociaal wenselijk gedrag of om onwenselijk gedrag af te remmen. De regering hoopte hiermee de burgers te stimuleren omw tot een gezondere levensstijl over te gaan.

5.5.1.1 Langetermijneffecten

Als referentieperiode geldt de periode 2010-2012. Vergeleken met het jaar 2012 is er een toename van omzetbelastingopbrengsten in absolute termen te rapporteren. Echter, omdat het nieuwe stelsel pas per 1 mei in werking was getreden is niet de volledige toename aan de tariefdifferentiatie toe te rekenen. Voor het jaar 2013 is daarom een vergelijking op maandbasis het meest toegepast om de kortetermijneffecten te kunnen analyseren. Ook voor het jaar 2014 is er een stijging in absolute cijfers waar te nemen. Bij de introductie was door de regering een meeropbrengst van NAf. 1.57 miljoen geschat. Uit de cijfers blijkt dat dit doel amper is bereikt. In het volgende jaar, 2015, zijn echter de omzetbelastingopbrengsten gedaald. De grootste stijging in absolute termen heeft plaatsgevonden in het jaar 2016 vergeleken met 2015. In 2016 is meer omzetbelasting gegenereerd dan ooit in het verleden van het land Curacao.

Grafiek1: Omzetbelasting opbrengst 2010-2016



In grafiek 2 is duidelijk te lezen dat het jaar 2012 de grootste relatieve stijging in omzetbelastingopbrengsten heeft gekend. Deze stijging is niet aan de introductie van het gedifferentieerd tariefstelsel te danken, aangezien dit per 1 maart 2013 in werking is getreden. Vergeleken met 2012 is in 2013 relatief meer omzetbelasting gegenereerd, deze relatieve stijging zwakt af in 2014. In 2015 is zelfs een daling in relatieve zin gerapporteerd, evenals in absolute termen. In 2016 zijn de omzetbelastingopbrengsten relatief hoger, vergeleken met 2015.

Per 2012 zijn er enkele wijzigingen in de Landsverordening omzetbelasting aangebracht. Naast het belangrijkste, de verhoging van het tarief, werd onder andere het ondernemersbegrip uitgebreid met de verhuur van onroerend goed. De grondslagverbreding zou in beginsel resulteren in een hogere belastingopbrengst. Hierbij dient echter in ogenschouw te worden genomen dat tegelijkertijd een vrijstelling werd ingevoerd voor de verhuur van onroerende zaken, welke zijn bestemd, ingericht en worden gebruikt voor permanente bewoning. De effecten hiervan met betrekking tot de budgettaire gevolgen vielen moeilijk in te schatten, aangezien geen dan wel onvoldoende gegevens voorhanden waren. Er werd echter uitgegaan van een minimaal te belasten omzet van NAF 9 miljoen, waarbij een belastingbaat van NAF 0.5 miljoen te verwachten was. De aanpassing met betrekking tot de plaats waar de dienst wordt verricht voorkomt een geschatte minderopbrengst van circa NAF 0.8 miljoen op jaarbasis in verhouding tot de oude situatie.⁴⁷ Voorts zal de Stichting Particulier Fonds (SPF) vanaf 2012 inzake het bepalen van de plaats van dienst voor diensten verricht door buitenlandse ondernemers aan lokale ondernemers, zodanig worden aangepast dat deze buitenlandse diensten voortaan eerder aan omzetbelasting zullen worden onderworpen.

De stijging in omzetbelastingopbrengsten is voornamelijk te danken aan de tariefstijging vanaf 2012. Deze periode heeft de grootste groei gekend in zowel absolute als relatieve termen. Het omzetbelasting-tarief is per genoemde datum namelijk verhoogd van 5% naar 6%. De minimale stijging van 1% heeft de overheid een meeropbrengst van meer dan NAF 55 miljoen opgeleverd. Opgesplitst in 42.61% van de totale indirecte belastingopbrengsten en 20.2% van de totale belastingopbrengsten van het land Curaçao. De geschatte meeropbrengsten bedroegen echter NAF 71.4 miljoen. Het is duidelijk dat de regering de geschatte meeropbrengsten niet heeft gehaald.

Om te beoordelen hoe de minderbedeelden geraakt werden door de tariefdifferentiatie worden de gemiddelde jaarlijkse prijzen van zes willekeurig geselecteerde producten, die tot de primaire levensbehoeften behoren, geanalyseerd. Dit zijn de producten waar deze groep personen procentueel het meeste aan besteedt. Om te zorgen dat deze groep niet zwaarder wordt belast, behoren deze goederen tot de nultariefgroep.

⁴⁷ Deze schatting is gebaseerd op de geconstateerde maandelijkse derving aan omzetbelasting direct na de bekendmaking van de uitspraak van de Raad van Beroep voor Belastingzaken.

Primaire levensbehoeften (NAf.)			
In pond:			
Jaar:	2012	2013	2015
Tarwe meel	6.62	5.01	6.36
Rijst	5.93	6.21	7.53
Brood	3.42	3.45	3.71
Thee	2.30	2.36	2.82
Tandpasta	7.13	9.75	10.75
Badzeep	2.14	2.01	2.32

Het valt meteen op dat de meeste prijzen in 2013 gemiddeld lager waren dan 2012, maar dat er een flinke stijging optrad in 2015, zelfs hoger dan voor de wijziging van 2013. Minderbedeelden hadden dus te maken met hogere prijzen voor primaire levensbehoeften en natuurlijk een hoger tarief voor secundaire levensbehoeften. Ze zijn er dus qua koopkracht niet op vooruitgegaan, in de meeste situaties zelfs op achteruitgegaan, waardoor geconcludeerd kan worden dat ook het tweede doel niet is bereikt.

Om een gezondere levensstijl te bevorderen zouden de prijzen van o.a. groenten en fruit moeten worden verlaagd, waardoor ook deze producten in de nultariefgroep vallen.

5.5.1.2 Kortetermijneffecten

Om het kortetermijneffecten op de consumentenprijzen te meten, wordt de Consumenten Prijs Index en de inflatie van 1 mei 2013 tot april 2014, een twaalf maanden termijn, bestudeerd. Als referentiekader zijn ook dezelfde gegevens van de overige maanden over de jaren 2013 en 2014 in de tabel weergegeven.

Maandelijkse Consumenten Prijs Index/inflatie 2013/14					
Maand:	Prijs index nr.	Inflatie (%)	Maand:	Prijs index nr.	Inflatie (%)
Januari	121	3	Januari	123.1	1.4
Februari	122.1	3	Februari	123.4	1.3
Maart	123	2.9	Maart	122.6	1
April	123.7	2.8	April	122.6	0.7
Mei	123.1	2.6	Mei	123.9	0.6
Juni	122.5	2.3	Juni	125	0.6
Juli	121.5	2.1	Juli	125.1	0.9
Augustus	121.7	2	Augustus	125.1	1
September	121.8	1.9	September	124.7	1.2
Oktober	122.3	1.7	Oktober	124.5	1.3
November	122.7	1.5	November	125.4	1.4
December	122.5	1.3	December	124.6	1.5

Tabel 1: Maandelijkse Consumenten Prijs Index/ Inflatie 2013/14

Ten eerste is het merkbaar dat de prijsindex van de goederen per mei 2013 niet sterk afwijkend zijn van de maanden daarvoor. Indien de tariefverhoging effect heeft gehad op de algemene prijsindex, is dit effect niet groot genoeg om meteen te merken. Vanaf de introductie tot het eind van het jaar 2013 zijn de Consumenten Prijs Indexen lager dan die van voor de introductie.

Hoewel de Consumenten Prijs Indexen van de maanden oktober, november en december zijn gestegen, vergeleken met de maand daarvoor zijn ze allemaal onder de Consumenten Prijs Index van mei 2013 gebleven; dit betekent dat vergeleken met mei 2013 er sprake was van lagere consumentenprijzen.

Dit was een van de doelen van de overheid bij de introductie van het gedifferentieerde ⁵⁶iefstelsel, namelijk zorgen dat de lage inkomens niet zwaarder worden belast, door de laagste-inkomensgroepen te ontzien door producten of diensten waar zij procentueel het meeste geld aan uitgeven in de categorie van de vrijgestelde goederen te laten vallen. De grootste relatieve stijging bevindt zich tussen de maanden januari 2014 en december 2013. Na een relatief stabiel begin van het jaar zijn de prijzen voor de rest van het jaar 2014 relatief hoger dan het jaar ervoor.

Consumenten vinden stabiliteit van prijzen van groot belang. Grote schommelingen in consumentenprijzen worden door consumenten niet positief gewaardeerd. Aan de hand van de volgende grafiek kan de volatiliteit in consumentenprijzen worden geanalyseerd. De consumentenprijzen in deze periode lagen tussen de -0.82% en 1.05%. Dit zijn kleine veranderingen die consumenten nauwelijks hebben gevoeld. Dus hoewel de consumentenprijzen erg volatiel zijn, zijn deze veranderingen zo klein dat ze voor de consumenten geen groot bezwaar vormen.

5.5.1.2.1 Gevoelsinflatie

De inflatie die jaarlijks door het Centraal Planbureau wordt gepubliceerd, wordt berekend aan de hand van enkele statistische analyses, onderbouwd door berekeningen en toelichting indien mogelijk. Er is echter een andere categorie inflatie die niet door het Centraal Planbureau wordt berekend, dit betreft de gevoelsinflatie. Dit houdt in dat consumenten vinden dat de inflatie die door het Centraal Planbureau wordt gepubliceerd te laag ingeschat is, men vindt dat de prijzen meer zijn gestegen dan wat het inflatiecijfer aangeeft. Het meten van gevoelsinflatie kan alleen worden gedaan door direct consumenten aan te spreken. Er kan echter nooit een exact percentage aan verbonden worden, omdat consumenten wel vinden dat het inflatiecijfer te laag ingeschat is, maar dit niet becijferd kan worden. Om de gevoelsinflatie omtrent de invoering van het gedifferentieerd omzetbelastingtarief per april 2013 te meten is er voor dit onderdeel van deze scriptie een enquête uitgevoerd (zie bijlage 5). Het doel van deze enquête is om aan te kunnen geven of men omtrent genoemde wijziging inderdaad het gevoel had ⁶²at prijzen waren gestegen. Deze enquête werd door ongeveer 100 personen ingevuld. Om een zo goed mogelijk beeld te krijgen van de hele populatie zijn er verschillende leeftijds-, onderwijsniveau- en -inkomensgroepen bij dit ⁶²derzoek betrokken. Bij de stellingen moest een keuze worden gemaakt tussen:
(1): Helemaal niet mee eens (2): Niet mee eens (3): Neutraal/Ik weet het niet
(4): Eens (5): Helemaal mee eens

Het gedifferentieerd tarief is nu al enige jaren van toepassing op Curaçao. Dit betekent echter niet dat iedereen zich bewust is van deze wijziging. Het doel van de eerste vraag is om te analyseren of men zich wel bewust is van deze wijziging. Uit de resultaten blijkt dat een groot gedeelte van de onderzochte personen zich bewust was dat er momenteel verschillende omzetbelasting tarieven in werking zijn. Uit de resultaten blijkt dat deze vraag gemiddeld met een 4.2 is beantwoord.

Een andere vraag was of men zich bijvoorbeeld al een maand later bewust was van het feit dat er toen verschillende omzetbelasting tarieven van toepassing waren. Waarschijnlijk was men vanwege de frequentie waarmee dit onderwerp als nieuws op de tv en radio was er, vrij snel bewust van vanaf wanneer de wijziging in werking trad.

Aan de hand van boven vermelde cijfers en grafieken, met relatieve kleine veranderingen in consumentenprijzen, zou de verwachting zijn dat men de vraag: ik merk dat de prijzen zijn verhoogd, met een zeer laag cijfer beantwoord werd. Er was bewust gekozen om het woord 'merk' in deze vraag op te nemen, aangezien het bekend is dat de prijzen inderdaad zijn gestegen, maar met zeer kleine percentages, zodat het voor de doorsnee consument niet te merken was. Tot mijn verbazing werd deze vraag met een hoger cijfer beoordeeld dan de eerste vraag, een 4.4 om precies te zijn. Men is dus van mening dat de prijzen gestegen zijn en dat deze stijging merkbaar was. Dit is de zogenoemde gevoelsinflatie. Om aan te tonen dat het gevoelsinflatiecijfer zeer afwijkend kan zijn van het echte inflatiecijfer moest men de vraag of men gemerkt heeft dat goederen⁴² die vanaf april 2013 onder het verhoogd tarief vallen sterker in prijs zijn gestegen dan goederen die onder het verlaagde tarief vallen beantwoord. In de volgende paragraaf zal echter worden aangetoond op basis van specifieke goederenprijzen dat de prijzen van secundaire levensbehoeften niet sterker zijn gestegen dan die primaire levensbehoeften. Deze vraag is tot mijn verbazing met gemiddeld een 4 beoordeeld. Er waren dus meer mensen die het minder eens waren met deze stelling dan met voorgaande vragen. Opmerkelijk is dat men van mening is dat de prijzen van goederen die onder het hoog tarief vallen sterker zijn toegenomen, terwijl zowel de inflatiecijfers als de Consumenten Prijs Indexen het tegenovergestelde hebben bewezen. Een verklaring voor deze hoge beoordeling kan zijn dat men het doel van de regering bij introductie van het verhoogd tarief³⁶ in het achterhoofd had zitten. Het verhoogd tarief moest er namelijk voor zorgen dat goederen en diensten die onder dit tarief vallen duurder werden, zodat het gedrag van de populatie aangestuurd kon worden. Men zou dan bij het beoordelen van deze vraag ervan uit zijn uitgegaan dat de prijzen van secundaire levensbehoeften vanzelfsprekend sterker zouden stijgen aangezien ze nu onder een verhoogd omzetbelastingtarief vallen. In de praktijk is het echter anders gebleken.

Vervolgens moest men de stelling of men minder A-merken is gaan kopen als gevolg van de door hun bemerkte prijsstijgingen beoordelen. Aan de hand van het lage beoordelingscijfer van 3.3 is te concluderen dat het grootste deel het gedrag aan de hand van de wijziging per april 2013 niet heeft aangepast. Men heeft dus gemerkt dat de prijzen zijn gestegen, maar bleef het normale bestedingspatroon toepassen. De vraag is dan of de overheid zijn doel kan bereiken om gedrag te sturen door de introductie van een hoger tarief voor secundaire levensbehoeften (lees: ongezonde goederen), aangezien het grootste deel ongeacht de prijsstijging het gedrag niet aanpast.

Een van de doelen van de overheid die met de introductie van het gedifferentieerd tarief bereikt moest worden was het genereren van extra belastingopbrengsten om onder ander de staatsschuld te verlagen. Hoewel bijna de hele onderzoekspopulatie het eens was met de stelling dat de overheid de staatsschuld moest verminderen, met een beoordelingscijfer van 4.5, is het merendeel van mening dat de introductie van een gedifferentieerd omzetbelastingstelsel niet de beste methode is geweest om dit doel te bereiken (beoordelingscijfer van 2.2).

Aan deze mening zou wellicht niet veel waarde moeten worden toegerekend, aangezien de overheid voor de wetwijziging talloze onderzoeken door deskundigen heeft laten uitvoeren.

Het allerbelangrijkste is nu om de huidige omzetbelasting die op Curaçao gehanteerd te toetsen wordt aan het in de inleiding aangegeven toetsingskader te toetsen. Het zou mogelijk kunnen zijn dat ongeacht de genoemde tekortkomingen, het huidige omzetbelastingstelsel toch aan de gestelde criteria voldoet.

In zo'n situatie is de introductie van een nieuwe consumptieve belasting niet per se noodzakelijk. De zou alleen de genoemde tekortkomingen opgelost moeten worden. Daarom volgt er een toetsing per criteria.

5.5.2 Uitvoerbaarheid

Het omzetbelastingstelsel op Curaçao was voor de wijziging in 2013 zeer eenvoudig, er was sprake van duidelijke bepalingen en één algemeen tarief. De wijziging per 2013 heeft het stelsel complexer. Gepaard gaande met de invoering van verschillende tarieven moesten ondernemers hun kasregistratie en administratiesystemen aanpassen of vervangen aan de hand van de nieuwe regels waaraan ondernemers moesten voldoen. Dit heeft niet alleen de ondernemers, maar ook de overheid(slichamen) veel geld gekost. De invoering van het project kasregist⁴tiesystemen van de Stichting Belastingaccountantsbureau was begroot met een budget van NAF. 11.5 miljoen. Dit bedrag was nodig voor de introductiefase van het gedifferentieerde stelsel. Eenmaal het stelsel ingevoerd, was er geen sprake meer van hoge kosten ter uitvoering van het nieuwe stelsel. Het is nu voor zowel ondernemers als consumenten duidelijk wat het nieuwe stelsel inhoudt en hoe het toegepast dient te worden.

Een voordeel van de huidige Curaçaose omzetbelasting in vergelijking met een BTW-systeem is dat vanwege de afwezigheid van een algemeen aftrekrecht voor ondernemers, de wetgeving makkelijk te begrijpen is en eenvoudig toe te passen is.

5.5.3 Neutraliteit

De huidige omzetbelasting wordt geheven bij consumptie van goederen en diensten. Op Curaçao wordt niet alleen de consumptie van natuurlijke personen maar ook die van rechtspersonen belast, aangezien er geen aftrekmogelijkheid van voorbelasting in de omzetbelasting-wetgeving is opgenomen. Door het cumulatieve karakter is de Curaçaose omzetbelasting niet neutraal, de uiteindelijke belastingdruk ligt hoger dan het statutaire tarief. Er zijn enkele manieren waarop deze heffing meer neutraal/proportioneel kan worden gemaakt.

De proportionaliteit van heffing van de omzetbelasting-wet³⁵ving wordt enigszins verbeterd door de uitbreiding van de vrijstellingslijst en van de groep goederen en diensten die onder het nultarief vallen. Het zijn voornamelijk goederen en diensten waaraan mensen met een laag inkomen het meest uitgeven. Het doel hiervan is om deze goederen en diensten zo goedkoop mogelijk te houden/maken. Theoretisch werkt dit perfect. In de praktijk blijkt echter dat personen met een hoger inkomen meer profijt hebben van het verlaagde tarief dan de beoogde doelgroep van de lage inkomens.

5.5.4 Efficiëntie

Na het toetsen of de doelen worden bereikt is de volgende vraag of deze doelen zo efficiënt mogelijk worden bereikt. Het doel van de omzetbelasting is om alle consumptieve uitgaven te belasten om zo belastingopbrengsten te genereren. Alle consumptieve uitgaven, met uitzondering van de vrijgestelde goederen en diensten, worden zo efficiënt mogelijk belast. De controle op de naleving van de betaling van omzetbelasting die bij de belastingautoriteiten ligt zorgt echter voor veel (lees: te veel) werk indien in aanmerking wordt genomen hoe weinig controlemedewerkers er in dienst zijn bij de Inspectie der Belasting Curaçao. In een BTW-systeem is er sprake van een automatisch systeem waarbij ondernemers bijvoorbeeld zelf hun aftrek bepalen, vergeleken met de huidige situatie waarin een beschikking van de Inspecteur nodig is om voorbelasting te mogen aftrekken. De Inspecteur zou echter ook in een volledig geautomatiseerde systeem moeten blijven controleren of de ondernemers zich aan de voorgeschreven regels houden en aan de gestelde voorwaarden voldoen. Een BTW-systeem eist dus een vergroting van controlewerkzaamheden.

5.6 Deelconclusie

De cumulatie in heffing is vanaf het begin van deze scriptie naar voren gekomen als een van de tekortkomingen in het huidige Curaçaose omzetbelastingstelsel. Aan het begin van dit hoofdstuk is de cumulatieproblematiek uitvoerig behandeld en onderbouwd met cijfervoorbeelden. De cumulatie vindt plaats, omdat ondernemers over ingekochte goederen/diensten omzetbelasting betalen, vervolgens worden deze producten na verwerking verkocht aan een andere ondernemer die ook omzetbelasting over de waarde van de ingekochte goederen moet betalen. Op het moment dat deze goederen bij de uiteindelijke consument terecht komen is er al sprake van heffen van omzetbelasting over omzetbelasting. De uiteindelijke consument betaalt bij een distributiekanaal met twee schakels, omzetbelasting over een waarde waarin al tweemaal omzetbelasting zit verborgen. Alleen indien goederen geïmporteerd worden door een ondernemer die deze als handelsgoederen gaat gebruiken is er de mogelijkheid om de bij import betaalde omzetbelasting af te trekken. In deze situatie treedt dus geen cumulatie op, indien het een distributiekanaal met één schakel betreft, bij een distributiekanaal waarbij twee schakels zijn te onderkennen, treedt er minder cumulatie op, aangezien bij verkoop aan de uiteindelijke consument in de consumentenprijs slechts één keer omzetbelasting heffing zit verborgen. Een andere tekortkoming betreft de situatie, dat de beschikkingsperiode waarin de ondernemer aftrekrecht heeft, in enkele gevallen verstrijken kan zonder dat de volledig betaalde omzetbelasting verrekend is. In zulke situaties moet de ondernemer bij de Inspecteur een verzoek indienen binnen een periode van vijf jaar voor een nieuwe beschikking, waardoor de resterende, niet-verrekende omzetbelasting in aftrek kan worden gebracht. Dit is echter niet wettelijk geregeld, wat tot onduidelijkheden kan leiden. Het is in de praktijk duidelijk dat zo'n beschikking alleen aftrekrecht biedt, waardoor geen aftrekrecht kan worden opgebouwd.

De cumulatieproblematiek behoort tot de tekortkomingen in het basisontwerp omzetbelasting. De cumulatie heeft voornamelijk een nadelig effect op het doelmatigheidscriterium waaraan een belastingwet moet voldoen. De omzetbelasting is een consumptiebelasting die *alleen* de uiteindelijke consument moet belasten. De cumulatie in

heffing heeft als gevolg dat de omzetbelasting zowel op de uiteindelijke consument als op de ondernemers in het distributiekanaal drukt. Een van de voornaamste doelen van een consumptieve belasting wordt dus niet bereikt bij toepassing van de huidige Curaçaose omzetbelasting, namelijk het non-cumulatiedoel. Dit leidt tot een niet-neutrale heffing. Inzake de levering van diensten op het vliegveld is er lange tijd een discussie gevoerd of de levering van binnenlandse goederen aan luchtvaartmaatschappijen ook onder de luchtvaartvrijstelling vallen. Dit aangezien de kwalificatie van zulke leveringen niet wettelijk geregeld is. De Inspecteur heeft echter besloten, om verdere discussie te vermijden, dat leveringen van goederen die onlosmakelijk verbonden zijn met de diensten die de luchtvaartmaatschappij verricht, ook onder de omzetbelastingvrijstelling vallen. De tekortkomingen die minder storende effecten hebben, zijn de tekortkomingen in de hotel en toerismesector en de (digitale) verkoop aan binnenlandse consumenten door ondernemers die zich in de economische vrije zones bevinden.

