



Sociaal-Economische
Raad Curaçao

Aan de Minister van Financiën
Dhr. mr. drs. J. Sylvania
Pietermaai 17
Athier

Datum: Willemstad, 20 december 2021

Ref.nr.: 119/2021-SER

Betreft: Advies inzake het ontwerplandsbesluit, houdende algemene maatregelen, ter uitvoering van artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (landsbesluit voorkoming van dubbele belasting)2021

Excellentie,

Gaarne vragen wij hierbij uw aandacht voor het volgende.

Op 2 november 2021 heeft de Sociaal-Economische Raad (SER) een adviesverzoek van u ontvangen inzake het ontwerplandsbesluit, houdende algemene maatregelen, ter uitvoering van artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (landsbesluit voorkoming van dubbele belasting)2021 (zaaknummer 2020/043256), ref. nr. 108/2021-SER).

Bijgaand advies is in de buitengewone voorbereidende vergadering van 16 december en de plenaire vergadering van 20 december 2021 behandeld en vastgesteld.

Voor een inhoudelijke uiteenzetting wordt verwezen naar genoemd advies.

Namens de Sociaal-Economische Raad,

De fungerend Voorzitter,

Dhr. mr. J.H. Jacobs

De Algemeen Secretaris,

Dhr. drs. R.J. Henriquez

cc: De Minister-President, Minister van Algemene Zaken
De Sector Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën
De Uitvoeringsorganisatie Wetgeving en Juridische Zaken (UOWJZ) van het Ministerie van Algemene Zaken

Ansingerstraat 15-17
Willemstad, Curaçao
T: (+5999) 461 5406/5328

www.ser.cw

Deskundig Onafhankelijk Verbindend



**Advies inzake het ontwerplandsbesluit, houdende
algemene maatregelen, ter uitvoering van artikel 58 van
de Algemene landsverordening Landsbelastingen
(landsbesluit voorkoming van dubbele belasting)**

UITGEBRACHT AAN DE MINISTER