Hoofdstuk 6 Omzetbelastingstelsels wereldwijd

6.1 Inleiding

De Curaçaose omzetbelasting is hiervoor volledig geanalyseerd; vanaf zijn introductie in 1999 tot aan de meest recente wijzigingen in 2017. Ook de aspecten die verbeterd dienen te worden, zijn gesignaleerd. De volgende stap is het exploreren van mogelijke oplossingsmogelijkheden.

Er zijn talloze consumptiebelastingen bekend die overal ter wereld worden toegepast. Een klein aantal hiervan voldoet aan alle criteria en kunnen dus een oplossing bieden voor de hiaten in het huidige Curaçaose omzetbelastingstelsel.

Er volgt een beschrijving van de algemene consumptieve stelsels die wereldwijd worden toegepast. De beschrijving zal worden beperkt tot de hoofdzaken van deze stelsels. Niet alle stelsels zouden succesvol op Curaçao kunnen worden toegepast. Er wordt aan de hand van enkele criteria beoordeeld welke consumptieve stelsels het best bij het land Curaçao zouden passen. Deze keuze zal afhankelijk zijn van de doelmatigheid, uitvoerbaarheid en efficiëntie. Vervolgens wordt een simulatie van deze stelsels op Curaçao uitgevoerd.

Verder hebben enkele landen door de jaren heen nieuwe consumptiebelastingen in hun belastingstelsel geïntroduceerd. Singapore en Saoedi-Arabië zijn hiervan duidelijke voorbeelden. Een analyse van de invoering van een nieuwe consumptiebelasting in deze landen zou een bijdrage kunnen leveren aan de vraag welke consumptiebelasting het best toegepast zou kunnen worden en welk de aandachtspunten die onze aandacht verdienen.

6.2 Omzetbelastingstelsels

Een omzetbelasting betreft, kort gezegd, de overdracht van goederen van de producent naar de consument. Verder worden ook diensten in heffing betrokken. Een omzetbelasting kan het rechtskarakter hebben van:

6.2.1 Verkeersbelasting

Een verkeersbelasting betreft enkele handelingen die in het rechtsverkeer plaatsvinden in de heffing. De term 'verkeersbelasting' duidt veeleer op een heffingstechniek dan op het rechtskarakter van de belasting. Bij een verkeersbelasting in enge zin wordt de levering van goederen belast, omdat het de bedoeling van de wetgever is een bepaalde rechtshandeling als zodanig tot belastingobject te maken. Andere omzetbelastingen knopen slechts aan bij de rechtshandeling, niet omdat men vindt dat de handeling zich als zodanig leent als object voor de belastingheffing, maar om een ander doel te bereiken. Een voorbeeld van een verkeersbelasting is de overdrachtsbelasting. Dat de omzetbelasting en de overdrachtsbelasting dicht tegen elkaar aanliggen kan worden afgeleid uit de verschillende vrijstellingen die een dubbele heffing moeten voorkomen.

6.2.2 Productiebelasting

Bij de productiebelasting wordt, zoals de naam al aangeeft, de productie belast. In tegenstelling tot de verkeersbelasting heeft de productiebelasting wel een duidelijke rechtsgrond: het profijtbeginsel. De omzetbelasting op grond van de productiebelasting berust op de gedachte dat de door de overheid gemaakte kosten die het bedrijfsleven ten goede komen, van de ondernemers kunnen worden teruggevorderd.

De productiebelasting heeft dus een direct en subjectief (het gaat namelijk om de persoon van de ondernemer en niet de goederen) karakter en wordt geheven volgens het oorsprongslandbeginsel. De introductie van een productiebelasting in de vorm van een omzetbelasting heeft als probleempunt dat een splitsing tussen de overheidsuitgaven die specifiek ten goede komen aan het bedrijfsleven en andere uitgaven, niet is te verwezenlijken.

6.2.3 Verbruiksbelasting²³

De verbruiksbelasting beoogt het consumptieve verbruik van goederen en diensten in de heffing te betrekken. Een verbruiksbelasting kan een direct of indirect karakter hebben. Een directe verbruiksbelasting zou een vervanger kunnen zijn van een inkomstenbelasting. Dit wordt echter in de praktijk nergens toegepast. Heffing van een verbruiksbelasting vindt altijd op indirecte wijze plaats, namelijk bij degene bij wie de consument zijn bestedingen doet. De heffing vindt plaats in het land van verbruik, en zou daarom een heffing bij invoer moeten betekenen, terwijl bij uitvoer geen belasting op de goederen mag drukken. Verder kan verbruiksbelasting worden gecategoriseerd in algemene en bijzondere verbruiksbelastingen. Een algemene verbruiksbelasting betreft in beginsel alle bestedingen van de particuliere consument in heffing. Daarnaast betrekken bijzondere verbruiksbelastingen alleen de bestedingen voor bepaalde goederen in heffing. Het geheel overziende krijgt men de volgende indeling:

- I. Algemene verbruiksbelasting
 - a. Algemene indirecte verbruiksbelasting: Bijv. de Europese omzetbelasting
 - b. Algemene directe verbruiksbelasting: deze wordt in de praktijk niet geheven.
- II. Bijzondere verbruiksbelasting
 - a. Bijzondere indirecte verbruiksbelasting: bijv. accijnzen
 - b. Bijzondere directe verbruiksbelasting: deze wordt in de praktijk niet geheven.

Bij de omzetbelasting als indirecte verbruiksbelasting zijn in beginsel twee hoofdstelsels van heffing mogelijk: Eenmalige heffingen en meermalige heffingen.

6.3 Eenmalige heffingen

Het woord 'eenmalig' slaat in dit verband op het aantal heffingspunten. Bij deze stelsels zijn er drie mogelijkheden.

6.3.1 Fabrikantenbelasting

Bij de fabrikantenbelasting wordt de belasting in één schakel geheven, namelijk bij de producenten. Het voordeel van een dergelijk systeem van heffing is vooral het kleine aantal belastingplichtigen. Tegenover dit voordeel staan evenwel wat nadelen. Ten eerste vindt men zeer vaak verschillende fabrikanten achter elkaar in het productieproces. Neem een bakker als voorbeeld: de bakker is de fabrikant van het brood, maar voor hem vormen de meel- en gistfabrikanten in het productieproces bijv. de fabrikant van het graan, suiker, gist etc. Indien men al deze fabrikanten in de heffing betreft, ontstaat er een cumulatie in belasting.

6.3.2 Groothandelsbelasting

Deze aanduiding is eigenlijk niet geheel juist, juister ware het te spreken van een heffing 'in de aan de kleinhandel voorafgaande schakel'. Dit is echter een mondvul, daarom wordt de term groothandelsbelasting aangehouden. In vergelijking met de fabrikantenbelasting is het aantal belastingplichtigen groter, doch daar staat tegenover dat ook de neutraliteit groter is. Dit komt doordat hoe dichter het punt van de belastingheffing bij de consument wordt gelegd, hoe groter de mogelijkheid wordt de belasting exact uit te drukken in een percentage van de kleinhandelsprijs. Het grootste nadeel van dit heffingssysteem is dat in gevallen waarin hetzij fabrikanten, hetzij groothandelaren, rechtstreeks aan de particuliere consument leveren, men de kleinhandelsmarge dienen te schatten. Deze moet immers van de belastbare maatstaf worden afgetrokken. Men kan stellen dat de kleinhandelsmarge bij luxere goederen groter is dan bij de meer noodzakelijke levensbehoeften. Een groothandelsbelasting heeft dus tot gevolg dat luxere goederen relatief lager worden belast dan de meer noodzakelijke producten. Dat kan men opvangen door allerlei maatregelen, zoals tariefdifferentiatie, doch dan gaan de voordelen, o.a. neutraliteit, van dit heffingssysteem meer en meer verloren.

6.3.3 Kleinhandelsbelasting

Een kleinhandelsbelasting is een variant van de BTW. Deze belasting wordt geheven ter zake van de verkopen van goederen en diensten door ondernemingen aan huishoudens. De kleinhandelsbelasting wordt geheven over de toegevoegde waarde gecreëerd door de totale keten en wordt eenmalig geheven. Dit betekent dat ondernemers in de bedrijfskolom geen belasting betalen over hun inkopen. Slechts de ondernemer die als laatste schakel optreedt in de keten, te weten de ondernemer die het product of de dienst levert aan de consument, zorgt voor de feitelijke belastingbetaling.⁴⁸ De belasting strekt zich in tegenstelling tot de fabrikanten- en groothandelsbelasting uit over de kleinhandelsprijs. In zoverre mag men dit stelsel van heffing ook wel ideaal achten: de neutraliteit wordt in dit opzicht zo goed als niet verstoord. Toch kleven aan dit systeem nadelen. Het belangrijkste nadeel is dat de belastingheffing in de schakel plaatsvindt, welke doorgaans economisch niet de sterkste is. De kleinhandelsbelasting wordt in 45 van de 50 Amerikaanse staten geheven, alsook door het District of Columbia. Tevens wordt de kleinhandelsbelasting aangetroffen in vijf van de tien Canadese provincies. Buiten Noord-Amerika komt de kleinhandelsbelasting in Zimbabwe voor. De kleinhandelsbelasting is een grote vereenvoudiging en het einde van de enorme kasstromen bij de belastingdiensten. Dat laatste is fijn voor bedrijven, maar slecht voor de schatkisten.

⁴⁸ S. Beelen, "Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2009-2010, omzetbelasting, 2009.

6.4 Meermalige heffingen

Ingeval alle schakels in de heffing worden betrokken, spreekt men van een zogenoemde 'Allfasensteuer'. Indien niet alle schakels aan de belasting zijn onderworpen duidt men het stelsel aan als 'Mehrfasensteuer'. Uit deze aanduidingen blijkt reeds dat de theorie omtrent deze systemen van heffing met name in Duitsland is gevormd. Meermalige heffingen kunnen worden onderverdeeld in twee groepen.

6.4.1 Cumulatieve heffingen

Bij een Allfasensteuer in de vorm van een cumulatief cascadestelsel vindt belastingheffing plaats in alle productie- en distributieschakels. Bij een cumulatieve Mehrfasensteuer beperkt de belastingheffing zich tot minstens twee schakels in de productie- en distributieketen. De belasting wordt geheven over de gehele in rekening gebrachte prijs. Er bestaan dan evenwel twee mogelijkheden:

- a) In alle aan belasting onderworpen schakels wordt de belasting naar hetzelfde tarief geheven;
- b) De verschillende aan belasting onderworpen schakels hebben verschillende tarieven.

Dit heffingstelsel heeft een duidelijk het voordeel: men kan een relatief hoge opbrengst genereren met een relatief laag percentage. Dat is vooral politiek een belangrijk aspect. Bovendien zijn cumulatieve stelsels administratief niet ingewikkeld. Het cumulatieve cascadestelsel heeft alleen grote voordelen bij een relatief laag percentage. Bij een laag percentage heeft de cumulatie in heffing nauwelijks enige merkbare invloed op de onderlinge concurrentieverstoring.

6.4.2 Niet-cumulatieve heffingen

Een van de problemen die binnen een BTW het eerst om een oplossing vraagt is: Hoe wordt het bedrag waarover de ondernemer belasting moet voldoen vastgesteld? In theorie kan de toegevoegde waarde op twee manieren worden benaderd: door de elementen van de toegevoegde waarde (lonen, winsten) bij elkaar op te tellen –de additieve methode-, of door het verschil tussen output en input vast te stellen.

6.4.2.1 Additieve methode: Belasting over Toegevoegde Waarde

Bij toepassing van de additieve methode wordt het bedrag waarover een ondernemer BTW moet voldoen vastgesteld door de componenten van de verkoopprijs (omzet) te bepalen die in een vorige schakel nog niet in heffing onderworpen zijn geweest te bepalen. De nadelen van deze methode springen zo zeer in het oog dat niemand deze methode verdedigt. Het is immers administratief bepaald geen sinecure de toegevoegde waarde op deze wijze vast te stellen. Daarnaast roept deze methode problemen op bij in- en uitvoer. De externe neutraliteit, namelijk dat de heffing bij invoer gelijk dient te zijn aan de binnenlandse druk op hetzelfde goed, kan nimmer worden gewaarborgd, omdat de forfaitaire regelingen ten aanzien van de hoogte van de heffing bij invoer en teruggaaf bij uitvoer niet vermeden kunnen worden.

6.4.2.2 Subtractieve methode 1: Belasting over Toegevoegde Waarde (BTW) met aftrek van voorbelasting

Frankrijk en Duitsland zijn de eerste landen die een vergelijkbare BTW in hun belastingstelsel hebben geïntroduceerd.⁴⁹ De BTW werd in WOII in deze landen geïntroduceerd. Frankrijk introduceerde in de jaren '50 als eerste de moderne BTW. Van de grote (federale) landen, hebben alleen India en de Verenigde Staten nog geen BTW. In tegenstelling tot de omzetbelasting wordt alleen de toegevoegde waarde door de schakel belast. De BTW wordt in elk stadium van de productieketen en bij elk stadium van de distributie van goederen en diensten geheven. De belasting die de ondernemer over zijn omzet verschuldigd is, kan hij aftrekken van de belasting die hij heeft betaald over zijn inkopen bij andere ondernemingen. Uiteindelijk drukt de belasting op de consument, omdat de consument geen aftrek van voorbelasting heeft.

	Verkopen	Belasting	Afdracht
a.	100	10 (10%)	10
b.	200	5 (5%)	10 -/- 10 = 0
c.	250	25 (10%)	25 -/- 10 = 15
d.	350	35 (10%)	35 -/- 25 = 10
		Totale belasting:	35

Uit dit voorbeeld kan worden geconcludeerd dat de aftrek van voorbelasting in beginsel tot een optimale neutraliteit leidt. Ook bij in- en uitvoer ontstaan daardoor geen moeilijkheden. Een nadeel van deze methode is ongetwijfeld de administratieve ingewikkeldheid.

6.4.2.3 Subtractieve methode 2: BTW met aftrek van vooromzet.

Deze belasting is een variant van de BTW en wordt ook de Business Transfer Tax (BTT) genoemd. Bij de BTW kan een ondernemer zijn belastingen over de inkopen indirect in mindering brengen op de belastingen over zijn verkopen. Bij de Business Transfer Tax mag de ondernemer de belastingen direct over de toegevoegde waarde berekenen door de inkopen in mindering te brengen op de verkopen van de onderneming. Er is dus sprake van een zakelijke belasting, geheven op ondernemingsniveau.

De Business Transfer Tax wordt in Belarus geheven, kennelijk met weinig succes. Verder belasten veel landen die lid zijn van het Gemeenebest van Onafhankelijke Staten (GOS) handelaren op Business Transfer Tax-basis, terwijl zij fabrikanten op BTW-basis belasten. De Business Transfer Tax lijkt minder op een consumptiebelasting en meer op een ondernemingsbelasting.

Deze BTW-variant heeft als voordeel dat het administratief niet zo ingewikkeld hoeft te zijn, in ieder geval vergeleken met de additieve methode in ieder geval. De BTW is een zakelijke belasting die op ondernemingsniveau wordt geheven. Indien de wetgeving vrijstellingen of tariefdifferentiatie bevat, valt de belastingdruk niet meer vast te stellen. Dit is een nogal zwaarwegend nadeel. Een voorbeeld ter verduidelijking.

⁴⁹ Helgason, Agnar Freyr. "Unleashing the 'money machine': the domestic political foundations of VAT adoption", 2017.

Het tarief bedraagt 10%.

	Inkoop	Verkoop	Toegevoegde waarde	Belasting
a.	0	100	100	10
b.	100	200	100	10
c.	200	250	50	5
d.	250	350	100	<u>10</u>
			Totale belasting:	35

In het volgende voorbeeld geldt een verlaagd tarief van 5% voor fabrikant b.

	Inkoop	Verkoop	Toegevoegde waarde	Belasting
a.	0	100	100	10
b.	100	200	100	5
c.	200	250	50	5
d.	250	350	100	<u>10</u>
			Totale belasting:	30

Over de eindprijs van 350 is derhalve geen 35, doch 30 geheven. Op het moment waarop de goederen de consument bereiken kan niemand meer vaststellen hoe hoog de belastingdruk is. De juridische neutraliteit is hierdoor geschonden, de belasting vormt geen van tevoren vastgesteld percentage van de bestedingen van de consument.

6.4.2.4 Flat Tax

Een Flat Tax is weer een variant van de Business Transfer Tax. Bij een Business Transfer Tax kunnen alleen inkopen van de toegevoegde waarde in mindering worden gebracht. Bij een Flat Tax kunnen naast de inkoop ook de lonen van de toegevoegde waarde worden afgetrokken. De cashflow zal in zijn geheel worden belast op ondernemingsniveau. De Flat Tax is echter een persoonlijke belasting. Dat wil zeggen dat de belasting op individueel niveau wordt geheven, waardoor met persoonlijke omstandigheden rekening wordt gehouden.

De Flat Tax, die in 1975 door twee Amerikaanse hoogleraren is ontworpen, heeft recentelijk veel aandacht gekregen in de Verenigde Staten. Voorstanders van een Flat Tax willen de opbrengst van de belasting gebruiken om de inkomsten- en vennootschapsbelasting te kunnen afschaffen. Zoals hierna zal blijken, heeft de Flat Tax veel gemeen met een loonbelasting.

6.4.2.5 Persoonlijke consumptiebelasting

Onder de Persoonlijke Consumptiebelasting wordt het totaal van alle consumptieve uitgaven indirect bepaald door alle besparingen in mindering te brengen op alle ontvangsten. De uitvoerbaarheid van deze consumptiebelasting is aanzienlijk vereenvoudigd door de grondslag op de cashflowbasis te berekenen. Het is een belasting, geheven op individueel niveau.

De Persoonlijke Consumptiebelasting werd in de jaren vijftig in India en Sri Lanka ingevoerd, maar na enkele jaren weer afgeschaft omdat zij moeilijk uitvoerbaar bleek.

Alle hierboven genoemde consumptiebelastingen zijn in principe aan elkaar gelijk. Dat blijkt ook uit de volgende identiteiten, die gelden voor een gesloten economie waarin wordt afgezien van overheidstransacties: $Y = W + R = C + S$ (1)

Gesloten economie zonder overheidsinstantie	$Y=W +R = C+S$
Grondslag Kleinhandelsbelasting	C
Grondslag Persoonlijke Consumptiebelasting	Y-S
Grondslag Business Transfer Tax/ BTW/Flat Tax	W+R-I
Y	Inkomen
S	Besparingen
W	Arbeidsinkomen
R	Kapitaalinkomen
C=I=	Consumptie=Investeren

Uit deze identiteit kan consumptie worden bepaald als:

$$C = Y - S = W + R - I \quad (2)$$

Elk van de termen in deze identiteit vertegenwoordigt de grondslag voor een specifieke consumptiebelasting. Zo kan C met de grondslag voor een kleinhandelsbelasting worden geassocieerd. Verder is de heffingsgrondslag van een Persoonlijke Consumptiebelasting gelijk aan $Y - S$. Deze belasting lijkt veel op een loonbelasting die op werknemers wordt geheven die uitsluitend voor hun pensioen sparen. Pensioenpremies zijn dan aftrekbaar (of, wat hetzelfde is, worden buiten de grondslag gehouden), terwijl pensioenuitkeringen (met inbegrip van geaccumuleerd kapitaalinkomen) worden belast.

De term $W + R - I$ vertegenwoordigt de toegevoegde waarde⁴⁶ die de grondslag vormt voor de andere consumptiebelastingen. Aanstands is duidelijk dat deze toegevoegde waarde op ondernemingsniveau gelijk is aan het verschil tussen verkopen en inkopen in de verlies- en winstrekening, maar berekend op cashflowbasis in plaats van het matchingbeginsel, zoals gebruikelijk is. Dat wil zeggen dat de aanschaffingsprijs van bedrijfsmiddelen, waaronder voorraden, onmiddellijk kan worden afgetrokken van de verkopen.

Onder de Business Transfer Tax wordt deze toegevoegde waarde direct belast; onder de BTW gebeurt dat indirect. Onder de Flat Tax worden lonen (W) ook in mindering gebracht op de toegevoegde waarde en vervolgens op werknemersniveau belast. Hetgeen overblijft, in casu $R - I$, oftewel de ondernemingscashflow, wordt bij de ondernemer belast. Vraag bij het belasten van de lonen is nog of pensioenpremies wel of niet in de grondslag moeten worden inbegrepen (en uitkeringen respectievelijk niet of wel moeten worden belast).

De vraag² welk omzetbelastingstelsel het best op Curaçao toegepast zou kunnen worden moet aan de hand van het, in de inleiding geschetste, toetsingskader worden beantwoord. Hieruit volgt een analyse die tot de beste optie het omzetbelastingstelsel voor Curaçao moet leiden.

6.5 Analyse consumptieve stelsels

Om de verschillende consumptieve stelsels te analyseren wordt het volgende toetsingskader gebruikt:

- Doelmatigheid: worden met het voorgestelde stelsel de doelen van een algemene consumptieve belasting, in bijzonder het non-cumulatie doel bereikt?
- Neutraliteit: worden vergelijkbare goederen en diensten op dezelfde wijze belast? Is er sprake van gelijke belastingdruk?
- Uitvoerbaarheid: is het voorgestelde stelsel uitvoerbaar? Leidt dit niet tot te hoge kosten in vergelijking met de opbrengsten?
- Efficiëntie: worden de doelen op de meest efficiënte wijze bereikt?

6.5.1 Doelmatigheid, neutraliteit en uitvoerbaarheid

Hoewel de kleinhandelsbelasting eenvoudig is toe te passen vanwege de simpele opbouw blijkt uit de geschiedenis, dat het bij een kleinhandelsbelasting niet mogelijk is te controleren of al het consumptieve verbruik van goederen en diensten in de heffing wordt betrokken. Dit geldt voornamelijk voor diensten die door kleine ondernemers worden verricht. Dit in tegenstelling tot de andere consumptieve belastingstelsels die een eenmalige heffing kennen, de fabrikantenbelasting en de groothandelsbelasting. Een kleinhandelsbelasting die alle consumptieve goederen belast, voldoet aan de doelmatigheids-eis. Verder voldoet deze belasting altijd aan het non-cumulatie doel vanwege zijn een-heffingspuntkarakter. Maar, doordat een kleinhandelsbelasting slechts één heffingspunt kent, namelijk in de kleinhandelsschakel, is het zeer lastig om in het stelsel de goederen op weg naar de consument te volgen. Hierdoor wordt in de praktijk niet via een dergelijk stelsel omzetbelasting geheven. Indien door het moeilijk controleerbare karakter van de kleinhandelsbelasting diensten onbelast blijven (ongeveer de helft van de totale heffingsgrondslag van een consumptiebelasting), waardoor de neutraliteits-eis wordt geschonden, wordt de keuze van de consument verstoord. Die zal vanwege de belasting meer diensten dan goederen gaan consumeren en dit leidt tot minder belastingopbrengsten dan wanneer het stelsel volledig neutraal werd toegepast. Ook is het moeilijk om gemengde goederen en diensten die voor zakelijke doeleinden worden aangewend (maar ook voor persoonlijk gebruik kunnen worden bestemd) buiten de heffing te houden. Vrijstelling van gemengde goederen (om cascade-effecten te vermijden) zal de consumentenkeuze verstoren, terwijl het belasten van gemengde goederen kapitaalintensieve productiemethoden benadeelt en specialisatie ontmoedigt. Bij de fabrikantenbelasting geldt dat er sprake kan zijn van cumulatie in heffing, indien het een productieproces betreft dat meerdere fabrikanten bevat. Hierdoor wordt de doelmatigheids-eis geschonden. Bij de groothandelsbelasting wordt de neutraliteits-eis geschonden indien een kleinhandelsmarge dient te worden vastgesteld.

In tegenstelling tot de kleinhandelsbelasting worden alle diensten wel belast onder de BTW en de Business Transfer Tax. In feite is de BTW de eerste consumptiebelasting geweest die het belasten van diensten met succes heeft geïntegreerd met de belasting van goederen.⁵⁰ Een stelsel dat in beginsel dus neutraal werkt.

⁵⁰ Zie J.A. Kay en E.H. Davis, *The VAT and services*, in M. Gillis, C.S. Shoup en G.P. Sicat (red.), *Value added taxation in developing countries*, World Bank, Washington DC 1990.

In beginsel leveren gemengde goederen minder problemen op onder de BTW dan onder een kleinhandelsbelasting, omdat geen aftrek van voorbelasting wordt verleend, tenzij de belastingplichtige ondernemer tot genoegen van de Belastingdienst kan aantonen, dat de goederen voor zakelijke doeleinden zijn aangewend.

Onder een kleinhandelsbelasting moet de verkoper de bestemming van gemengde goederen controleren, hoewel hij daartoe vaak niet in staat is. Ook zal een koper eerder geneigd zijn een onjuiste verklaring aan een verkoper af te leggen dan aan de Belastingdienst.

Verder zijn de BTW, de Business Transfer Tax, Flat Tax en Persoonlijke Consumptieve Belasting stelsels die doelmatig zijn, omdat alle consumptieve bestedingen in beginsel worden belast, zonder cumulatie van heffing. Er volgen echter enkele uitzonderingen.

Omdat het onder een kleinhandelsbelasting niet mogelijk is gemengde goederen en diensten volledig van belasting te schonen, zal de belasting daarop door de producent moeten worden gedragen (internationaal wordt hij namelijk geconfronteerd met prijzen zonder belasting) en zullen ingevoerde goederen, waarop geen belasting op gemengde goederen en diensten rust, worden bevoordeeld ten opzichte van binnenlands geproduceerde goederen. Deze differentiële effecten zullen sommige sectoren meer kwaad doen dan andere sectoren. Onder de BTW daarentegen kunnen praktisch volledig juiste grenscorrecties worden toegepast.

Onder de Business Transfer Tax zou het moeilijk zijn om de juiste teruggaaf bij uitvoer te bepalen, omdat er geen bewijsmateriaal (zoals BTW-facturen) voorhanden is van de belasting die in voorafgaande schakels is betaald. Zou toch teruggaaf plaatsvinden, dan is het niet onwaarschijnlijk dat landen met een BTW-stelsel een 'General Agreement on Tariffs and Trade' (GATT)-procedure zullen aanspannen met het argument dat de Business Transfer Tax niet een belasting is op goederen en diensten als zodanig, maar meer een op de boekhouding gebaseerde belasting over de toegevoegde waarde, vergelijkbaar met bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting. Teruggaaf zou dan niet zijn toegestaan onder het 'General Agreement on Tariffs and Trade'-verdrag.

Onder een Flat Tax of een Persoonlijke Consumptiebelasting zouden in beginsel geen grenscorrecties plaatsvinden. Deze belastingen worden immers geheven volgens het oorsprongsbeginsel.

Een ander voordeel van de BTW, vergeleken met de andere consumptieve belastingstelsels is de automatische werking. Hierdoor zijn de uitvoeringskosten minimaal. Dit maakt de BTW beter uitvoerbaar vergeleken met onder ander de Persoonlijke Consumptiebelasting, die zoals eerder aangegeven een zeer complex stelsel is om toe te passen vanwege de verschillende elementen die verwerkt dienen te worden.

Bij de consumptieve belastingstelsels hangt de belastingdruk, en dus neutraliteit, af van de verschillende tarieven die worden toegepast. Indien er voor diensten een verschillend tarief wordt toegepast dan voor goederen geldt, is er sprake van een niet neutraal stelsel. Over het algemeen geldt echter dat dezelfde tarieven van toepassing is op zowel goederen als diensten. Er kan ook sprake zijn van een stelsel met verschillende tarieven; de toepassing van de verschillende tarieven hangt af van het soort goed of dienst. Het bekendste voorbeeld is het laag, normaal en hoog tarief dat het Nederlandse BTW-stelsel kent. In zulke stelsels is er steeds sprake van een neutraal stelsel, ondanks dat er verschillende tarieven worden toegepast, omdat er geen onderscheid wordt gemaakt tussen diensten en goederen. Indien er bij de Business Transfer Tax en de Flat Tax sprake is van dezelfde tarieven geldt dat het stelsel toch niet volledig neutraal is, omdat niet alle inkoop aftrekbaar zijn.

Dit in tegenstelling tot de BTW. De Persoonlijke Consumptiebelasting is ook een stelsel dat volledig neutraal is, ondanks zijn complexe verwerking.

6.5.2 Efficiëntie

De innings- en nalevingskosten van een consumptiebelasting zijn in hoge mate afhankelijk van het aantal belastingplichtigen dat dient te worden geregistreerd en van de mogelijkheden om de belasting doeltreffend te controleren. Het aantal belastingplichtige ondernemers onder een BTW hoeft niet te verschillen van het aantal onder een kleinhandelsbelasting, omdat het onder de BTW mogelijk is kleine ondernemers (die, in tegenstelling tot een kleinhandelsbelasting, wel belasting over hun inkopen betalen) vrij te stellen. Kleine ondernemers zouden ook onder de Business Transfer Tax kunnen worden vrijgesteld, zij het dat aftrek-van-voorzet, in tegenstelling tot de aftrek-van-voorbelasting, kleine ondernemers niet stimuleren om zich voor de BTW te registreren. De belastingderving van de kleine-ondernemersvrijstelling zou daarom weleens groter kunnen zijn.

De individuele toerekening van lonen onder de Flat Tax impliceert een groter aantal belastingplichtigen, dan onder de zakelijke consumptiebelasting. Bovendien zouden ondernemingen, waarbij de cashflow wordt belast, ook moeten worden geregistreerd. De Persoonlijke Consumptiebelasting is waarschijnlijk het meest gecompliceerde stelsel, omdat registratie en controle op vermogen noodzakelijk is om te voorkomen dat belastingvrij uit vermogen wordt geconsumeerd. De afdwingingskosten in de vorm van boekenonderzoek zijn waarschijnlijk het laagst onder de BTW (omdat ondernemers BTW-facturen moeten afgeven) en het hoogst onder de Persoonlijke Consumptiebelasting.

De Business Transfer Tax en de Flat Tax zouden het meest kwetsbaar zijn voor grondslagerosie door politiek gunstbetoon. Onder de Business Transfer Tax is het verleidelijk om "waardevolle" producten, sectoren of activiteiten vrij te stellen van belasting. In tegenstelling tot de BTW zullen vrijstellingen van fabrikanten niet tot een hogere belastingdruk leiden. Onder de BTW zou dit betekenen dat de politiek zich minder zou bemoeien met de heffingsgrondslag in vergelijking met de Business Transfer Tax en de Flat Tax. Onder de Flat Tax zou het verleidelijk zijn om dezelfde tegemoetkomingen te verstrekken als onder de inkomstenbelasting, zoals aftrek voor hypotheekrente, giften en andere "goede" doelen.

Een voordeel van de Flat Tax en de Business Transfer Tax (en in mindere mate van de Persoonlijke Consumptiebelasting) is dat zij eerder zouden worden beschouwd als een belasting op (cashflow)inkomen dan op consumptie. Met name de Business Transfer Tax lijkt op een ondernemingswinstbelasting. Dit zou de aanvaardbaarheid van de belasting ten goede kunnen komen, met name in de Verenigde Staten waar een federale kleinhandelsbelasting moeilijk is te verdedigen met de reeds bestaande kleinhandelsbelastingen op Staten niveau. De BTW scoort hoger op dit punt, omdat een genereuze kleine-ondernemersvrijstelling zou betekenen dat de meeste kleinhandelaren onder de statelijke kleinhandelsbelastingen niet tevens belastingplichtig zouden hoeven te zijn voor de federale BTW.

Alles in overweging nemende rijst de vraag: Aan welke consumptiebelasting zou de voorkeur moeten worden gegeven? Het antwoord op die vraag hangt in belangrijke mate af van de hoogte van het tarief.

Als, zoals in de Verenigde Staten is voorgesteld, de gehele inkomsten- en vennootschapsbelasting alsook de werknemersverzekeringen zouden worden vervangen, dan zou een consumptiebelastingtarief van 30% tot 40% noodzakelijk zijn. Het is onwaarschijnlijk dat een Kleinhandelsbelasting of een Business Transfer Tax dit zou overleven gezien de fraudemogelijkheden. De BTW met haar geïntegreerd inningsproces zou misschien wel tegen zulk een hoog tarief kunnen worden geheven (hoewel dit tot grote economische verstoring zal leiden).

Het omzetbelastingstelsel dat het best scoort, indien het aan bovengenoemde criteria getoetst wordt is de BTW met aftrek van voorbelasting. Dit betekent dat, indien alle kenmerken van de bovengenoemde stelsels in beschouwing worden genomen, een stelselwijziging voor Curaçao, van omzetbelasting naar BTW, de huidige tekortkoming zou kunnen wegnemen. Er is echter nog een stelsel dat de huidige omzetbelasting weg zou kunnen nemen: Handhaving van het huidige omzetbelastingstelsel maar met de nodige aanpassingen. Uit de volgende analyse wordt duidelijk welk stelsel uiteindelijk het meest geschikte stelsel is voor Curaçao.

6.6 De BTW met aftrek van voorbelasting

De BTW kan op een tweetal wijzen worden geheven, via een creditmethode of een additieve methode. Bij de creditmethode wordt per verkoop belasting geheven. Ondernemers kunnen de betaalde BTW op **ingekochte goederen en diensten** crediteren **met de te betalen BTW**. Dit is **de** meest gebruikte methode. Bij de additieve methode wordt aan het eind van de belastingperiode de waarde van alle belastbare verkopen opgeteld, verminderd met de waarde van alle belastbare inkopen. De BTW wordt over dit verschil geheven.⁵¹

Ondernemers die BTW in rekening brengen, kunnen zowel rechts- als natuurlijke personen zijn. Deze ondernemers moeten zich voor heffingsdoeleinden registreren. In de meeste landen zijn er in het BTW-stelsel drempelbedragen opgenomen die aangeven vanaf welke omzet ondernemers BTW aan hun consumenten in rekening moeten brengen. Er zijn verder enkele goederen, leveringen en diensten die van BTW worden vrijgesteld. Deze lijst verschilt per land. Ook de tarieven verschillen per land, en in sommige landen zelfs per product/dienst. Theoretische onderzoeken hebben bewezen dat BTW-systemen met een uniform tarief het meest neutraal zijn t.o.v. alle soorten productieve input. Echter, veel landen hebben gedifferentieerde tarieven in hun BTW-systeem geïntroduceerd om politieke, economische en sociale doelen te kunnen bereiken.

Het belangrijkste kenmerk van een BTW-stelsel is dat BTW-geregistreerde ondernemers de BTW die ze betalen op goederen en diensten die ze van andere BTW-geregistreerde ondernemers inkopen, kunnen aftrekken van de door hen verschuldigde BTW. Hierdoor kan (in beginsel) cumulatie in heffing niet optreden. Juist vanwege deze karakteristiek wordt de BTW wereldwijd in toenemende mate toegepast. In 2014 gebruikten 160 van de 193 landen ter wereld de BTW ook wel de 'Value Added Tax' (VAT) genoemd, als wijze om algemene consumptie te belasten.⁵² Tussen deze landen bevinden zich alle landen die tot de OECD landen behoren, met uitzondering van de Verenigde Staten.

⁵¹ Deze methode wordt momenteel alleen in Japan toegepast.

⁵² Secretariaat van de OECD, "Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues.", ISBN 978-92-64-22394-3.

De BTW kent ook nadelen. Een van de nadelen van het BTW-stelsel is de ingewikkelde administratieve handelingen die ondernemers, die zich in een distributiekanaal bevinden, moeten toepassen. Om aftrekrecht te genieten, moeten deze ondernemers namelijk de facturen van elke belastbare transactie bijhouden. De facturen moeten tevens de verrichte dienst of verkochte goederen vermelden zodat achterhaald kan worden welk tarief op de desbetreffende dienst of goed van toepassing is. Indien de administratie in orde is, wordt de BTW zoals eerder vermeld op een relatief simpele wijze geheven en verrekend. Dit geldt echter alleen als de administratie in orde is. Hoewel een goede administratie voordelen heeft, voor controlemogelijkheden, geldt dat de ondernemer die eerst niet aan deze voorwaarden voldeed zijn administratie moet uitbreiden en onderhouden en dit brengt extra kosten met zich mee.

Een mogelijk negatief aspect van een BTW-stelsel dat enige aandacht nodig heeft, is de situatie die zich kan voordoen, indien er zich in het distributiekanaal een vrijgestelde ondernemer bevindt. Omdat deze ondernemer vrijgestelde prestaties verricht en dus geen BTW in rekening mag brengen, heeft deze ondernemer ook geen aftrekrecht. Het niet kunnen genieten van aftrekrecht, zorgt ervoor dat de volgende ondernemer in het distributiekanaal een hogere inkoopprijs moet betalen, dan wanneer alle ondernemers aftrekrecht hadden. Dit leidt uiteindelijk tot een hogere consumentenprijs. Het is daarom aan te raden om de vrijstellingslijst zo beperkt mogelijk te houden. Deze problematiek kan worden opgelost door een optiemogelijkheid te **58** roduceren. Belastingplichtigen die in beginsel vrijgesteld zijn van heffing, kunnen dan **gebruik maken van de mogelijkheid om toch in de heffing te** worden betrokken. Deze belastingplichtige wordt vervolgens op de reguliere wijze in de heffing betrokken en heeft ook recht op aftrek van voorbelasting, met als gevolg dat er geen sprake is van cumulatie van heffing.

6.7 Invoering BTW-stelsel^{53 54}

Stelselwijzigingen of invoering van een nieuwe consumptieve belasting vinden niet elke dag plaats. Indien er een wens tot stelselwijziging bestaat, gebeurt dit niet in een oogopslag. Er moeten namelijk talloze onderzoeken worden verricht, voordat er een degelijk conceptvoorstel tevoorschijn komt. Meestal wordt dit ook **59** enkele malen gewijzigd, voordat het uiteindelijke wetvoorstel wordt gepresenteerd. Het Samenwerkingsverband van de Arabische Golfstaten (hierna: Golfstaten): Bahrein, Qatar, Koeweit, Oman, Saoedi-Arabië en de Verenigde Arabische Emiraten, bevinden zich in het proces om een wetgeving goed te keuren die de invoering van een BTW-stelsel mogelijk maakt. Deze BTW-wetgeving was in oktober 2016 afgerond en per 1 januari 2018 in werking zal treden.

Het Europese BTW-stelsel heeft als model gestaan voor de Golfstaten BTW-wetgeving. Alle landen die tot de Golfstaten behoren zullen vanaf 2018 het BTW-stelsel moeten toepassen. Elke lidstaat moet echter zijn eigen nationale BTW-wetgeving implementeren en zij hebben op enkele gebieden enige mate van vrijheid. Het doel van het gemeenschappelijk BTW-stelsel is om een standaard, volledig BTW-systeem in elke lidstaat te introduceren. Deze wens bestond al jaren, maar het werd toentertijd beschouwd als een stelsel dat 'mooi zou zijn om te hebben', dit in verband met de belastingopbrengstmogelijkheden.

57

⁵³ PWC, "An introduction to value added tax in the GCC", januari 2017.

⁵⁴ Delloite, "Value Addes Tax in de GCC", 2016.

Saoedi-Arabië is een veel groter land dan Curaçao, zowel qua oppervlakte en bevolking als qua economie.

De economie is voornamelijk afhankelijk van olieproducten, ongeveer 90% van de totale export vergelijkbaar met Curaçao. De bevolking van 28.571.770 (2017) die over een oppervlakte van 2.206.714 km² verspreid is, genereert een bruto nationaal product van 2424 miljard riyal (\$646.4 miljard). De belangrijkste exportgoederen van Saoedi-Arabië zijn, zoals in Curaçao, ruwe olie en petrochemische producten. Ondertussen is het BTW-stelsel, naar aanleiding van de zeer volatiele steenkool prijzen, gepaard gaande met hoge en vaste publieke uitgaven en verplichtingen, een stelsel dat de Golfstaten 'moeten hebben' geworden.

Singapore is met 5.888.926 (2017) inwoners en een oppervlakte van 716 km² een kleiner land dan Saoedi-Arabië, maar een zeer groot land vergeleken met Curaçao. Singapore is ook een exportland dat olie en olieproducten exporteert. De economie is daar echter niet voornamelijk afhankelijk van olie en olieproducten. De financiële sector van Singapore is een van de belangrijkste economische pijlers van het land. Singapore wordt beschouwd als een wereldwijd financieel centrum, waarin banken wereldwijd bankfaciliteiten aanbieden. Bovengenoemde feiten maken Saoedi-Arabië en Singapore ideale landen om als referentiekader te dienen voor Curaçao.

6.7.1 Een vergelijking met de nieuwe BTW-systemen van Singapore en Saoedi-Arabië

6.7.1.1 Saoedi-Arabië

Volatiele steenkoolprijzen zijn voor de Golfstaten vanwege hun afhankelijkheid van olie een belangrijke zaak. Olie levert de grootste bijdrage aan het Bruto Binnenlandsproduct van de Golfstaten. De Verenigde Arabische Emiraten verdienen een derde van hun Bruto Binnenlandsproduct via de olie-industrie. Koeweit aan de andere kant verdient bijna 65% van hun nationale output vanuit de steenkoolindustrie. Steenkool- en olie- industrie zorgen voor gemiddeld 50% van de output in de Golfstaten. De nieuwe (lees: zeer lage) aardolieprijzen van US\$40-60 per vat hebben als gevolg dat de meeste landen in de Golfstaten te maken krijgen met overheidstekorten. Dit is de voornaamste reden waarom beleidsmakers op zoek zijn naar significante lange termijnwijzigingen. Overheidsuitgaven beperken is niet realistisch in een regio die zich in een groeifase bevindt. Hiervoor staan enkele belangrijke, maar dure programma's op de agenda. De introductie van een belasting, zelfs tegen een laag tarief, in een regio die van oudsher als een "belastingvrije" uitschieter wordt beschouwd, lijkt de meest passende lange termijnoplossing, maar stuit op veel weerstand.

Waarom per se een BTW-stelsel? Het ligt niet alleen aan het feit dat meer dan 160 landen wereldwijd een BTW-systeem toepassen, en ook niet omdat landen zoals Malaysia (2015) en China (2014) een BTW-stelsel in hun belastingstelsel hebben geïntroduceerd. Het ligt voornamelijk aan de relatief simpele en rechtstreekse werking van dit stelsel, vergeleken met de andere consumptieve belastingstelsels. Een BTW-stelsel met een uitgebreide grondslag en laag tarief heeft verder weinig effect op investeringen en koopgedrag waarbij dit stelsel toch tot relatief hoge belastingopbrengsten leidt. Het gekozen tarief van 5% is een relatief laag percentage, vergeleken met het wereldwijde gemiddelde tarief van 15%. Wel moet worden vastgesteld, dat de introductie van een BTW-stelsel economisch gezien geen kosteloze methode is, maar wel minder kostbaar dan andere belastingen, zoals de winst- of inkomstenbelasting.

De gedachte dat de introductie van een BTW-stelsel kosteloos is voor ondernemingen wordt aan de hand van bovengenoemd voorbeeld ontrafeld. Ondernemingen moeten zich voorbereiden voor het nieuwe stelsel om zo aan de nieuwe verplichtingen te kunnen voldoen. Naast nieuwe (geautomatiseerde) administratiesystemen, de talloze uren in onderzoeken naar de effecten op onder ander prijzen en naar de vraag op hun producten, moeten ondernemers ook het nieuwe stelsel leren kennen. De inwerkingtreding van het BTW-stelsel per 2018 zou de volgende (te verwachten) effecten hebben.

6.7.1.1.1 Overheidsopbrengsten

Het 'International Monetary Fund' (IMF) heeft aangegeven dat de BTW een zeer effectief middel is om belastingopbrengsten te stabiliseren. Het is cruciaal dat de Golfstaten hun non-olie en belastingopbrengsten verhogen. De bijdrage van steenkoolproducten is beneden levels van voor 2014; dit is te wijten aan lagere prijzen. De totale belastingopbrengsten zullen afhankelijk zijn van:

1. Classificaties en drempels in het BTW-stelsel;
2. De hoeveelheid of contributie van de huishoudelijke sector in de economie'
3. De efficiëntie van de administratieve inningsprocedure.

Naar aanleiding van onderzoek is te verwachten dat de BTW tussen 1.2-1.6% van het Bruto Nationaal Product van de Golfstaten zal opleveren. De Verenigde Arabische Emiraten en Saoedi-Arabië zullen de grootste belastingopbrengst moeten genereren. Dit is gebaseerd op de verwachting dat de Verenigde Arabische Emiraten de grootste huishoudelijke consumptie zal hebben, waardoor 1.6% van het Bruto Nationaal Product van de Golfstaten aan belastingopbrengsten wordt verwacht. Saoedi-Arabië zal vervolgens de meest uitgebreide belastinggrondslag hebben, die tot belastingopbrengsten van 1.4% van het Bruto Nationaal Product van de Golfstaten zal leiden.

Belastingopbrengsten in het jaar 2019 zullen volgens verrichte onderzoeken stijgen, vanwege betere administratieve efficiency. Voor 2019 geldt een verwachte belastingopbrengst van 1.9% van het bruto nationaal product voor de Verenigde Arabische Emiraten. Deze schattingen zijn gebaseerd op de assumptie dat alle landen, met uitzondering van de Verenigde Arabische Emiraten en Saoedi-Arabië, alle voedingsproducten tegen 0% zullen belasten of vrij zullen stellen. Verder zullen alle goederen en diensten in de zorg- en onderwijssector tegen 0% worden belast. Het huishoudelijke koopgedrag is gebaseerd op de goederen in het inflatiemandje, dat de compositie van een doorsnee huishoudelijk uitgavenpatroon reflecteert.

6.7.1.1.2 Consumentenprijzen: inflatie

Het standaard BTW-stelsel is in theorie een vrij simpel stelsel. In 77 praktijk ligt het wat anders. Om het mogelijke regressieve karakter van de BTW weg te werken en ervoor te zorgen dat de BTW voornamelijk op de secundaire goederen, en niet op primaire goederen rust, worden er bijvoorbeeld vrijstellingen geïntroduceerd.

Openbaarvervoer, schoonmaak en beveiligingsdiensten, overheidshonorarium en verhuur en verkoop van woningen zullen allemaal vrijgesteld zijn. Er werd beloofd dat 'de lage en middeninkomens geen last zullen hebben van de BTW'.

In het introductiejaar wordt een sterke stijging in consumentenprijzen verwacht. Echter, omdat enkele primaire goederen, die in het Consumenten Prijs Index mandje zitten tegen 0% zullen worden belast of vrijgesteld zullen zijn, zal de directe invloed van de BTW-introductie op de inflatiestijging lager zijn dan het 5% tarief. De BTW zal naar verwachting voor 2.7-3.7 procentpunten inflatiestijging zorgen. Een lager tarief zou voor minder inflatiestijging zorgen. Maar de hoogte van het gekozen tarief is vastgesteld naar aanleiding van de noodzaak aan belastingopbrengsten. Hoewel een lager tarief tot minder verstoring zou leiden, zouden met een lager tarief de oorspronkelijke doelen voor wat betreft belastingopbrengsten niet worden bereikt.

6.7.1.1.3 Huishoudelijk koopgedrag

Zoals al vermeld zullen bij introductie van een BTW-stelsel de prijzen stijgen. De consumenten kunnen op deze prijsstijging anticiperen door hun aankopen zo veel mogelijk zullen te verschuiven naar de periode voor de introductie. Omdat ondernemers dit weten zullen ondernemers in de periode voor de introductie, men kan denken aan enkele maanden, de prijzen van hun goederen gedeeltelijk beginnen te verhogen. Hierdoor genereren ze van extra omzet, die ze als buffer kunnen gebruiken voor de periode direct na de introductie, waarin waarschijnlijk minder goederen zullen worden verkocht. Verder kan deze buffer ook worden gebruikt om de prijzen na de BTW-introductie te verlagen, om de BTW die geheven moet worden te kunnen compenseren. Op deze wijze zorgen ondernemers dat ze hun oude gemiddelde winstmarges kunnen behouden.

6.7.1.2 Singapore

Het Saoedi-Arabisch BTW-stelsel is inderdaad nog niet in werking getreden. Het zou beter zijn om een land te bestuderen dat kortgeleden een BTW-stelsel heeft geïntroduceerd. In de afgelopen jaren hebben o.a. Australië, Canada, Japan, Nieuw-Zeeland, Singapore, Zuid-Afrika en Zuid-Korea een modern BTW-stelsel geïntroduceerd. Singapore is als voorbeeld genomen, aangezien de introductie een decennium geleden heeft plaatsgevonden, waardoor het volledige effecten, zowel lange termijn als kortetermijneffecten geanalyseerd zijn. Singapore heeft per 1 juli 2007 een BTW-stelsel geïntroduceerd met een algemeen tarief van 7%.

De belangrijkste aandachtspunten bij het BTW-stelsel in Singapore die ook van belang kunnen zijn voor een mogelijk BTW-stelsel op Curaçao, zijn de tijdige voorbereiding en planning en de keuze voor één algemeen tarief. De internationale trend is dat landen die een BTW-stelsel introduceren in toenemende mate slechts één BTW-tarief hanteren.

Uit cijfers van het 'International Monetary Fund' bleek dat 25% van de BTW-stelsels die zijn geïntroduceerd vóór 1990 gebruikmaakten van één BTW-tarief.

Bij de BTW-stelsels die in de periode 1990-1999 zijn ingevoerd was dat aantal gestegen tot 71%, terwijl het in de periode 1999-2011 opliep tot 81%.⁵⁵ Ook in het recente Centraal

³

⁵⁵ M. Keen, Targeting, Cascading and Indirect Tax Design, IMF Working Paper, WP/13/57, 2013, p. 5.

Planbureau-rapport van Nederland is aangegeven dat het verlaagde BTW-tarief niet
opelmatig is.⁵⁶

Volgens de Commissie zou een BTW-stelsel op brede grondslag, bij voorkeur met één tarief,
het ideaal van een zuivere verbruiksbelasting met minimale nalevingskosten heel dicht
benaderen.⁵⁷

Voor (binnenlandse) vrijstellingen geldt in wezen hetzelfde als voor verlaagde tarieven.
Vrijstellingen leiden namelijk tot minder belastingheffing en kunnen leiden tot cumulatie in
heffing. Verder leidt het ontbreken van een recht op aftrek tot verdere cumulatie in de BTW
en het economische inefficiënties. Een veel gebruikt argument om in BTW-stelsels toch
vrijstellingen op te nemen is om het vermeende regressieve karakter van de BTW te
verminderen.

Denk daarbij aan vrijstellingen voor goederen en diensten die vooral worden geconsumeerd
door de lage inkomens. Het zou echter effectiever zijn voor de lage inkomens en de
bevolking over het algemeen om de positie van lage inkomens te bevorderen door
bijvoorbeeld maatregelen te treffen in de sfeer van de inkomstenbelasting of door subsidies
te geven te kennen. Daarbij moet wel aandacht zijn voor vormgeving en uitvoering.

In moderne BTW-stelsels is van vrijstellingen hierdoor in de regel slechts zeer beperkt
gebruik gemaakt.

Wel worden bepaalde activiteiten vrijgesteld vanwege hun karakter van algemeen belang,
waarin onder meer vrijstellingen voor medische dienstverlening, onderwijs en bepaalde
sociaal-culturele activiteiten zijn opgenomen. Het is echter de vraag of deze methode de
beste methode is. Het effect van een BTW-stelsel kan beter op andere manieren worden
gemitigeerd, dan via vrijstellingen zonder recht op aftrek. Bij de introductie van de BTW in
Singapore heeft de overheid dat ook expliciet overwogen.⁵⁸ Hierdoor kent Singapore geen
vrijstellingen zonder aftrek voor medische diensten en onderwijs.⁵⁹

Een bijzondere categorie vormen de financiële dienstverlening en kansspelen. Daarvoor
geldt in de regel het 'difficult to tax' argument. De economische gedachte daarbij is dat het
te gecompliceerd is om de toegevoegde waarde van financiële dienstverlening te belasten.
Singapore geeft bepaalde financiële instellingen een vast percentage BTW-aftrek.

Dit om de prikkel tot integratie weg te nemen en de economische efficiëntie te doen
toenemen. Voor de overheidsfinanciën presteert de BTW in Singapore uitstekend. Zo is de
BTW-opbrengst stabiel en zijn de perceptiekosten van een BTW lager. Ook in het tax fairness debat is de performance van de BTW goed. Verder

⁵⁶ Centraal Planbureau, Bouwstenen voor een moderne BTW, Centraal Planbureau Policy
Brief 2014/02.

⁵⁷ Europese Commissie, Groenboek over de toekomst van de BTW, Naar een eenvoudiger,
simpler en efficiënter BTW-stelsel, COM (2010)695 def., p. 5.

⁵⁸ Ministry of Trade & Industry and Ministry of Finance, White Paper on The Goods and
Services Act, 1993: "Although Singapore is not a welfare state, we can and will offset the
impact of the GST on low income households by other measures. It is better to introduce a
clean GST which covers practically all goods
and services uniformly, rather than build complicated exemptions into the GST in an attempt
to make it progressive."

⁵⁹ Soo How Koh, Singapore, in: The Future of Indirect Taxation, Recent Trends in VAT and
GST Systems Around the World, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2012, p. 447.

zorgde de BTW bij belastingplichtigen voor een vermindering op het gebied van administratieve lasten en kosten.

6.8 Deelconclusie

In deze paragraaf zijn de drie verschillende rechtskarakters die een omzetbelastingstelsel kan hebben, uiteengezet. Het betreft namelijk een verkeer-, productie- of verbruiksbelasting. Verbruiksbelastingen beogen consumptief verbruik van alle goederen en diensten te belasten en is te onderscheiden in algemene en bijzondere verbruiksbelastingen en directe en indirecte verbruiksbelastingen. Een omzetbelasting die een indirect karakter heeft, kan eenmalig of meermalig worden geheven. Bij een meermalige heffing kan cumulatie in heffing optreden. Men spreekt dan van een cumulatief cascdestelsel. Daarmee, zijn er ook meermalige heffingen waarbij geen cumulatie van heffing optreedt, de zogenoemde niet-cumulatieve heffingen.

Na de verschillende consumptieve stelsels te hebben beschreven, is een analyse uitgevoerd om het best passende stelsel voor Curaçao te selecteren. De stelsels zijn geanalyseerd op hun uitvoerbaarheid, doelmatigheid en efficiëntie. Aan de hand van deze analyse bleek de Belasting over Toegevoegde Waarde de meest passende consumptieve stelsel te zijn om de huidige tekortkomingen in de Curaçaose omzetbelasting te repareren.

Daarnaast is er een analyse van de BTW-stelsels van de Golfstaten en van Singapore uitgevoerd omdat de BTW voor beide landen een nieuw fenomeen is. De BTW wordt vanwege zijn relatief simpele en rechtstreekse werking in toenemende mate wereldwijd toegepast. Verder kan een BTW-stelsel tot hogere belastingopbrengsten leiden, indien dit stelsel met de overige consumptieve belastingstelsels wordt vergeleken. De introductie van een BTW-stelsel kan tot hoge inflatie leiden, indien het tarief meer wordt verhoogd dan nodig is om de cumulatie in heffing weg te werken.

Hoofdstuk 7 Analyse: Een non-cumulatief consumptiestelsel op Curaçao

7.1 Inleiding

Aan de hand van de theoretische analyse die in het vorige hoofdstuk werd uitgevoerd, bleek de BTW de meest geschikte methode te zijn om de huidige tekortkomingen in de Curaçaose omzetbelastingstelsel weg te werken. Verder werd de BTW vanuit praktisch oogpunt getoetst aan het toetsingskader dat in de inleiding werd geïntroduceerd. Bij een (introdactie van een) BTW-stelsel op Curaçao zijn er enkele aandachtspunten die in beschouwing dienen te worden meegenomen. In dit hoofdstuk worden ook deze aandachtspunten grondig onderzocht.

Om dit onderzoek uit te voeren wordt de invoering van een eventuele het BTW-stelsel op Curaçao aan de volgende elementen getoetst:

- Doelmatigheid: worden met het voorgestelde stelsel de doelen van een algemene consumptieve belasting, in bijzonder het non-cumulatie doel bereikt?
- Neutraliteit: worden vergelijkbare goederen en diensten op dezelfde wijze belast? Is er sprake van gelijke belastingdruk?
- Uitvoerbaarheid: is het voorgestelde stelsel uitvoerbaar? Leidt dit niet tot te hoge kosten in vergelijking met de opbrengsten?
- Efficiëntie: worden de doelen op de meest efficiënte wijze bereikt?

87

In dit hoofdstuk wordt aandacht besteed aan de elementen die bij een mogelijke introductie van belang zijn, zowel de positieve als de negatieve veranderingen. Deze analyse moet leiden tot het antwoord op de vraag of, alles in beschouwing nemende, een introductie van een BTW-stelsel op Curaçao gewenst is of niet.

7.2 Doelmatigheid: wegwerken cumulatie in heffing

Het belangrijkste doel van de analyse die in deze scriptie werd verricht, is om de cumulatie van heffing bij het belasten van consumptie te elimineren. Dit kan op enkele verschillende manieren plaatsvinden.

Het huidige artikel 2a Landsverordening omzetbelasting kan worden uitgebreid tot alle goederen en diensten die gekocht worden door ondernemers die geen vrijgestelde handelingen verrichten, zodat de door deze ondernemer betaalde belasting afgetrokken kan worden van de verschuldigde belasting. Deze vrij simpele uitbreiding heeft echter grote gevolgen voor zowel consument, ondernemer als de overheid.

Een andere mogelijkheid is het afschaffen van artikel 2a Landsverordening omzetbelasting gepaard gaande met de introductie van een nieuw artikel dat het aftrekrecht van betaalde belasting regelt. De Nederlandse BTW of de Bonairiaanse algemene bestedingsbelasting zouden ²³als voorbeeld kunnen dienen voor een nieuw artikel dat het aftrekrecht regelt. Deze luiden als volgt:

“Op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen en diensten, wordt in aftrek gebracht de belasting ter zake van de aan de ondernemer verrichte leveringen van goederen en verleende diensten, ter zake van de door hem verrichte intracommunautaire verwerving van goederen en ter zake van invoer van voor hem bestemde goederen.” —Art.2 Wet op de omzetbelasting 1968.

¹
“Onder ministeriele regeling te stellen voorwaarden kan op de belasting, verschuldigd ter zake van leveringen van goederen, door de producent in een tijdvak van aangifte in aftrek gebracht:

- a. de belasting in het tijdvak van aangifte is betaald ter zake van door andere producenten aan hem verrichte leveringen van goederen, mits de belasting in rekening is gebracht op een op de voorgeschreven wijze opgemaakte factuur;
- b. de door hem ter zake van invoer van goederen in het tijdvak van aangifte betaalde belasting;

een en ander voor zover de goederen worden gebruikt als grond- of hulpstof of als halffabricaat voor de door de producent ten behoeve van zijn te belasten leveringen voortgebrachte goederen.” –Art. 6.3Wet Belastingwet BES.

Een ander element van art. 2a Landsverordening omzetbelasting dat bij de introductie van een BTW-stelsel gewijzigd dient te worden is het tweede lid. In het huidige artikel 2a Landsverordening omzetbelasting moet een ondernemer een verzoek indienen indien hij aftrekrecht wil genieten. Bij een BTW-stelsel waarbij iedere ondernemer aftrekrecht heeft, is de eis om vooraf een verzoek in te dienen niet denkbaar. De Inspecteur zou dan afzonderlijk alle verzoeken moeten beoordelen van alle ondernemers en de beoordeling in een (voor bezwaar vatbare) beschikking uitreiken. Dit is een zeer inefficiënte werkmethode. Er moet daarom wettelijk een automatisch aftrekrechtstelsel worden geïntroduceerd.

Om controle mogelijk te maken zullen ondernemers die van het aftrekrecht willen genieten aan bepaalde voorwaarden moeten voldoen. Voornamelijk de factuur-eis is van belang, omdat op de facturen namelijk de betaalde en de te betalen belasting zijn vermeld. De facturen moeten aan specifieke eisen voldoen om aftrekrecht te kunnen genieten. Met het strikte kasregistratiebeleid dat momenteel op Curaçao van toepassing is, zouden alle ondernemers die voor de omzetbelasting belastingplichtig zijn, makkelijk aan zulke eisen moeten kunnen voldoen, aangezien de kasregistratie zelf strikte regels omtrent factuureisen kent. Het merendeel voldoet helaas niet aan deze eisen, waardoor de introductie van een BTW-stelsel op Curaçao voor deze ondernemers ervaren zou worden als een toename van factuur-eisen. Dit geldt voor zowel kleine als grotere ondernemers. Een oplossing zou kunnen zijn om belasting te heffen over de kas- en bankadministratie in een bepaald tijdvak, het zogenoemde kasstelsel, dat dan in plaats van het factuurstelsel als hoofdregel geldt. In het BTW-systeem binnen de EU kent men een kasstelsel dat van toepassing is op ondernemers, die goederen en diensten hoofdzakelijk (90% of meer) aan particulieren leveren. In een kasstelsel is het uitreiken van facturen aan particuliere klanten niet verplicht en blijft voor de overige ondernemers het factuurstelsel gelden, waardoor deze ondernemers wel aan de (stengere) factuureisen moeten voldoen. Het kasstelsel, hoewel eenvoudiger, heeft als nadeel dat er minder transparantie aanwezig is in de administratie van deze ondernemer, vergeleken met het factuurstelsel waarbij per transactie informatie beschikbaar is. Naar aanleiding hiervan moet worden ernaar gestreefd dat zo weinig mogelijk ondernemers het kasstelsel hanteren.

Door de introductie van een algemeen aftrekrecht wordt het nultarief deels overbodig. Ondernemers zullen namelijk de betaalde BTW in aftrek kunnen brengen, waardoor er geen alternatieve methode (nultarief), meer nodig is om cumulatie in heffing te voorkomen. De cumulatieproblematiek wordt theoretisch door het aftrekrecht volledig opgelost.

In de praktijk bleek echter dat volledige wegneming van cumulatie in heffing niet altijd even eenvoudig uitwerkt, zoals in theorie wordt voorgesteld, waardoor er enkele kritiekpunten te onderkennen zijn. Zo kan het opnemen van vrijstellingen in een BTW-stelsel negatieve gevolgen hebben voor de volledige eliminatie van de cumulatie in heffing. Dit mogelijke negatieve effect kan worden voorkomen door de introductie van een optiemogelijkheid die vrijgestelde ondernemers de mogelijkheid bieden om op de reguliere wijze in heffing te worden betrokken. Het nultarief blijft echter van belang bij in- en uitvoersituaties.

Ten slotte kan dit doel worden bereikt door een geheel nieuw stelsel te introduceren, namelijk een BTW-stelsel. Bij een BTW-stelsel worden alle doelen die een algemene consumptieve belasting beoogt te bereiken, daadwerkelijk bereikt. Namelijk, zowel de consumptie van diensten als van goederen worden in heffing betrokken. Als mogelijke wetgeving zou de standaard BTW-wetgeving die wereldwijd wordt toegepast, worden geraadpleegd. Het is verder niet ondenkbaar dat de Nederlandse BTW-wetgeving als model kan staan voor de Curaçaose BTW-wetgeving aangezien de Nederlandse belastingwetgevingen van andere belastingsoorten, zoals de inkomsten- en vennootschapsbelasting als model hebben gestaan voor de Curaçaose inkomsten- en vennootschapsbelasting. Een vereenvoudiging van de Nederlandse BTW-wetgeving is ook onmogelijk. De fiscale eenheid binnen de BTW, en enkele vrijstellingen die op Curaçao weinig of geen betekenis hebben in de praktijk hebben, zouden mogelijk achterwege gelaten kunnen worden.

Ook het non-cumulatieve doel wordt in beginsel bereikt indien een BTW-stelsel wordt toegepast. Het belangrijkste kenmerk van een BTW-stelsel is namelijk het automatische aftrekrecht dat cumulatie in heffing verhindert. Er zijn, zoals al aangegeven, situaties waarin echter toch sprake is van cumulatie in heffing. Dit speelt onder andere indien er sprake is van vrijgestelde ondernemingen, die zich midden in een distributieketen bevinden. Over het algemeen zijn zulke cumulaties in heffing zo gering dat kan worden geconcludeerd dat het BTW-stelsel aan de non-cumulatie-eis voldoet.

7.3 Neutraliteit

Economische neutraliteit ziet allereerst toe op het voorkomen van dubbele heffing (cumulatie) dan wel dubbele niet-heffing. Bovendien moet de hoogte van de belastingheffing onafhankelijk zijn van de lengte van de bedrijfskolom. Nu er een aftrekmogelijkheid is geïntroduceerd die voor alle goederen en diensten geldt, waardoor cumulatie in heffing wordt voorkomen zal ook het huidige tarief gewijzigd moeten worden. Het tarief dat bij een BTW-stelsel van toepassing zal zijn, zal hoger moeten zijn dan het huidige OB-tarief. De reden hiervoor ligt voor de hand: aangezien een ondernemer de betaalde belasting kan aftrekken van de verschuldigde belasting is er uiteindelijk minder belasting over die naar de overheidskas toestroomt. Deze opbrengstderving zal door een hoger tarief gecompenseerd moeten worden. Theoretisch zal dit tot hogere consumentenprijzen leiden indien de ondernemer de tariefsverhoging aan de consumenten doorberekent. Dit doet de volgende vragen rijzen: Hoe wordt de tariefstijging verwerkt? Leidt dit tot hogere consumentenprijzen of wordt de tariefverhoging door de ondernemer opgevangen?

De ondernemer die bij de overgang naar een BTW-stelsel van aftrekrecht kan genieten, zal in theorie als gevolg hiervan lagere algemene kosten hebben: de belasting die voorheen betaald moest worden bij inkoop is nu aftrekbaar. De verlaging van de algemene kosten zou doorberekend moeten worden aan de consument. Echter, in het algemeen worden de prijzen in zo'n geval nooit verlaagd. Het vermoeden bestaat dat ondernemers van mening zullen zijn, dat ze in het verleden deze kosten voor eigen rekening hebben genomen en dat ze nu hiervoor een compensatie moeten krijgen. De consument zou dus waarschijnlijk weinig van de kostenvermindering bij de ondernemer merken, maar zal alleen merken dat de prijs van zijn dagelijkse boodschappen is gestegen; dit geldt ook voor diensten die vanaf 2013 onder het verhoogd tarief vallen.

Het verhoogd tarief zou niet alleen gevolgen hebben voor consumenten(prijzen), maar ook voor de ondernemers. Tariefverhogingen kunnen ontwijkingsgedrag bij ondernemers oproepen. Het wordt voor ondernemers, die geen recht op aftrek hebben, naar mate het tarief hoger wordt interessant(er) om te onderzoeken of er één of meerdere schakels die ontlopen kunnen worden. Dit kan bijvoorbeeld een ondernemer die vrijgestelde prestaties verricht (object vrijstelling), zijn of een ondernemer zijn die subjectief vrijgesteld is van heffing. Hierbij moet worden vermeld dat er theoretisch meerdere schakels zijn, maar in de praktijk zijn er één of twee schakels (en bij uitzondering drie) te onderkennen. Indien er een importeur wordt ingeschakeld zijn er twee schakels te onderkennen. Omdat er in veel sectoren maar één schakel te onderkennen is, zal in veel sectoren zal de tariefverhoging bij een BTW-stelsel tot hogere prijzen leiden, aangezien er niet veel belasting zou worden verrekend door het aftrekrecht. De algemene kosten zullen hierdoor niet veel worden verminderd. Bovendien is de vraag gerechtvaardigd of alle schakels zich in het witte circuit bevinden.

17

Daarnaast kent neutraliteit een juridische dimensie. Ondanks het verhoogd tarief is een BTW-stelsel dat geen onderscheid maakt tussen goederen en diensten een juridisch neutraal algemene consumptieve belasting. Verder kan er sprake zijn van verschillende tarieven, verlaagd, algemeen en verhoogd tarief, maar deze gelden per bepaalde soort goederen en diensten en maken geen onderscheid tussen goederen en diensten. Het verhoogd tarief geldt bijvoorbeeld voor alle luxegoederen en diensten, en niet alleen voor luxegoederen. Voor de vergelijkbare goederen en diensten, luxegoederen en diensten, geldt dus dezelfde belastingdruk.

7.4 Uitvoerbaarheid

De invoering van een BTW stelsel zou gepaard kunnen gaan met een overgangsregeling. Een overgangsregeling is gewenst om extra cumulatie in het laatste jaar⁶⁶ waarin de huidige omzetbelasting van toepassing is te voorkomen of te beperken. Dit wordt aan de hand van een voorbeeld geïllustreerd.

Stel dat een persoon een auto heeft gekocht in het laatste jaar waarin het huidige omzetbelastingstelsel nog van toepassing is en dat vervolgens deze auto verkocht wordt in het eerste jaar waarin het nieuwe BTW-stelsel van toepassing is. De essentiële vraag in deze situatie is dan of deze persoon de omzetbelasting die hij in het vorige jaar heeft betaald, in mindering mag brengen.

Als dat niet zo zou zijn, dan is er tijdens de overgang van de omzetbelasting naar BTW sprake van extra cumulatie, namelijk de 9% heffing, die ook indien introductie van een BTW-stelsel achterwege blijft, zou zijn geheven en nog eens een extra 12% heffing zonder vooraftek onder het nieuwe BTW-stelsel.

Verder kan men denken aan de waarderingsproblematiek. Zou de persoon in het vorige voorbeeld het volledige aankoopbedrag in mindering mogen brengen, als hij de auto al een paar jaar heeft gehad? Dit zijn allemaal aandachtspunten die in een overgangsregeling goed moeten zijn geregeld om verdere discussie te voorkomen. Naast de inhoud van de overgangsregeling moet worden bepaald wat de overgangsperiode zou moeten zijn. Hoe langer de periode waarin een overgangsregeling van toepassing is, des te lager de kans op extra cumulatie. Echter, een te lange overgangsperiode is ook niet gewenst. Dit zeker niet vanuit het oogpunt van efficiëntie, aangezien er sprake zal zijn van twee wetgevingen, namelijk de nieuwe BTW-wetgeving in combinatie met het oude Ob-stelsel dat via de overgangsbepaling (beperkt) van toepassing blijft.

Om voorgaande discussie te voorkomen is een wettelijke regeling wenselijk om de extra cumulatie in heffing die bij introductie van een BTW-systeem plaatsvindt, te voorkomen. Dit zou kunnen naar de vo²n van de wet Afschaffing landbouwregeling.⁶⁰ Deze regeling zou ervoor moeten zorgen dat de betaalde BTW uiteindelijk in aftrek kan worden gebracht. Dit kan worden vormgegeven in een systeem waarin ineens de volledige betaalde belasting wordt terugbetaald of een systeem waarin de betaalde belasting gedeeltelijk over de jaren heen wordt terugbetaald. Als terugbetalingsperiode kan het aantal jaren dat de auto nog gebruikt kan worden. Om de administratieve lasten te verminderen vindt deze herziening echter in één keer plaats. De betaalde belasting voor de resterende herzieningsperiode werd in het eerste belastingtijdvak terugbetaald. Over deze auto wordt uiteindelijk alleen BTW geheven, omdat na de terugbetalingsperiode de auto volledig van de betaalde omzetbelasting is verschoond. Een overgangsregeling zou dan overbodig zijn.

Een ander aspect dat de uitvoerbaarheid van de BTW zou kunnen beïnvloeden is de stijging in consumentenprijzen. Indien prijzen zo hoog worden dat goederen en diensten niet meer betaalbaar zijn, zou een BTW-stelsel niet als uitvoerbaar kunnen worden beschouwd. De sociale kosten zullen dan de sociale en financiële opbrengsten overtreffen. In de vorige paragraaf is de inflatie gebruikt als methode om het effect van de introductie van het gedifferentieerde stelsel in 2013 te meten. De tariefverhoging voor sommige producten en

⁶⁰ Memorie van Toelichting Wet afschaffing van de BTW-landbouwregeling, I: Algemeen onderdeel 3: overgangsrecht.

diensten heeft voor stijgende consumentenprijzen gezorgd. Bij de introductie van een BTW-stelsel is het mogelijk dat consumentenprijzen verder zullen stijgen.

Zoals eerder vermeld, zou de overgang van een omzetbelastingstelsel naar een BTW-stelsel gepaard moeten gaan met een tariefverhoging om de belastingderving die het BTW-stelsel met zich meebrengt, te compenseren. Indien de tariefverhoging van het algemene tarief precies de aftrek van belasting bedraagt, zou er geen sprake zijn van inflatie. Bij een verdere verhoging van het algemene tarief dan nodig is om de aftrek van belasting op te vangen zou er wel sprake zijn van inflatie.

Bovenvermelde reden was het belangrijkste punt waarom veel ondernemers aarzelden toen de overheid de wens uitte om een BTW in te voeren. Ze waren bang dat de overheid de invoering van BTW zou gebruiken (lees: misbruiken) door het tarief bij introductie van een BTW-stelsel meer te verhogen dan nodig zou zijn voor het afschaffen van de cumulatie.

Terwijl de ondernemers de zorg hadden dat de overheid de invoering van de BTW aangrijpen voor een verkapte verhoging van de belastingopbrengstenverhoging, was de overheid juist bang dat de ondernemers de invoering van een BTW zouden gebruiken als verkapte prijsverhoging. De overheid ging er vanuit dat ondernemers de prijzen niet zouden verlagen, ook als er geen sprake meer was van cumulatie. De prijzen zouden hierdoor worden verhoogd met het verschil tussen het nieuwe tarief en het oude tarief, met als enige argument dat er een tariefverhoging heeft plaatsgevonden. Het afschaffen van de cumulatie zou er echter juist voor moeten zorgen dat prijzen niet verhoogd zouden worden, aangezien de betaalde BTW nu verrekend kan worden, waardoor er sprake is van lagere algemene kosten. De tariefverhoging zou in een perfecte situatie precies de verlaging in de algemene kosten bereiken. Per saldo zouden consumentenprijzen dus niet gewijzigd moeten worden. Het precies berekenen van de verlaging in algemene kosten is echter onmogelijk, daarvan wordt bij het berekenen hiervan rekening gehouden met een correctiemarge. Deze marge heeft niet als doel om extra belastingopbrengsten te genereren, maar wordt alleen toegepast om het algemene tarief zo vast te stellen dat de belastingderving zo volledig mogelijk wordt opgeheven.

Door de kasregistratiesystemen die verplicht zijn voor alle ondernemers zouden de controlewerkzaamheden bij een BTW-stelsel niet substantieel hoger moeten zijn dan bij een OB-stelsel. Bij een BTW-stelsel is er sprake van controle achteraf, terwijl bij een OB-stelsel vooraf gecontroleerd kan worden bij het uitreiken van de beschikking die aftrekrecht geeft. Indien de administratie van de ondernemers wordt bijgehouden zoals de wet voorschrijft, is ook het administratieve aspect geen argument tegen introductie van een BTW-stelsel op Curaçao.

7.5 Efficiëntie

De doelen van een algemene consumptieve belasting dienen zo efficiënt mogelijk te worden bereikt. Het belangrijkste doel, belasten van alle consumptieve bestedingen, wordt bij beide stelsels bereikt. Het doel om deze bestedingen zonder cumulatie in heffing te belasten, wordt onder een BTW-stelsel aanzienlijk eenvoudiger bereikt. Bij het toetsen van de doelmatigheid is uitgewerkt welke aanpassingen plaats dienen te vinden om onder een OB-stelsel aftrek van voorbelasting mogelijk te maken. Naast deze aanpassingen dient nog een aanpassing in het leven te worden geroepen om het aftrekrecht op een automatische wijze te laten plaatsvinden. Onder een BTW-stelsel zijn deze aanpassingen niet nodig.

Een BTW-stelsel bereikt op een zeer efficiënte wijze, dat alle consumptieve bestedingen, zonder cumulatie van heffing, in de heffing worden betrokken.

Verder biedt een BTW-stelsel ook een oplossing voor de andere tekortkomingen die in het huidige OB-stelsel aanwezig zijn. Dit op een efficiënte wijze. Ten eerste betreft het de situatie waarbij een ondernemer een beschikking heeft die aftrek van voorbelasting op geïmporteerde handelsgoederen mogelijk maakt. Indien na het einde van de termijn van deze beschikking de ondernemer niet de volledige OB had kunnen aftrekken, is de ondernemer de niet-afgetrokken omzetbelasting, naar de letter van de wet omzetbelasting, kwijt. Om dit te voorkomen kan deze ondernemer een verzoek indienen, waardoor de Inspecteur aan hem een tweede beschikking uitreikt. Het is inderdaad een oplossing voor de geschetste problematiek, maar is een zeer bureaucratische oplossing. Bij een BTW-stelsel komt bovengenoemde problematiek nooit voor. Er is bij een BTW-stelsel namelijk geen sprake van uitreiken van beschikkingen om recht op aftrek te kunnen uitoefenen. Deze problematiek en bijhorende bureaucratie kan dus worden voorkomen met een BTW-stelsel. Ook de onduidelijkheid omtrent de fiscale behandeling van diensten die niet *in* het zee- of luchtveldgebied, maar wel vanuit Curaçao worden verricht en die bestemd zijn voor het zee- of luchtveldgebied of die in zo'n gebied verricht is, maar niet bestemd is voor uitgaande goederen (maar voor personen), kan met een BTW-stelsel worden voorkomen. Momenteel wordt, indien sprake is van zulke diensten, de Inspecteur geraadpleegd, die vervolgens concludeert of deze levering vrijgesteld is of niet. Dit leidt tot lange wachttijden voor de betreffende ondernemer. Bij introductie van een BTW-stelsel op Curaçao kan deze onduidelijkheid eenvoudig worden weggenomen door bovengenoemde diensten in de nultariefgroep op te nemen.

7.6 Overheidsfinanciën

In de vorige paragraaf is onder meer aan bod gekomen dat de introductie van een BTW-stelsel hand in hand zou moeten gaan met teruggave van OB die in de periode voor invoering van het BTW-stelsel is betaald. Als mogelijke oplossing voor de overgangsregelingproblematiek is de introductie van een wettelijke basis gepresenteerd die teruggaaf van betaalde OB mogelijk maakt gepresenteerd, geïnspireerd door de Nederlandse wet afschaffing van de BTW-landbouwregeling. Om deze betaalde omzetbelasting te restitueren zijn overheidsfinanciën nodig. Er zijn verder ook overheidsfinanciën nodig om de extra kosten in het introductiejaar te kunnen dekken. Het is geen geheim dat de Curaçaose overheid de laatste jaren grote budgettekorten heeft geregistreerd. Hierdoor was onder meer het wegwerken van cumulatie van heffing in de OB niet te realiseren. Indien de overheidsjaarrekeningen van de jaren 2010-2015 in beschouwing worden genomen, waarin er overheidstekorten van minimaal Naf. 30.2 miljoen (2012) per jaar worden geregistreerd, lijkt een saldo van nihil onmogelijk.⁶¹

De vraag die vervolgens rijst is of de overheid in de toekomst wel over zulke financiële middelen zal beschikken. Aan de hand van de begroting voor de jaren 2017-2020 zou deze vraag ontkennend moeten worden beantwoord.⁶²

⁶¹ www.Minfin.cw/jaarrekeningen.

⁶² Landsverordening tot vaststelling van de begroting van Curaçao voor het dienstjaar 2017 no.1, staten van Curaçao zitting 2016 – 2017.

In de volgende tabel met begrotingscijfers is duidelijk aangegeven dat, indien de toekomst even rooskleurig uitkomt als begroot, alle inkomsten zullen worden besteed aan al bestaande uitgavenposten waardoor voor de komende jaren de overheid een saldo van nihil overhoudt.

Gewone-/Kapitaal-/Verdeeldienst Saldo						
	BEGROTING 2017	BEGROTING 2018	BEGROTING 2019	BEGROTING 2020	BEGROTING 2016	JAARREKENING 2015
Beloning van Personeel	-456.149.300	-463.998.700	-472.053.000	-480.317.600	-440.754.000	-431.498.383
Verbruik Goederen en Diensten	-220.196.800	-220.996.800	-220.996.800	-220.996.800	-210.137.100	-225.142.512
Afschrijving Vaste Activa	-68.408.900	-66.013.600	-67.008.300	-67.008.100	-64.521.100	-53.400.137
Interest	-66.126.500	-68.095.700	-69.948.000	-71.437.400	-67.045.200	-68.859.572
Subsidies	-64.640.600	-64.640.600	-64.640.600	-64.640.600	-65.076.200	-67.907.283
Overdrachten	-339.678.300	-339.678.300	-339.678.300	-339.678.300	-349.821.100	-345.224.619
Sociale Zekerheid	-1.292.102.700	-1.296.918.800	-1.303.649.900	-1.315.049.900	-1.289.124.700	-528.642.61C
Andere Uitgaven	-11.457.800	-36.047.000	-65.751.000	-107.797.200	-12.999.500	
Verwerving Nonfinanciële Activa	-174.848.700	-128.156.900	-107.321.900	-105.926.900	-341.555.100	-158.610.473
Financiering	-8.181.800	-8.181.800	-8.181.800	-108.181.800	-8.181.800	-8.000.00C
Belastingen	1.468.119.400	1.500.919.400	1.547.619.400	1.599.219.400	1.450.935.600	-1.496.839.00C
Sociale Voorzieningen	6.576.000	6.804.500	7.041.000	7.041.000	8.890.100	
Schenken & Subsidies	16.749.700	16.749.700	16.749.700	16.749.700	18.942.500	-25.678.60C
Andere Inkomsten	1.027.315.800	1.031.915.800	1.032.315.800	1.043.915.800	1.020.710.700	-210.589.40C
Non Financiële Activa	68.558.900	66.163.600	67.158.300	67.158.100	64.671.100	-53.314.00C
Financiering	114.471.600	70.175.200	48.345.400	146.950.600	285.065.800	-283.852.20C
						-33.957.558.790
Totaal						-33.957.558.790

Het Centraal Bureau van Statistiek vermeldt dat de inkomsten van de overheid in 2014 met 4.6% zijn afgenomen.⁶³ Zowel belasting als niet-belastinginkomsten zijn afgenomen, met 1.3% en respectievelijk 3.5%. De afnemende inkomsten leidden tot een tekort van Fl. 426.8 miljoen voor 2014. Dit was een grote toename in het tekort vergeleken met 2013 dat een tekort van Naf. 30.7 miljoen kende. Voor de jaren 2015 en 2016 gold dat, indien de trend van de voorafgaande jaren werd gevolgd, ook de trend van deze jaren er niet rooskleurig uitzag. Dit klopte ook met de werkelijke cijfers.

De meest recente informatie van reële cijfers die moment van schrijven beschikbaar is, betreft het tweede kwartaal van 2017.⁶⁴ Volgens informatie van het ministerie van Financiën is het gat tussen werkelijke en gebudgetteerde cijfers over het tweede kwartaal van 2017, aanzienlijk. Dit grote verschil kan verklaard worden door bijzondere, onverwachte gebeurtenissen die plaats hebben gevonden of simpelweg doordat de degenen die de prognose hebben opgesteld enkele zaken over het hoofd hebben gezien.

Een BTW-stelsel leidt evenwel tot meer belastingopbrengsten dan het huidige omzetbelastingstelsel. Rekening houdend met deze positieve inbreng van het BTW-stelsel moet wel de afweging moeten worden gemaakt tussen de kosten en baten die een BTW-stelsel met zich meebrengt.

⁶³ CBS, Statistische Modus jaargang 14/nr. 1/2016.

⁶⁴ F. Pinedo, "Financiële positie Curaçao", september 2017.

7.7 Een BTW-stelsel op Curaçao

De cumulatie in de heffing wordt inderdaad in de praktijk (gedeeltelijk) opgelost door de distributieketen zo kort mogelijk te houden en, indien mogelijk, alle werkzaamheden te integreren. Echter, een volledige oplossing van cumulatie in heffing zou een wetswijziging tot een BTW-stelsel betekenen. Dit omdat het verkorten van distributieketen (outsourcing) geen economische (efficiënte) oplossing is. Het uitbesteden van werkzaamheden heeft als voordeel dat de ondernemer zich meer kan richten op zijn kernactiviteiten. Dit kan leiden tot hogere winsten en/of lagere kosten. Verder bezit geen enkele ondernemer de beste expertise op alle productieprocessen. Dit is een ander reden om productieprocessen uit te besteden. Een ondernemer die alle processen in eigen handen heeft, moet ook het benodigde getrainde personeel hebben. Eigen werknemers op de loonlijst leidt tot hogere kosten en minder flexibiliteit dan het uitbesteden van werkzaamheden. Natuurlijk kleven er ook nadelen aan diensten uitbesteden. Bijvoorbeeld dat je weinig of geen controle hebt over het uitbestede productieproces. Indien alle productieprocessen op de meest efficiënte wijze wordt verricht, zal dit tot een meer efficiënt werkende economie leiden. Hoewel de cumulatie in heffing in de praktijk gedeeltelijk wordt opgelost, is deze oplossing zowel economisch (vanuit de bevolking gezien) als financieel (vanuit de ondernemer bekeken) niet de beste oplossing. Door de BTW wordt over het algemeen outsourcing gestimuleerd, aangezien de lengte van de distributieketen niet van belang is voor de uiteindelijke belastingdruk op een bepaald goed of bepaalde dienst.

Ook de drie sectoren: olieraffinaderij, de financiële sector en toerisme, zouden door deze outsourcing positief kunnen worden beïnvloed door verbeterde productieprocessen. Vanwege de kleine economie van Curaçao is er sprake van beperkt beschikbare expertise en outsourcingmogelijkheden op Curaçao. Outsourcing verdient een reële kans, omdat dit voor een verbetering in efficiëntie en kwaliteit zorgt. Outsourcing aan bedrijven in het buitenland is een andere wijze om de efficiëntie van een distributieketen te verbeteren. Er zijn dus zeker voordelen die met outsourcing behaald kunnen worden voor de Curaçaose economie. Met een BTW-stelsel kunnen verder de minderbedeelden beter worden beschermd. Gedurende de jaren is een groter deel van de basisgoederen onder het nultarief gaan vallen, waardoor de cumulatie in heffing verder werd beperkt. Het is echter wetenschappelijk bewezen dat het nultarief niet de meest effectieve methode is om de minderbedeelden voor onevenredige belastingheffing te beschermen of consumptie van bepaalde goederen of diensten te stimuleren. Het zorgt er inderdaad voor, dat er minder sprake is van cumulatie in heffing omdat meer goederen/diensten niet onder de omzetbelastingheffing worden gebracht. Maar door het nultarief wordt de BTW een regressieve belasting: als percentage van het besteedbaar inkomen is de effectieve BTW-druk lager voor hogere dan voor lagere inkomens.⁶⁵ In de totale bestedingen worden geanalyseerd — dit is immers de grondslag van de BTW — laat de BTW een licht progressieve drukverdeling zien.⁶⁶ In absolute bedragen hebben hogere inkomensgroepen veel meer voordeel van het verlaagde tarief dan lagere inkomensgroepen, omdat zij meer goederen en diensten consumeren die belast zijn met het verlaagde tarief.

⁶⁵ L. Bettendorf & S. Cnossen, CPB Policy Brief 2014/02: Bouwstenen voor een modern BTW “Vrijstellingen verstoren concurrentie & verlaagd tarief ondoelmatig”, 2014.

⁶⁶ Institute for Fiscal Studies et al, A retrospective evaluation of elements of the VAT system, Studie in opdracht van de Europese Commissie (DG TAXUD), 2011.

Het verlaagde tarief is daarom geen doelmatig instrument om ¹⁰e belastingdruk voor lagere inkomensgroepen te verlichten. ¹⁰e belastingderving is groot en de herverdeling die wordt bewerkstelligd, is klein. Verder geldt dat de BTW niet een geëigend instrument is om prijzen te corrigeren voor positieve interne of externe effecten. Hiervoor zijn er efficiëntere instrumenten, zoals accijnzen en subsidies. Onder een BTW-stelsel zouden deze goederen en diensten vanwege de lagere kosten die ondernemers genieten, goedkoper worden, waardoor de inefficiëntie van het nultarief kan worden voorkomen.

De drie sectoren waarop de Curaçaose economie steunt, zouden sterk kunnen worden beïnvloed door de introductie van een BTW-systeem. Voornamelijk voor de olieraffinaderij zou de aftrekmogelijkheid kunnen betekenen dat de inkoop goedkoper wordt gedaan nu de betaalde belasting in aftrek kan worden gebracht. Het betreft grote aantallen grondstoffen die bij de raffinaderijprocessen gebruikt worden en die afkomstig zijn uit het buitenland, namelijk Venezuela. Vergeleken met de huidige situatie, waarin de betaalde belasting niet aftrekbaar is, zou een BTW-stelsel tot lagere totale kosten leiden. Aftrekmogelijkheid zou voor de raffinaderij dus heel veel betekenen. Voor de financiële sector zal de BTW niet van belang zijn, aangezien zij subjectief vrijgesteld zijn. Het toerisme zal, na de inbedding van de logeergastenbelasting in de huidige omzetbelasting, waarbij geen verschil was te zien, merken dat er bij BTW een hoger tarief geldt voor deze goederen en diensten. Verder zullen omzetten in deze sector wellicht sterk terugvallen vanwege hogere prijzen en zou het groeipotentieel worden belemmerd. Indien de aftrekmogelijkheid correct wordt geïmplementeerd door ondernemers, waardoor prijzen niet zullen stijgen, zou de aftrek van voorbelasting en hogere kosten vanwege het hogere tarief elkaar moeten compenseren/matigen. De verwachting is echter, zoals al eerder vermeld, dat prijzen zullen stijgen. Als gevolg hiervan zou de gevoelige negatieve elasticiteit ervoor zorgen dat de vraag naar diensten en producten in het toerisme zullen dalen.⁶⁷ Aan de andere kant zou introductie van een BTW-systeem, en dus een hoger tarief op diensten en goederen, de inkomsten van de schatkist verhogen.

Ten slotte, zou de oneerlijke concurrentie die optreedt indien grote ondernemers in de toeristische sector wel omzetbelasting in heffing mogen brengen, maar deze niet hoeven af te dragen worden beperkt indien deze in het nieuwe BTW-stelsel wordt opgenomen. Hetzelfde geldt voor de verkoop van goederen/diensten aan binnenlandse consumenten door een in een E-zone gevestigde ondernemer. Voor beide concurrentievervalsingen zijn er echter rechtvaardigheidsgronden te vinden. Beiden moeten leiden tot economische groei; ten eerste door middel van investeringen en/ of promoveren van het land in het buitenland en ten tweede door het uitbreiden van het aantal gevestigde ondernemers (lees: nieuwe investering) in de E-zones op Curaçao. Beide maatregelen kennen strenge voorwaarden, waardoor verdere aanpassingen niet nodig zijn.

Tijdens de persconferentie waarbij het rapport van de Commissie Financieel Toezicht (CFT) als reactie op de financiële rapporten van 2017 werd behandeld heeft de minister van financiën de heer Gijsbertha aangekondigd om maatregelen te zullen treffen voor offshorebedrijven.⁶⁸ Volgens verrichte onderzoeken worden de inkopen van deze offshorebedrijven voornamelijk in het buitenland gedaan, aangezien er dan geen sprake is van Curaçaose omzetbelasting. Om ervoor te zorgen dat deze bedrijven op de lokale markt gaan kopen en de Curaçaose economie zo stimuleren, worden BTW-achtige maatregelen geïntroduceerd. Deze tegemoetkoming houdt in dat, indien offshorebedrijven hun inkopen lokaal doen, zij de betaalde Ob kunnen terugvragen bij de belastingdienst. De omzetbelasting zou dus inderdaad bij inkoop betaald moeten worden, maar deze wordt vervolgens bij aangifte geretourneerd. Voor offshorebedrijven geldt uiteindelijk dat hun producten worden verschoond van omzetbelasting. Deze oplossing vergroot de fiscale behandeling tussen niet-offshorebedrijven en offshorebedrijven maar is volgens de minister van financiën noodzakelijk om de economie te stimuleren en indirect om de 40 overheidstekorten te verkleinen. Wat deze regeling wettelijk precies inhoudt is op moment van schrijven van deze scriptie nog niet bekend. De definitieve wettelijke basis is namelijk nog niet verschenen. Wel kan worden geconcludeerd dat een BTW-achtige aanpak wordt toegepast om tekortkomingen in het omzetbelastingstelsel te elimineren.

7.8 Deelconclusie

Na het analyseren van de consumptieve belastingstelsels bleek de BTW de beste optie te zijn. Het BTW-stelsel is aan enkele criteria getoetst om te onderzoeken of het ook een praktische oplossing kan zijn voor Curaçao. De criteria zijn middels een toetsingskader in hoofdstuk 1 geïntroduceerd, namelijk:

- Doelmatigheid: worden met het voorgestelde stelsel de doelen van een algemene consumptieve belasting, in bijzonder het non-cumulatie doel bereikt?
- Neutraliteit: worden vergelijkbare goederen en diensten op dezelfde wijze belast? Is er sprake van gelijke belastingdruk?
- Uitvoerbaarheid: is het voorgestelde stelsel uitvoerbaar? Leidt dit niet tot te hoge kosten in vergelijking met de opbrengsten?
- Efficiëntie: worden de doelen op de meest efficiënte wijze bereikt?

Een algemene consumptiebelasting heeft als voornaamste doel het belasten van alle consumptieve bestedingen. Een BTW-stelsel heeft als kenmerk dat in beginsel alle consumptie belast is, met uitzondering van vrijgestelde prestaties, hierdoor voldoet de BTW aan de doelmatigheidseis. Een BTW-stelsel biedt ook een oplossing voor de grootste tekortkoming in het huidige Curaçaose omzetbelastingstelsel: cumulatie in heffing. Dit was overigens ook het doel van de verrichte analyse: het vinden van een non-cumulatieve, algemene consumptieve belasting voor Curaçao. Indien een BTW-stelsel wordt ingevoerd, dienen de tarieven te worden verhoogd om de introductie van het BTW-stelsel budgetneutraal te laten plaatsvinden.

De BTW is vanwege zijn neutrale werking zowel economisch als juridisch neutraal. Met behulp van de automatische aftrekmogelijkheden ervan, is er geen sprake van dubbele heffing.

⁶⁸ Gobiernu Korsou, "Aanschrijving vrijstelling OB grote investeringsprojecten + financiële situatie van het Land", februari 2018.

Omdat er geen onderscheid wordt gemaakt tussen diensten en goederen is de BTW ook juridisch neutraal. Het (gedifferentieerd) tarief is zowel op vergelijkbare diensten als op goederen op dezelfde wijze van toepassing.

Om de uitvoerbaarheid van een BTW-stelsel op Curaçao te analyseren, is het van belang om in acht te nemen dat de introductie van een BTW-stelsel tot inflatie kan leiden. Dit kan gebeuren indien er sprake is van een verkapte prijsverhoging (door ondernemers) of een verkapte tariefverhoging (door de overheid). Het betreft hier een doorberekeningsproblematiek. Voor consumenten zal dit betekenen dat de tariefverhoging als verkapte prijsstijging zou kunnen worden gebruikt, er is namelijk sprake van een hoger tarief dat (gedeeltelijk) zal worden doorberekend. In beginsel zou het tarief dus moeten worden verhoogd om precies de opbrengstenderving van de aftrekmogelijkheid te compenseren en zullen prijzen vanwege de kostenbesparing door de aftrekmogelijkheid constant blijven of dalen, in elk geval niet stijgen. De verplichte kasregistratiesystemen die ondernemers nu al moeten toepassen zouden ervoor moeten zorgen dat een BTW-stelsel op Curaçao uitvoerbaar is.

Nu geconcludeerd is dat een BTW-stelsel uitvoerbaar is, is het de vraag of hierdoor de doelen op een efficiënte wijze bereikt worden. Ook deze vraag kan bevestigend worden beantwoord. Zo wordt de cumulatie van heffing door de aftrekmogelijkheid op een efficiënte (lees: automatische) manier bereikt. Het wegnemen van cumulatie in heffing leidt ook tot het stimuleren van outsourcing, wat voor de Curaçaose economie veel voordelen met zich mee kan brengen.

Uit de verrichte onderzoek kan worden geconcludeerd dat het BTW-stelsel alle tekortkomingen van het huidige omzetbelastingstel van Curaçao oplost. Er moet echter een kanttekening worden geplaatst ten aanzien van de Curaçaose financiële positie. Aan de hand van de overheidsfinanciën van afgelopen jaren is er een negatieve trend te onderkennen, die zich naar alle waarschijnlijkheid zal blijven voortzetten. De belastingopbrengsten die met het BTW-stelsel gegenereerd zouden moeten worden, zouden dus alle extra kosten, en dus niet alleen de kosten vanwege aftrekmogelijkheid, moeten kunnen compenseren.

Hoofdstuk 8 Conclusie

Belastingen hebben op Curaçao een lange geschiedenis. Tijdens de Ronde Tafel Conferenties kwam naar voren dat de verschillen tussen de eilanden steeds groter werden, waardoor een eenheid als de Nederlandse Antillen niet langer houdbaar bleek. In 1990 gaf Curaçao aan het voornemen te hebben om een zelfstandig land te worden binnen het Koninkrijk. Dit bleek toen echter nog niet haalbaar. Enkele decennia later, per 10 oktober 2010, werd Curaçao wel een zelfstandig land binnen het Koninkrijk. De economie van Curaçao is na 10 oktober 2010 nog steeds afhankelijk van drie elementen: de olieraffinaderij, de financiële sector en de toeristische sector. Voor de belastingheffing betekent dit dat zowel indirecte (voornamelijk de toeristische sector) - als directe belastingen (de olie- en financiële sector) een grote bijdrage leveren aan de belastingopbrengsten.

De voorganger van de huidige Curaçaose omzetbelasting, de algemene bestedingsbelasting, werd per 1 juli 1996 in het leven geroepen op de Benedenwindse eilanden. De algemene bestedingsbelasting heeft geen lang leven gehad op de Benedenwindse eilanden. Per 1 januari 1999 werd de algemene bestedingsbelasting stapsgewijs afgeschaft en vervangen door het huidige omzetbelastingstelsel: de Landsverordening omzetbelasting 1999. Curaçao heeft vanaf de verkrijging van haar onafhankelijke status binnen het Koninkrijk verschillende wijzigingen in de Landsverordening omzetbelasting aangebracht. Als gevolg van diverse belastingplannen zijn enkele belangrijke wijzigingen aangebracht. De meest ingrijpende wijzigingen traden in werking per 1 maart 2013. Per genoemde datum trad een gedifferentieerd belastingstelsel in werking. Dit gedifferentieerd stelsel betekende een hoger tarief, 9%, voor luxe en ongezonde goederen. Het algemene tarief bedraagt sinds bovengenoemde datum 6%, met een uitzondering van 7% voor verzekeringen en een 0% die voor basisgoederen geldt. Het gedifferentieerd stelsel is geïntroduceerd om stapsgewijs een einde te maken aan de cumulatie in heffing, die het bestaande omzetbelastingstelsel met zich meebracht en die voor de bevolking grote negatieve gevolgen had.

De meeropbrengst zou worden gebruikt om het cumulatieve karakter van de omzetbelasting stapsgewijs te elimineren. Hoewel het verhoogd tarief meer belastingopbrengsten genereerde werd het budgettaire doel echter niet bereikt.

Het huidige omzetbelastingstelsel is vanwege zijn simpele karakter vrij eenvoudig uitvoerbaar. Vanwege de uitbreiding van de nultariefgroep is er verder sprake van een meer proportionele heffing. Het nultarief leidt in vergelijking met de situatie waarin het algemene tarief van 6% van toepassing zou zijn weliswaar tot minder belastingopbrengsten, maar heeft als rechtvaardigingsgrond het beschermen van de lage inkomens. Het zijn namelijk eerste levensbehoeften, die onder het nultarief vallen, waardoor deze goederen en diensten zo goedkoop mogelijk zijn.

Het is opvallend dat, hoewel de Landsverordening omzetbelasting veel wijzigingen heeft gekend, de meest ingrijpende wijziging die per 1 maart 2013 in werking is getreden, het cumulatieve karakter van het Curaçaose omzetbelastingstelsel niet heeft geëlimineerd. Naar aanleiding hiervan is in deze scriptie aandacht besteed aan het omzetbelastingstelsel en zijn cumulatief cascade-karakter, en luidde de hoofdvraag:

Is een algemene consumptieve belasting met een non-cumulatief karakter op Curaçao gewenst? Zo ja, welke vorm moet deze belasting hebben?

Op basis van de analyse die in deze scriptie is verricht, kan worden geconcludeerd dat een algemeen consumptief belastingstelsel met een non-cumulatief karakter gewenst is op Curaçao om consumptieve bestedingen te belasten. Om de tekortkoming²⁹ in het huidige omzetbelastingstelsel te elimineren zou deze consumptieve belasting de vorm van een Belasting over Toegevoegde Waarde (BTW) met aftrek van voorbelasting moeten hebben. Dit baseer ik op het volgende:

Al enige jaren zijn (voormalige) regeringen aan het werk gegaan om een non-cumulatief consumptief belastingstelsel op Curaçao te introduceren. Dit vanwege het economisch verstorende effect van het huidige omzetbelastingstelsel maar ook om financiële redenen. De consumptieve belasting die theoretisch het beste alternatief voor Curaçao bleek te zijn, is de BTW. Om een onderscheid te maken tussen de algemene consumptieve stelsels zijn deze stelsels aan de volgende elementen getoetst:

- Doelmatigheid: Worden met het voorgestelde stelsel de doelen van een algemene consumptieve belasting, in bijzonder het non-cumulatie doel bereikt?
- Neutraliteit: Worden vergelijkbare goederen en diensten op dezelfde wijze belast? Is er sprake van gelijke belastingdruk?
- Uitvoerbaarheid: Is het voorgestelde stelsel uitvoerbaar? Leidt dit niet tot te hoge kosten in vergelijking met de opbrengsten?
- Efficiëntie: Worden de doelen op de meest efficiënte wijze bereikt?

Het doel van een algemene consumptieve belasting, alle consumptie belasten, wordt zeker met het gekozen stelsel bereikt. Dit geldt voor zowel de consumptie van goederen als van diensten. De BTW is immers het eerste algemene consumptieve stelsel dat alle goederen en diensten in heffing kan brengen zonder cumulatie van heffing. De cumulatie wordt voorkomen door het automatisch aftrekrecht dat het belangrijkste kenmerk van het BTW-stelsel is. Naast de neutrale werking is een BTW-stelsel makkelijk toe te passen, indien de administratie van de ondernemers controleerbaar is. Dit is een reden waarom de BTW wereldwijd in toenemende mate wordt toegepast. Op deze manier worden alle goederen en diensten op een efficiënte wijze in heffing betrokken. Er zijn landen die het BTW-stelsel vanwege de grote voordelen ervan in hun toekomstplannen hebben opgenomen. Onder andere zou het samenwerkingsverband van de Arabische Golfstaten zijn van plan per 2018 een BTW-stelsel introduceren.

Vanuit de theoretische invalshoek is de BTW een ideale oplossing voor alle huidige tekortkomingen in het Curaçaose omzetbelastingstelsel. De vraag is of het BTW-stelsel, indien alle praktische kenmerken van het land Curaçao die aan bod zijn gekomen in aanmerking worden genomen, nog steeds een oplossing voor de huidige tekortkomingen biedt. Om dit vraagstuk te onderzoeken is hetzelfde toetsingskader toegepast, zoals dat in de inleiding beschreven is. Uit de verrichte analyse kan geconcludeerd worden dat vooral vanuit het perspectief van de efficiëntie een BTW-stelsel op Curaçao gewenst is. De cumulatie in heffing wordt inderdaad in de praktijk grotendeels opgelost. Maar dit gebeurt op een zeer inefficiënte wijze.

Deze problematiek kan in de praktijk opgelost worden door het toepassen van de volgende elementen:

- Uitbreiding van de nultariefgroep

Wanneer de supermarkten sector wordt geanticeerd, blijkt dat de nultariefgroep aanzienlijk is vergroot. Dit heeft als gevolg dat er minder sprake is van cumulatie in heffing, aangezien een grotere groep goederen niet in heffing wordt genomen. De 0%-groep wordt echter alleen uitgebreid met goederen, die relatief meer worden aangeschaft door de lage inkomens.

- Elimineren van schakels in de distributiekanaalen

Hoe minder schakels in een distributiekanaal, hoe minder sprake er is van cumulatie in heffing. Het is een feit dat ondernemers gedurende de laatste decennia grotendeels bepaalde werkzaamheden, die voorheen in de schakel voor hen werden verricht, in hun eigen productiesysteem hebben geïntegreerd. Door de geïntegreerde systematiek van een BTW-stelsel zal de cumulatie van heffing automatisch worden geëlimineerd. Verder zou de introductie van een BTW-stelsel het elimineren van schakels ontmoedigen, waardoor naar alle waarschijnlijkheid productieketens hersteld (lees uitgebreid) zullen worden, waardoor er meer sprake zal zijn van outsourcing van productieprocessen. Dit heeft als voordeel dat productieprocessen op een meer efficiënte wijze worden verricht en dit tot meeropbrengsten en kostenverlaging leidt. Voorgaande leidt uiteindelijk tot een beter draaiende en efficiëntere Curaçaose economie. Over het algemeen zouden ook de sectoren die de Curaçaose economie ondersteunen, van een BTW-stelsel profiteren. De financiële sector zou hier echter weinig van merken, omdat deze immers subjectief is vrijgesteld van heffing. Vooral de olieraffinaderij zou profiteren van het BTW-stelsel. Het aftrekrecht zou betekenen dat de olieraffinaderij alle betaalde belasting op hun inkoop kan aftrekken, waardoor de algemene kosten aanzienlijk zullen worden verlaagd. Voor de toeristische sector zou een BTW-stelsel tot kostenbesparing leiden, dit in combinatie met hogere tarieven. Deze twee effecten zouden elkaar moeten compenseren, zodat consumentenprijzen constant kunnen blijven.

Verder is dit stelsel makkelijk uit te voeren vanwege de geïntegreerde systematiek: de ondernemer die recht heeft op aftrek kan de voorbelasting zelf aftrekken. Waardoor ook de innings- en nalevingskosten niet hoog hoeven te zijn, aangezien het aantal geregistreerde belastingplichtigen beperkt kan worden door een Kleine-Ondernemingsregeling in te voeren. De introductie van een BTW-stelsel op Curaçao zou gepaard moeten gaan met verhoging van het tarief, zodat deze introductie budget-neutraal kan plaatsvinden. De vrees dat een BTW-introductie tot inflatie zal leiden zou de introductie van een BTW-stelsel op Curaçao niet moeten hinderen, aangezien inflatie vermeden kunnen worden door het algemene tarief niet te hoog vast te stellen. Het algemene tarief moet worden verhoogd met een bepaald percentage om precies de opbrengstderiving die het aftrekrecht veroorzaakt, te compenseren.

Een BTW-stelsel lost naast de cumulatieproblematiek ook andere tekortkomingen op die in het huidige omzetbelastingstelsel aanwezig zijn. Als eerste betreft het de situatie die zich kan voordoen, indien een ondernemer krachtens de huidige art. 2a Landsverordening omzetbelasting een beschikking om voorbelasting van geïmporteerde handelsgoederen af te trekken in zijn bezit heeft. Indien de periode van deze beschikking verstreken is zonder dat de ondernemer de volledige omzetbelasting heeft kunnen verrekenen, is de ondernemer naar de letter van de wet het resterende aftrekrecht kwijt. Deze situatie zou gemakkelijk kunnen worden opgelost met een BTW-stelsel.

In een BTW-stelsel is er namelijk geen beschikking nodig om voorbelasting op geïmporteerde goederen af te kunnen trekken. Hierdoor wordt bovengeschetste beschikkingsproblematiek door de introductie van een BTW-stelsel automatisch opgelost. Het volgende aspect waar het nieuwe BTW-stelsel een oplossing voor kan bieden, is de problematiek van het leveren van diensten op het vliegveld. Er gelden namelijk diverse vrijstellingen voor het leveren van goederen en diensten aan afnemers die in een zee- of luchthavengebied gevestigd zijn. Zo zijn diensten die in een zee- of luchthavengebied worden verricht met betrekking tot het heffingsgebied binnenkomende en uitgaande goederen vrijgesteld (artikel 7, lid o).

Vervolgens zijn de leveringen van goederen aan afnemers die niet in het heffingsgebied wonen of gevestigd zijn en wiens goederen in het kader van die levering worden uitgevoerd, vrijgesteld krachtens lid p van hetzelfde artikel. Het leveren van diensten aan afnemers in de laatstgenoemde situatie wordt echter wel belast, terwijl de levering van de goederen vrijgesteld is. Deze diensten worden niet in een zee- of luchthavengebied verricht, waardoor ze niet onder lid o vallen; men kan hierbij denken aan de levering van consumptiegoederen aan de een luchtvaartmaatschappij. De vraag is of deze diensten als afzonderlijke diensten moeten worden beschouwd, waardoor ze belast moeten worden, of nauw verbonden zijn aan de geleverde goederen die vrijgesteld zijn, waardoor ook deze diensten buiten heffing moeten blijven. De onduidelijkheid omtrent de fiscale behandeling van deze diensten zou eenvoudig kunnen worden opgenomen door het opnemen van bovengenoemde soort leveringen en diensten in de nultariefgroep in het nieuwe BTW-stelsels.

Verder zijn in de huidige Landsverordening omzetbelasting twee tekortkomingen te onderkennen, die tot oneerlijke concurrentie leiden. Het betreft grote ondernemers in de toeristische sector die wel omzetbelasting in rekening brengen, maar deze niet afdragen. Deze ondernemers hebben de toestemming hiervoor gekregen op voorwaarde dat de geheven belasting geïnvesteerd wordt in het verbeteren van hun operaties en/of het promoveren van het land in het buitenland. Ook de verkoop van goederen aan lokale consumenten door de in de E-zones gevestigde ondernemers leidt tot oneerlijke concurrentie, aangezien ze geen belasting betalen, waardoor ze hun prijzen veel lager kunnen vaststellen dan de lokale ondernemer.

Een stelselwijziging zal grote gevolgen hebben. Ten eerste zou de wet op enkele punten gewijzigd moeten worden om een algemeen aftrekrecht voor ondernemers mogelijk te maken. Verder zal de introductie van een aftrekrecht tot hogere tarieven kunnen leiden, indien een deel van de ondernemers op Curaçao een verkapte prijsverhoging gaat hanteren en/of de overheid een verkapte tariefverhoging toepast. De overheid zal vanwege de aftrekmogelijkheid dus minder belastingopbrengsten overhouden, gezien de mogelijkheid die ondernemers krijgen om voorbelasting af te trekken. De tariefverhoging zal deze belastingderving moeten opheffen.

Alle feiten in beschouwing nemende, blijkt een BTW-stelsel op Curaçao de beste oplossing te zijn voor de genoemde tekortkomingen.

Positief	Negatief
Efficiëntie verbetering van productieprocessen	Mogelijke inflatie
Efficiënte oplossing voor cumulatie in heffing	Hoge introductiekosten
Belasting meeropbrengsten	
Efficiënte bescherming van lage inkomens	
Makkelijk uitvoerbaar: zelf geïntegreerde systematiek	

Naschrift

Deze scriptie leidt tot de conclusie dat een BTW-stelsel alle tekortkomingen in het huidige omzetbelastingstelsel wegwerkt. In deze scriptie is ook een blik op de overheidsfinanciën geworpen. De financiën van het land zijn van belang, omdat de introductie van een BTW-stelsel op Curaçao hoge kosten met zich mee zal brengen. Er zijn talloze manieren waarop deze kosten gefinancierd zouden kunnen worden. De vraag is echter of de politiek op Curaçao bereid zou zijn om het overheidsbudget aan te passen om de introductie van een BTW-stelsel mogelijk te maken.

Uit (telefonische) gesprekken met een bekende belastingadviseur⁶⁹ op Curaçao valt te concluderen dat een BTW-stelsel op Curaçao nooit het daglicht zal zien. Voornoemde adviseur is tevens adviseur van de huidige minister van Financiën. De conclusie dat een BTW-stelsel vooralsnog niet (lees: nooit) op Curaçao zou worden geïntroduceerd is wetenschappelijk onderbouwd in enkele confidentiële onderzoeksrapporten die in opdracht van de Minister van Financiën zijn verricht. Deze stelling wordt ook ondersteund door de andere adviseurs van dit onderzoek.

Ook een omzetbelastingsspecialist, een voormalige beleidsmaker bij het ministerie van Financiën op Curaçao die samen met enige andere experts de mogelijke introductie van een BTW-stelsel op Curaçao heeft onderzocht, kwam uiteindelijk tot de conclusie dat vanwege politieke en financiële afwegingen een BTW-stelsel niet zou worden geïntroduceerd op Curaçao. Dit ondanks de voordelen die dit stelsel voor Curaçao zou hebben. De nadelen zouden deze voordelen overtreffen. De inhoud van het rapport dat de volledige analyse bevat, is vanwege de confidentiële status door het publiek niet te raadplegen.

Maar een ander lid van voornoemde commissie, een huidige Inspecteur bij de Curaçaose belastingdienst, onderschrijft dit mondeling, en hoewel het onderzoek enkele jaren geleden werd verricht, neemt hij nog steeds hetzelfde standpunt in. Zijn zienswijze is niet veranderd.

⁶⁹ Hij naast belastingadviseur tevens docent bij de University of Curaçao (UoC) waar hij een aantal vakken op het gebied van Economie en op het gebied van Belastingen doceert.

Bibliografie

61 artikelen

- 65 Rapport van het fiscaal en financieel comité (Neumark-rapport), 1962, p. 47
- 16 Value added taxation in developing countries, World Bank, Washington DC 1990
- Institute for Fiscal Studies et al. A retrospective evaluation of elements of the VAT system, Studie in opdracht van de Europese Commissie (DG TAXUD), 2011
- Soo How Koh, Singapore, in: The Future of Indirect Taxation, Recent Trends in VAT and GST Systems Around the World, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn, 2012
- GoCuraçao, Winkeliers op Curaçao bezorgd over omzetbelasting-verhoging, 10 januari 2013
- 3 migoe, "Negatieve impact cumulatief effect omzetbelasting", 03 mei 2013
- M. Keen, Targeting, Cascading and Indirect Tax Design, IMF Working Paper, WP/13/57, 2013
- CTB, "Tourist 14 Master Plan 2015-2020", 2015
- R vd Bergh, "Wat heeft 10-10-10 economisch opgeleverd voor Curaçao?", 2015
- Deloitte, "Value Added Tax in de GCC", 2016
- CBS, Stat 57 sche Modus jaargang 14/nr. 1/2016
- PWC, "An introduction to value added tax in the GCC", januari 2017
- Felix D. Pinedo, "Financiële positie Curaçao", september 2017

Landsverordeningen

- 25 Registratieverordening 1908, P.B. 1908, no. 47
- 7 Landsverordening tot heffing van een bijzonder invoerrecht op benzine P.B. 1932, no. 107
- Landsverordening op de Winstbelasting 1940, P.B. 1940, no. 43
- Landsverordening op de Inkomstenbelasting 1943, P.B. 2002, no. 63
- Landsverordening 25 de Loonbelasting 1976, P.B. 1975, no. 245
- Landsverordening omzetbelasting 1999, P.B. 1999, no. 43
- Algemene Landsverordening Landsbelastingen 2001, P.B. 2012, no. 49
- Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten: AB 2006 no.83
- Eilandsverordening Curaçao 2009
- 7 Landsverordening belastingvoorzieningen 2011 Memorie van toelichting
- Landsverordening ter bevordering van de grondontwikkeling, P.B. 2012, no. 18
- Landsverordening ter bevordering van de bedrijfsvestiging en hotelbouw, P.B. 2012, no. 19
- Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen, P.B. 2012, no. 20
- Landsverordening tot aanpassing van de Omzetbelasting: Memorie van Toelichting 2014-15 15 no. 3
- Landsverordening tot vaststelling van de begroting van Curaçao voor het dienstjaar 2017 no.1

4 publicatieblad

- P.B. 1915 no. 46
- P.B. 1938 no. 21
- P.B. 1958 no. 5
- P.B. 1958 no. 54
- P.B. 1961 no. 8
- P.B. 1966 no. 7
- 4 B. 1966 no. 75
- P.B. 1997 no. 2

P.B. 1997 no. 210
P.B. 1999 no. 1
P.B. 1999 no. 4
P.B. 1999 no. 7
P.B. 1999 no. 9
P.B. 1999 no. 42
P.B. 1999 no. 43
4 B. 2000 no. 6
P.B. 2000 no. 7
A.B. 2012 no. 112
P.B. 2013 no. 51
P.B. 2013 no. 52
P.B. 2014 no. 114
P.B. 2015 no. 64
P.B. 2016 no. 30
P.B. 2016 no. 37/57

2 Beuken

F. Metry, 'Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen', 2006

2 Beelen, "Cursus Belastingrecht, studenteneditie 2009-2010, omzetbelasting, 2009

P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, "Het fiscale Stelsel in het Caribisch Koninkrijk, 2013

32
Secreteriat van de OECD, Consumption Tax Trends 2014: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues, ISBN 978-92-64-22394-3

2 P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, "Het fiscale Stelsel in het Caribisch Koninkrijk, 2016

33

Helgason, Agnar Freyr. "Unleashing the 'money machine': the domestic political foundations of VAT adoption", 2017

3 Verig

Ministry of Trade & Industry and Ministry of Finance, White Paper on The Goods and Services Act, 1993

16 Ronde Tafel Conferentie van 2005 (Curaçao), Miniconferentie van 2006 (Den Haag).

Besluit van 23 september 2010 tot vaststelling van het tijdstip van inwerkingtreding van de artikelen I en II van de Rijkswet wijziging Statuut in verband met de opheffing van de

3 Nederlandse Antillen

Europese Commissie, Groenboek over de toekomst van de BTW, Naar een eenvoudiger, solider en efficiënter BTW-stelsel, 2010

Statenstukken 2012/13, nr. 031

Sociaal Economisch Raad, Refr.nr. 076/2011-SERCUR, 15 april 2011

3 Sociaal Economisch Raad, Refr.nr. 186/2012-SER, 27 juli 2012

Centraal Planbureau, Bouwstenen voor een moderne BTW, Centraal Planbureau Policy Brief 2014/02

Bijlage 1

1

A. Goederen:

1. motorrijtuigen, met uitzondering van:

- a. motorrijtuigen die voor openbaar of besloten personenvervoer over de weg worden gebruikt;
- b. motorrijtuigen als zodanig herkenbaar en bestemd voor politie-, brandweer- of ziekenvervoer;

2. jachten en andere plezier- en sportvaartuigen;

3. voedingsmiddelen, bereid en geschikt voor onmiddellijk gebruik;

4. frisdranken, met uitzondering van vruchtendranken;

5. alcoholhoudende dranken;

6. tabaksproducten;

7. digitale gegevensdragers waarop lms, computerspellen en soortgelijke gegevens zijn opgeslagen;

8. mobiele telefoons en andere communicatiemiddelen;

9. wapens en munitie;

10. vuurwerk;

11. kerstbomen.

B. Diensten:

1. de verhuur van motorrijtuigen, jachten en andere plezier- en sportvaartuigen, luchtvaartuigen en ruimtevaartuigen;

2. uitstapjes voor ontspanning en vermaak, waarbij het gebruik van motorrijtuigen, jachten en andere plezier- en sportvaartuigen, luchtvaartuigen of ruimtevaartuigen een essentieel onderdeel vormt;

3. het gelegenheid geven tot het beoefenen van de duiksport;

4. het verlenen van toegang tot:

a. bioscopen;

b. beurzen, exposities en tentoonstellingen;

c. gelegenheden waar peepshows en andere optredens die primair zijn gericht op erotisch vermaak worden vertoond;

d. primair en permanent voor vermaak en recreatie ingerichte voorzieningen;

5. de verhuur van lms en computerspellen;

6. het verstrekken van voedingsmiddelen, frisdranken en alcoholhoudende dranken, voor gebruik ter plaatse in het kader van het hotel-, café-, restaurant- of aanverwant bedrijf;

7. deelname aan loterijen, krasloten, nummerloten, almede de inleg op nummers en bingo.

Bijlage 2: Artikelsgewijze toelichting ¹ Landsverordening omzetbelasting

Hoofdstuk I: Inleidende bepalingen

Art.1

De definitie van de begrippen diensten, goederen, heffingsgebied en handelsgoederen zijn in de eerste artikel van deze landsverordening te vinden. De economische zones behoren krachtens het derde onderdeel niet tot het heffingsgebied van de Landsverordening omzetbelasting. Het begrip handelsgoederen is in samenwerking met art. 21 Landsverordening omzetbelasting heel belangrijk omdat de introductie van deze artikelen de eerste stappen waren op de weg naar het elimineren van de cumulatie in heffing van de Curaçaose omzetbelasting.

Art.1a

Het ondernemersbegrip wordt vanaf 2017 in een zelfstandig artikel opgenomen aangezien deze begrip kernbegrip van de omzetbelasting is. Echter, er zijn geen ingrijpende/inhoudelijke veranderingen. Het ¹begrip is sinds 2012 uitgebreid met 'het exploiteren van een vermogensbestanddeel om duurzaam opbrengst te verkrijgen'.

Art. 2

De Landsverordening omzetbelasting kent twee belastbare feiten. Deze worden in een apart hoofdstuk behandeld. Hoofdstuk II behandelt de heffing ter zake van leveringen en diensten en Hoofdstuk IIIa de heffing ter zake de invoer van goederen.

Art.2a

Zoals al vermeld is deze artikel belangrijk voor de oplossing ⁸ voor de cumulatie in de heffing. Reeds bij de wijziging van de omzetbelasting in 2013 was volgens de regering de tijd rijp om een aanvang te maken om de cumulatie te elimineren, dan wel de omzetbelasting zodanig aan te passen dat de gevallen van cumulatie ⁷ beperkt(er) zijn. ⁷⁰ Er is door de regering uitdrukkelijk gekeken naar mogelijkheden om het huidige stelsel te vervangen door een stelsel waarbij (gedeeltelijk) aftrek van ⁷ belasting mogelijk wordt, bijv. een BTW-systeem. Binnen de taakstelling van de regering, de beschikbare tijd en de noodzaak om op korte termijn maatregelen te treffen die een meeropbrengst aan belastingen kunnen realiseren, bleek een stelselwijziging op dat moment niet mogelijk. Een vervanging van de huidige stelsel door een Sales Tax of algemene bestedingsbelasting was naar de mening van de regering minder eenvoudig door het stelsel specifieke problemen die deze met zich zal brengen. De regering heeft dus gekozen om stapsgewijs ⁸ in de richting van een niet-cumulatieve stelsel van omzetbelasting te gaan. Het uiteindelijke doel is een volledige eliminatie van de cumulatie.

Hoewel het voorstel de cumulatie in de heffing bij handelsgoederen volledig moest wegnemen is dit uiteindelijk niet gekristalliseerd. Belastingplichtigen kunnen alleen verzoeken om de omzetbelasting die bij de invoer verschuldigd was over ⁸ ingevoerde handelsgoederen te mogen verrekenen. ⁷¹ Verder is deze aftrekrecht een butoir regeling, hetgeen inhoudt dat niet meer voorbelasting in aftrek kan worden gebracht dan door de

⁷⁰ MvT 2014-2015 No. 3 "Landsverordening tot aanpassing van de omzetbelasting".

⁷¹ Zie Bijlage 3 voor het verzoekformulier van aftrekrecht bij invoer.

ondernemer verschuldigd is. Het overschot wordt krachtens lid 3¹ overgebracht naar de volgende aangifteperiode en zo vervolgens.

Hoofdstuk II: Heffing terzake van leveringen en diensten

Afdeling 1 : Belastbaarfeit

Art. 3

Onder belastbare feiten behoren o.a. de overdracht van goederen ingevolge een overeenkomst. Deze artikel bevatte een maatregel die was aangetroffen om concurrentieverstoring vanwege cumulatie in heffing terug te houden. Sinds 2016 geldt dat de interne levering van goederen niet meer als een belastbaar feit voor de Landsverordening omzetbelasting wordt gezien. Met de interne levering; ook wel de integratieheffing genoemd, werd een fictief belastbaar feit gecreëerd ter voorkoming van concurrentieverstoringen. Vanwege het cumulatieve karakter van de omzetbelasting zou het immers voordeliger zijn om een goed in eigen bedrijf te vervaardigen dan dit goed kant-en-klaar van een derde te kopen. In de praktijk is echter gebleken dat een integratieheffing zich slechts kan voordoen bij de vervaardiging van een roerende zaak. Bij de vervaardiging van onroerende zaken werd niet aan de wettelijke eisen voldaan omdat meestal geen sprake was van vervaardiging in eigen bedrijf en veelal ter zake van de levering een vrijstelling van de omzetbelasting gold. Hierdoor achtte de regering het, gezien de complexiteit en het geringe belang, doelmatiger om deze bepaling te schrappen.

¹

Afdeling 2 : Plaats van de belastbare handeling

Art.4

De plaats waar een levering wordt verricht is in beginsel de plaats waar de verzending of het vervoer aanvangt. De plaats waar een dienst wordt verricht is de plaats waar de ondernemer die de dienst verricht woont of is gevestigd, dan wel een vaste inrichting heeft³⁴ van waaruit hij de dienst wordt verricht. Per 2017 geldt een gewijzigd plaats van dienst voor diensten die worden verricht voor niet binnen een heffingsgebied wonende of gevestigde ondernemers. De plaats waar de dienst wordt genoten wordt als plaats van dienst aangemerkt.⁷² Voor de diensten die door de in art. 7 lid 1 onderdeel z Landsverordening omzetbelasting aangewezen lichamen worden verricht, geldt de hoofdregel, onder deze diensten vallen o.a. diensten door advocaten, juridische- en belastingadviseurs.

¹

Afdeling 3: Maatstaf van heffing en tarief

Art. 5

De belasting wordt berekend over de vergoeding. Als nieuwe toevoeging geldt dat vanaf 2016 de vergoeding voor het gebruik van een onroerende zaak voor timeshare, bij ministeriële regeling met algemene werking wordt vastgesteld.

Art. 6

Het algemene tarief bedraagt 6%²⁰ voor verzekeringen geldt een afwijkend tarief van 7%. Deze tarief geldt vanaf 2016 ook voor "het verstrekken van logies in een hotel, logement, pension, appartement, woning en enig ander tot onderkomen dienende onroerende zaak, dan wel door middel van timeshare, aan personen die daar slechts voor een korte periode verblijven", sinds de Logeergastenbelasting was afgeschaft. Verder geldt er een verhoogd

⁷² P.B. 2016, no. 37/57.

tarief van 9% voor de leveringen van luxe/ongezonde goederen en het verrichten van luxe/ongezonde diensten.

Afdeling 4 : Vrijstellingen

Art.7

De Landsverordening omzetbelasting kent een zeer lange lijst vrijstellingen, meer dan de letter in het alfabet. Als belangrijkste is de vrijstelling van eerste levensbehoeften, het exporteren van goederen.

Dit artikel heeft per 2017 alleen uitbreidingen gekend, geen ingrijpende wijzigingen dus. De eerste uitbreiding heeft plaats gevonden in lid 1 onderdeel j. Deze onderdeel bevat de vrijstelling voor levensverzekeringen, ziektekostenverzekeringen en herverzekeringen door verzekeringsmaatschappijen. Deze vrijstelling is per 2017 uitgebreid met uitvaartverzekeringen. Verder is er een onderdeel Z aan deze lid toegevoegd.

Ook diensten die door advocaten, juridische- en belastingadviseurs, administratie- en trustkantoren, accountants, banken en notarissen als zodanig worden verricht aan lichamen en natuurlijke personen die in het bezit zijn van een ontheffing krachtens de Regeling Deviezenverkeer Curaçao en Sint Maarten, alsmede de op het buitenland gerichte activiteiten van de hiervoor genoemde lichamen en natuurlijke personen, zijn vrijgesteld van omzetbelasting.⁷³

Verder zijn per 2017 ook de levering van vloeibaar gemaakte aardgas door of door tussenkomst van een LNG (Liquified Natural Gas) overslagstation vrijgesteld van omzetbelasting.

Aan de tweede lid van art. 7 is een onderdeel C toegevoegd die de levering binnen het heffingsgebied van goederen die nog niet in het vrije verkeer van Curaçao zijn gebracht vrijstelt van omzetbelasting-heffing.

⁶⁰ term 'grote evenementen' heeft zich per 2017 via een uitbreiding van lid I toegetreden in de Landsverordening omzetbelasting.⁷⁴ "De Landsverordening van de 18de mei 2016 tot wijziging van de Landsverordening omzetbelasting 1999" regelt de vrijstelling van de levering van goederen en het verrichten van diensten door organisatie van sociale, culturele en charitatieve, sportieve of godsdienstige aard, mits de organisatie geen winststreven heeft en er geen sprake is van ernstige verstoring van concurrentieverhoudingen. Daaronder mede begrepen de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van een groot evenement aan of door een instelling die door de Inspecteur is aangemerkt als charitatieve instelling in de beschikking Grote Evenementen 2010.⁷⁵ Deze regeling werd geïntroduceerd in verband met het stimuleren van de economie, de werkgelegenheid en het vestigingsklimaat door het faciliteren van grote evenementen. Met grote evenementen wordt verstaan muziek evenementen/filmproductie op Curaçao (of Sint Maarten) waarvan de exploitatiebegroting ten minste Naf. 1.500.000 bedraagt, film- en dansevenementen, cultureel evenementen of sportevenementen van ten minste Naf. 500.000, waar ten minste

⁷³ De Regeling Deviezenverkeer Curaçao en Sint Maarten bevat de bepalingen inzake het monetair toezicht, het financieel toezicht en integriteittoezicht die de gemeenschappelijke centrale bank van Curaçao en Sint Maarten moet handhaven; A.B. 2012 no, 112.

⁷⁴ Zowel de Landsverordening Landsbelastingen en de Landsverordening op de Loonbelasting 1976 bevatten vanaf 2010 (voordelige) regelingen omtrent grote evenementen.

⁷⁵ P.B. 2016, no. 30 en P.B. 2015, no. 64.

21

vier internationaal toonaangevende artiesten optreden en waarvoor door de organisatie intensief internationaal wordt geadverteerd om buitenlandse bezoekers aan te trekken.⁷⁶ Verder komen alleen stichtingen in aanmerking voor deze teg³⁴oetkoming. Deze landsverordening trad in werking met ingang van 1 juni 2016, met terugwerkende kracht tot en met 1 januari 2015.

Art.7a

Het bedrijfsfusie faciliteit voor de omzetbelasting wordt kort en krachtig in deze artikel geregeld.

Art.8

Indien een ondernemer een omzet van minder dan NAf 30.000 per jaar geniet komt hij in aanmerking voor de Kleine Ondernemersregeling van de Landsverordening omzetbelasting. Deze regeling wordt alleen verleend aan natuurlijke personen.

Afdeling 5: Teruggaaf

Art.9

Indien ten onrechte belasting is vold³aan of voor een of andere reden te veel belasting is voldaan kan, krachtens deze artikel binnen twee maanden na afloop van het tijdvak waarin het recht op teruggaaf is ontstaan, een verzoek aan de Inspecteur worden gedaan voor teruggaaf van belasting.

21

Afdeling 6: Wijze van heffing

Art.10

Het belasting wordt verschuldigd op het moment dat een factuur wordt uitgereikt of uiterlijk had moeten geschieden.

Art.11

In beginsel wordt het belasting ge¹heven van de ondernemer die de levering of de dienst verricht.

1

Art.12

De belasting wordt ge¹heven bij wege van voldoening op aangifte.

Art. 12a

Ondernemers zijn verplicht de omzetbelasting in de vermelde consumentenprijzen te begrepen.

Art. 12b

Een ondernemer die enig document uitreikt met vermelding van omzetbelasting moet deze ook voldoen.

Art. 13

1

⁷⁶ Voor Bonaire, Saba en Sint Eustatius geldt een exploitatiebegroting van Naf. 250.000, en dienen tenminste 2 internationaal toonaangevende artiesten op te treden.

Bij het gelegenheid geven tot deelname aan loterijen, krasloten, nummerloten, de inleg op nummers en bingo is de belasting verschuldigd door de exploitant of degene die dit organiseert, dit in tegenstelling tot art.11.

Art. 13a

Het tweede spoor van verrekening in de Landsverordening¹ omzetbelasting is in deze artikel te vinden. Indien belasting is geheven over goederen die worden gebruikt als grond- of hulpstof of als half fabrikaat of als verpakkingsmiddel voor de door de ondernemer voortgebrachte goederen voor export mag deze in aftrek worden gebracht van de verschuldigde belasting.

¹

Art. 13b

Een onder¹emer die in Curaçao woont of is gevestigd wordt indien het tegengestelde niet is bewezen, geacht zijn leveringen en diensten in Curaçao te verrichten.

¹

Hoofdstuk IIIa: Belastingheffing terzake de invoer van goederen

Afdeling 1 : Belastbaar feit

Art. 14a

Het brengen van goederen in het vrije verkeer van Curaçao is het tweede belastbaar feit die onder de Landsverordening omzetbelasting valt.

Afdeling 2 : Maatstaf van heffing en tarief

Deze afdeling heeft per 2017 een naamwijziging gekend. Tot vorige belastingjaar heette deze afdeling 'Maatstaf en heffing van tarief'. Met deze naamwijziging is echter geen inhoudelijke wijziging bedoeld.

¹

Art. 14b

De belasting wordt geheven over de douanewaarde die bij de invoer wordt vastgesteld.

Art. 14c

Het algemene tarief bedraagt 6% en 9% voor luxe/ongezonde goederen.

Afdeling 3: Vrijstellingen

Art. 14d

De invoer van handelsgoederen is het enige die bij de invoer is vrijgesteld.

Afdeling 4: Wijze van heffing

Art. 14e

De bepalingen die betrekking hebben op administratieve boetes en strafbepaling van de Landsverordening In – en Uit- en Doorvervoer 1908 is van overeenkomstige toepassing terzake de heffing van de belasting.

¹

Hoofdstuk VII: Invordering

Afdeling 1: Algemeen

Art. 42

De belastingen, boetes, interesten en kosten van vervolging ingevolge de Landsverordening omzetbelasting worden door de Ontvanger ingevorderd.

Art. 43

Hoe de Ontvanger met de ontvangen betalingen moet omgaan wordt in deze artikel uitgelegd.

9

Afdeling 2: Invordering in eerste aanleg

Art. 44

De Ontvanger moet zorgen dat de door de Inspecteur opgemaakte aanslagbiljet wordt uitgereikt.

Art. 45

Belastingplichtige heeft een maand de tijd na dagtekening van het aanslagbiljet om de belasting te voldoen.

Art. 46

Er zijn enkele situaties waarvan de aanslag terstond invorderbaar is. Dit geldt o.a. indien de belastingplichtige in staat van faillissement is verklaard, bij emigratie en bij vermoeden dat goederen zullen worden verduisterd.

76

Afdeling 3: Dwangvordering

Art. 47

De belastingplichtige ontvangt van de Ontvanger een aanmaning alsnog binnen tien dagen na de dagtekening van de aanmaning te betalen indien hij niet binnen de gestelde termijn betaalt.

45

Art 48.

Indien de belastingplichtige na de aanmaning in gebreke blijft kan de invordering geschieden door middel van dwangschriften.

Art. 49

De artikel regelt het fiscaal voorrecht van 's Lands kas. Deze gaat boven alle andere voorrechten met uitzondering van enkele bevoorrechte vorderingen.

9

Art. 50

Indien het nodig is kan de belastingplichtige voor een bepaalde tijd schriftelijk uitstel van betaling verzoeken bij de Ontvanger.

1

Art. 51

Een belastingplichtige die in gebreke blijft wordt bij executoriaal beslag vervolgd.

1

Art. 52

Het recht tot dwangvordering verjaart door verloop van vijf jaren na de aanvang van de dag volgend op die waarop de aanslag geheel invorderbaar is dan wel, indien zulke tot een later tijdstip leidt, vijf jaren na de aanvang van de dag volgende op die waarop de laatste akte van vervolging ter zake de aanslag die aan de belastingplichtige is betekend.

Hoofdstuk VIII: Hoofdelijk aansprakelijkheid

Art. 53

Een ander dan de ondernemer waardoor door zijn toedoen of mede door zijn toedoen geen of te weinig belasting is geheven is hoofdelijk aansprakelijk voor de belasting, boeten, interest en kosten.

Art. 55

De natuurlijke persoon die diensten van een buitenlandse ondernemer geniet is hoofdelijk aansprakelijk voor de belasting, boeten, interesten en kosten indien deze dienst aan belasting zou zijn onderworpen wanneer de dienst voor een binnenlandse ondernemer zou zijn verricht. Dit indien de natuurlijke persoon niet kan aantonen dat de verschuldigde belasting aan hem in rekening is gebracht en hij deze heeft betaald.

Hoofdstuk IX: Strafbepalingen

Art. 56

Een ondernemer die het verbod van art. 12a (geen opname van omzetbelasting in consumentenprijzen) overtreedt wordt met een geldboete van derde categorie gestraft.

1

Hoofdstuk XI: Overgangs- en slotbepalingen

Art. 68

Deze landsverordening kan worden aangehaald als: Landsverordening omzetbelasting 1999.

1. Ministeriële regeling omzetbelasting⁷⁷

Na de Landsverordening omzetbelasting volgt een korte ministeriële regeling met zijn nota van toelichting die vanaf 1 mei 2013 in werking is getreden.

Het ministeriële regeling bevat voorwaarden die voor de verschillende vrijstellingen gelden. Verder bevat het enkele aangewezen diensten waarvoor in tegenstelling tot de hoofdregel van art. 4 Landsverordening omzetbelasting geldt dat de plaats waar de dienst wordt verricht, de plaats is waar de afnemer van de dienst woont of is gevestigd. Hieronder vallen o.a. diensten bestaande uit het afsluiten van leningen, hypothecaire leningen of verzekeringen en diensten op het gebied van marketing en reclame. In de Nota van de toelichting wordt vermeld dat er een uitzondering voor deze diensten is gekozen omdat ten aanzien van deze diensten het niet wenselijk is om bij vestigingsplaats van de presterende ondernemer aan te sluiten omdat deze diensten feitelijk in het buitenland worden genoten. Voorts worden ook voorwaarden gesteld voor een afwijkende tijdstip van verschuldigheid van de hoofdregel in art. 10 Landsverordening omzetbelasting. De ondernemer moet deze schriftelijk verzoek binnen 15 dagen na het moment waarop de belasting volgens de hoofdregel verschuldigd is aan de Inspecteur doen.

Aangewezen ondernemers die in het heffingsgebied wonen of zijn gevestigd, kunnen de douaneautoriteiten schriftelijk verzoeken om toestemming te krijgen om de vrijstellingsregeling die voor de invoer van handelsgoederen geldt, toe te kunnen passen (art. 14d Landsverordening omzetbelasting). De voorwaarden waaraan de ondernemer moet voldoen zijn allemaal in deze artikel opgesomd.

⁷⁷ P.B. 2013-52.

Bijlage 3

Beschikking aftrekrecht Verklaring inzake bedrijfsadministratie en Crib-nummer voor aanvraag vrijstelling bij invoer

Aan: De Inspecteur der Belastingen
Afdeling Omzetbelasting
Regentesselaan z/n
Alhier

Ondergetekende dient hierbij een aanvraag in voor:

- Beschikking aftrekrecht**
Toestemming om de bij *invoer van handelsgoederen* betaalde omzetbelasting op grond van artikel 2a van de Landsverordening omzetbelasting 1999 in de reguliere aangifte omzetbelasting te mogen verrekenen.
- Verklaring inzake bedrijfsadministratie en Crib-nummer**
Verklaring van de Inspecteur der Belastingen, in verband met een verzoek voor vrijstelling van omzetbelasting bij de *invoer van handelsgoederen*, omtrent de gevoerde bedrijfsadministratie en toekenning van een Crib-nummer, als bedoeld in artikel 14d, tweede lid, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 juncto artikel 8, derde lid, onderdeel c en d, van de Ministeriële regeling omzetbelasting.

!! BIJ DE AANVRAAG DIENT EEN BEWIJS VAN DE ONTVANGER TE WORDEN GEVOEGD WAARUIT BLIJKT DAT IN DE AFGELOPEN 2 JAAR AAN DE BETALINGSVERPLICHTINGEN MET BETREKKING TOT DE OMZETBELASTING IS VOLDAAN.

Van:

Handelsnaam:

Adres:

Crib-nummer:

Telefoonnummer:

E-mailadres:

Datum:

Handtekening verzoeker:

Bijlage 4

5

55

Domestic Product by Sector and Industry, Curaçao (Mln ANG)

		2010	2011	2012	2013*	2014*	2015*	2016*
Non-financial corporations								
A+B+C	Agriculture, fishing and mining	21.5	22.5	14.3	19.0	18.5	19.2	19.7
D	Manufacturing	327.0	384.0	372.5	631.0	634.5	605.9	572.5
E	Electricity, gas and water	185.6	148.4	133.9	109.2	108.2	102.1	106.1
F	Construction	268.6	320.9	300.9	283.7	280.0	303.7	312.5
G	Trade	550.8	604.4	663.8	567.5	557.8	544.2	519.3
H	Hotels and restaurants	182.3	255.8	235.2	260.4	278.3	269.4	258.0
I	Transport, storage and communications	525.9	618.6	609.4	632.8	624.2	574.9	535.3
K	Real estate, renting and business activities	368.0	401.5	392.2	390.7	387.7	404.8	405.4
M	Education private	23.7	25.5	24.9	24.8	25.7	26.1	24.5
N	Health and social work	242.2	267.8	267.5	253.7	261.3	259.6	262.4
O	Other community, social and personal service activities	136.3	171.8	146.1	163.8	165.3	174.9	168.5
	Value added, gross, marketprices	2831.9	3221.2	3160.8	3336.5	3341.5	3284.7	3184.1
Financial corporations								
J	Financial intermediation	897.2	609.0	792.9	639.7	635.8	637.5	654.3
	Value added, gross, marketprices	897.2	609.0	792.9	639.7	635.8	637.5	654.3
Government								
A+B	Agriculture and fishing	1.9	1.5	2.1	3.0	3.0	3.0	0.5
I	Transport, storage and communications	7.7	16.4	14.6	13.6	17.6	18.3	19.7
K	Real estate, renting and business activities	3.4	3.7	4.1	3.7	3.7	3.7	11
L	Public administration and defence; compulsory social security	383.1	355.3	372.9	366.9	350.8	364.7	333.7
M	Education	92.0	105.8	97.2	99.8	100.2	103.9	106.7
N	Health and social work	70.3	86.9	84.0	86.8	85.1	86.3	117.1
O	Other community, social and personal service activities	49.9	61.7	54.3	49.7	48.8	50.1	48.7

	Value added, gross, marketprices	608.3	631.4	629.3	623.5	609.2	630.0	637.4
	¹³ Households & Non-profit institutions serving households							
A+B	Agriculture and fishing	0.3	0.2	1.8				
D	Manufacturing	1.0	1.9	1.7				
F	Construction	1.4	6.7	4.4				
G	Trade	5.4	5.5	3.1				
H	Hotels and restaurants	1.9	1.0	0.3				
I	Transport, storage and communications	15.4	15.1	14.9				
K	Real estate, renting and business activities	463.4	480.9	507.8				
N	Health and social work	2.2	0.9	1.4				
O	Other community, social and personal service activities	15.1	14.2	16.1				
P	Private households	42.9	45.1	46.9				
	Value added, gross, marketprices	548.9	571.4	598.3	567.8	588.7	596.8	602.3
	¹³ Total Value Added gross, market prices	4886.2	5033.0	5181.3	5167.4	5175.3	5149.0	5078.1
	¹³ plus Taxes less subsidies on products	540.8	554.9	576.0	626.0	622.1	628.3	644.0
	minus Fisim	144.1	148.6	152.6	159.2	143.9	135.4	134.7
	Domestic Product gross, market prices	5282.9	5439.3	5604.7	5634.2	5653.5	5641.9	5587.4
	⁵ Nominal GDP growth	2.9	3.0	3.0	0.5	0.3	-0.2	-1.0
	Inflation	2.8	2.3	3.2	1.3	1.5	-0.5	0.0
	Real GDP growth	0.1	0.6	-0.1	-0.8	-1.1	0.3	-1.0

* Estimated
Values

Bijlage 4

2

Dit is een korte vragenlijst met vragen over 2 verhoging van het omzetbelasting-tarief voor enkele producten en diensten van 6% naar 9% per april 2013. Deze verandering is ingevoerd door de overheid om op korte termijn meer belasting inkomsten te genereren. Na zeven stellingen volgen vijf vragen over uw achtergrond. Deze vragenlijst is volledig anoniem en de uitkomst zal alleen voor mijn scriptie gebruikt worden.

Geef aan bij de onderstaande stellingen in welke mate u het er mee eens bent. Antwoorden zijn gerangschikt van (1) tot (5):

(1): Helemaal niet mee eens

(4): Eens

2

(2): Niet mee eens

(5): Helemaal mee eens

(3): Neutraal/Ik weet het niet

- | | | | | | |
|---|-----|-----|-----|-----|-----|
| 1. Ik ben mij ervan bewust dat er verschillende omzetbelasting-tarieven zijn (0%, 6% en 9%) | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| 2. Ik merk dat de prijzen zijn verhoogd. | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| 3. Ik merk dat de producten in het hoog tarief (Secundaire levensbehoefte) sinds april 2013 sterker in prijs zijn gestegen dan producten in het lage tarief (Primaire levensbehoefte) | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| 4. Ik koop minder A-merken sinds de introductie van het hogere omzetbelasting tarief | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| 5. De overheid moet de staatsschuld verlagen | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| 6. Ik vind de omzetbelasting verhoging een goede manier om de staatsschuld te verminderen. | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |
| 7. Ik zou graag zien dat de overheid de belastingen verlaagt en meer gaat bezuinigen om de staatsschuld af te lossen | (1) | (2) | (3) | (4) | (5) |

2

Geef antwoord op de volgende vragen.

- | | | | | | |
|--|------------------------|-----------------------------|-----------|-------|-----|
| 1. Wat is uw geslacht? | Man | Vrouw | | | |
| 2. Wat is uw leeftijd? | 0-20 | 21-35 | 36-50 | 51-60 | 61+ |
| 3. Wat is uw hoogst gevolgde opleidingsniveau? | Basis onderwijs
MBO | Middelbaar onderwijs
HBO | | WO | |
| 4. Werkt of studeert u? | Werk | | Student | | |
| 5. Wat is uw maandelijkse netto inkomen? | 0-1500 | 1501-3000 | 3001-4500 | 4501+ | |

Bijlage 5

27

Exports by Commodity (Excl. Oil products)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 ²⁾	2014 ²⁾	2015 ²⁾	2016 ²⁾
27 C-Sections ¹⁾	mln ANG										
0. 27 d and live animals	38	55	67	27	25	47	39	28	21	20	20
1. Beverages and tobacco	3	5	5	9	12	18	20	9	10	8	6
2. Crude materials, inedible, except fuels	3	1	3	3	1	13	5	18	5	13	9
4. Animal and vegetable oils and fats	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
5. Chemical products	14	14	17	15	22	32	30	56	38	119	56
6. Manufactured goods	22	14	16	23	24	29	28	38	33	35	35
7. 27 chinery and transport eq.	54	37	101	108	145	99	175	205	115	203	83
8. 13 cellaneous, other art.	62	47	40	15	20	38	26	220	34	63	17
9. Commodities not classified	19	16	13	7	9	10	18	15	15	10	6
TOTAL	215	189	262	207	258	286	341	589	271	471	232

1) Standard International Trade Classification - Revised 4

2) Preliminary results

Source: Central Bureau of Statistics Curaçao

13

Exports by main country (Excl. Oil products)

	2009		2010		2011		2012		2013 ¹⁾		2014 ¹⁾		2015 ¹⁾		2016
	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	
U.S.A.	89	43.0%	103	39.9%	46	16.1%	90	26.4%	104	17.7%	115	42.4%	97	20.6%	53
Aruba	26	12.6%	26	10.1%	46	16.1%	34	10.0%	50	8.5%	24	8.9%	23	4.9%	24
Netherlands	40	19.3%	37	14.3%	41	14.3%	57	16.7%	217	36.8%	24	8.9%	86	18.3%	40
Maarten	12	5.8%	8	3.1%	4	1.4%	7	2.1%	7	1.2%	10	3.7%	12	2.5%	6
13 Venezuela	3	1.4%	4	1.6%	6	2.1%	6	1.8%	3	0.5%	2	0.7%	29	6.2%	15
Rest of the world	37	17.9%	80	31.0%	143	50.0%	147	43.1%	208	35.3%	96	35.4%	224	47.6%	94
Total	207	100%	258	100%	286	100%	341	100%	589	100%	271	100%	471	100%	232

¹⁾ Preliminary Results

Source: Central Bureau of Statistics Curaçao

13
ports by main country (Excl. Oil products)

	2016 ¹⁾		2015 ¹⁾		2014 ¹⁾		2013 ¹⁾		2012		2011		2010		2009	
	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%	mln ANG	%
	915	37.5%	757	31.0%	73	3.0%	70	2.9%	75	3.1%	550	22.5%	2440	100%		
	45.9%		18.0%		3.9%		3.9%		3.5%		24.8%	100%				
	974		382		82		83		74		525		2120			
	41.5%		16.4%		12.6%		3.1%		3.3%		23.1%	100%				
	1005		398		304		74		81		558		2420			
	47.5%		15.7%		4.7%		3.6%		3.5%		25.0%	100%				
	1113		369		110		85		81		586		2344			
	46.4%		16.3%		5.0%		3.8%		3.8%		24.7%	100%				
	1165		410		125		96		95		621		2512			
	41.3%		17.9%		5.1%		4.0%		3.6%		28.1%	100%				
	951		413		117		91		83		648		2303			
	36.7%		19.5%		4.9%		4.8%		4.0%		30.1%	100%				
	838		445		112		110		91		688		2284			
	36.8%		21.1%		5.4%		3.7%		4.2%		28.8%	100%				
	843		484		123		85		96		659		2290			

¹⁾ preliminary
results

Source: Central Bureau of Statistics Curaçao

Netherlands
Dutch

Dutch
Dutch

Imports by Commodity (Excl. Oil products)

	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013 ²⁾	2014 ²⁾	2015 ²⁾	2016 ²⁾
33 C-Sections ¹⁾	mIn ANG										
0. Food and live animals	324	362	419	390	403	436	441	457	446	428	431
1. Beverages and tobacco	60	66	77	85	94	92	106	93	97	97	96
2. Crude materials, inedible, except fuels	23	25	30	21	26	25	23	24	24	21	20
4. Animal and vegetable oils and fats	8	8	12	11	11	12	12	12	12	12	10
5. Chemical products	198	236	292	268	253	286	291	300	311	301	301
6. Manufactured goods	240	270	348	360	310	299	308	297	281	264	253
7. Machinery and transport eq.	532	587	791	737	792	757	945	790	883	641	640
8. Miscellaneous, other art.	319	351	456	397	372	376	371	354	348	341	303
9. Commodities not classified	33	26	26	21	23	20	15	17	18	15	386
TOTAL	173	193	245	229	228	230	251	234	242	212	244
	7	1	1	0	4	3	2	4	0	0	0

1) Standard International Trade Classification - Revised 4

2) Preliminary Results

Source: Central Bureau of Statistics Curaçao

Servage R.N.S..pdf

ORIGINALITY REPORT

% **17**
SIMILARITY INDEX

% **17**
INTERNET SOURCES

% **1**
PUBLICATIONS

% **6**
STUDENT PAPERS

PRIMARY SOURCES

1 www.pwc.com Internet Source % **3**

2 thesis.eur.nl Internet Source % **2**

3 www.tilburguniversity.edu Internet Source % **1**

4 www.belastingdienst.an Internet Source % **1**

5 Submitted to Inter-Continental University of the Caribbean Student Paper % **1**

6 www.ser.an Internet Source <% **1**

7 www.ser.cw Internet Source <% **1**

8 www.amigoe.com Internet Source <% **1**

9 belastingdienst.cw

Internet Source

<% 1

10

www.nieuw-nederland.nu

Internet Source

<% 1

11

zoek.officielebekendmakingen.nl

Internet Source

<% 1

12

www.worldsupporter.org

Internet Source

<% 1

13

www.cbs.an

Internet Source

<% 1

14

www.qracao.com

Internet Source

<% 1

15

Submitted to Leiden University

Student Paper

<% 1

16

nl.wikipedia.org

Internet Source

<% 1

17

arno.uvt.nl

Internet Source

<% 1

18

oaithesis.eur.nl

Internet Source

<% 1

19

www.bearingpointcaribbean.com

Internet Source

<% 1

20

www.de-surinaamse-krant.com

Internet Source

<% 1

21 decentrale.regelgeving.overheid.nl <% 1
Internet Source

22 Submitted to Universiteit van Amsterdam <% 1
Student Paper

23 www.raadvanstate.nl <% 1
Internet Source

24 www.hflconsultants.com <% 1
Internet Source

25 ser.an <% 1
Internet Source

26 www.stagebonaire.nl <% 1
Internet Source

27 cbs.an <% 1
Internet Source

28 www.vakantiearena.nl <% 1
Internet Source

29 www.wetboek-online.nl <% 1
Internet Source

30 80.246.180.62 <% 1
Internet Source

31 Submitted to University of the Netherland Antilles <% 1
Student Paper

32

issuu.com

Internet Source

<% 1

33

Submitted to Fachhochschule fuer Wirtschaft
Berlin

Student Paper

<% 1

34

new.belastingdienst.cw

Internet Source

<% 1

35

www.gastvrij-nederland.nl

Internet Source

<% 1

36

www.catcaruba.com

Internet Source

<% 1

37

www.americantaxpolicyinstitute.org

Internet Source

<% 1

38

en.wikipedia.org

Internet Source

<% 1

39

Submitted to Erasmus University of Rotterdam

Student Paper

<% 1

40

www2.law.uu.nl

Internet Source

<% 1

41

waittinstitute.org

Internet Source

<% 1

42

www.minfin.cw

Internet Source

<% 1

43	1168.fedimbo.belgium.be Internet Source	<% 1
44	belastingrechaandevu.nl Internet Source	<% 1
45	st-ab.nl Internet Source	<% 1
46	www.feibv.nl Internet Source	<% 1
47	kkcuracao.net Internet Source	<% 1
48	www.diva-portal.org Internet Source	<% 1
49	uitspraken.rechtspraak.nl Internet Source	<% 1
50	Submitted to Associatie K.U.Leuven Student Paper	<% 1
51	www.fve.org Internet Source	<% 1
52	deachterkantvancuracao.blogspot.nl Internet Source	<% 1
53	Submitted to Maastricht University Student Paper	<% 1
54	dayak.nl Internet Source	<% 1

<% 1

55

www.merit.unu.edu

Internet Source

<% 1

56

Submitted to Erasmus University Rotterdam

Student Paper

<% 1

57

Hans Fehr, Christoph Rosenberg, Wolfgang Wiegard. "Welfare Effects of Value-Added Tax Harmonization in Europe", Springer Nature America, Inc, 1995

Publication

<% 1

58

www.coolgroup.nl

Internet Source

<% 1

59

Submitted to Sheffield Hallam University

Student Paper

<% 1

60

nl.scribd.com

Internet Source

<% 1

61

www.belastingrechtaandevu.nl

Internet Source

<% 1

62

www.zorgbelanggelderland.nl

Internet Source

<% 1

63

www.tax.nl

Internet Source

<% 1

64

www.belastingdienst-cn.nl

Internet Source

<% 1

65

iefpa.org.ar

Internet Source

<% 1

66

www.notariskantooronderlinde.nl

Internet Source

<% 1

67

www.nationaleombudsman.nl

Internet Source

<% 1

68

www.nmb-heller.nl

Internet Source

<% 1

69

www.omroepmax.nl

Internet Source

<% 1

70

repository.ubn.ru.nl

Internet Source

<% 1

71

prinsjesdag.minfin.nl

Internet Source

<% 1

72

www.jeejar.nl

Internet Source

<% 1

73

www.diksmuide.be

Internet Source

<% 1

74

www.minbzk.nl

Internet Source

<% 1

75

www.amsterdam.kvk.nl

Internet Source

<% 1

76 www.deaccountant.nl Internet Source <% 1

77 www.ewerken.be Internet Source <% 1

78 fulfilment.rabobank.nl Internet Source <% 1

79 "BelgiumTender, Contract Notice:
Ziekenhuisnetwerk Antwerpen (ZNA)
VZW Issues contract notice for "Belgium-
Antwerp: Haemodialysis devices".", Plus
Company Updates
Publication <% 1

80 www.fazantenkamp.nl Internet Source <% 1

81 www.livre.nl Internet Source <% 1

82 cms.iucn.org Internet Source <% 1

83 www.bonaireeconomy.org Internet Source <% 1

84 taxnewsreader.wordpress.com Internet Source <% 1

85 pt.scribd.com Internet Source <% 1

86

webserver.cbs.nl

Internet Source

<% 1

87

www.researchvoorbeleid.nl

Internet Source

<% 1

88

www.rijksbegroting.nl

Internet Source

<% 1

89

www.goorts.com

Internet Source

<% 1

90

www.ermelo.nl

Internet Source

<% 1

91

www.voelspriet2.nl

Internet Source

<% 1

92

www.eerstekamer.nl

Internet Source

<% 1

93

www.st-ab.nl

Internet Source

<% 1

94

www.alkmaar.nl

Internet Source

<% 1

95

curacao365.nl

Internet Source

<% 1

96

www.taxcel.nl

Internet Source

<% 1

EXCLUDE QUOTES OFF

EXCLUDE MATCHES OFF

EXCLUDE
BIBLIOGRAPHY OFF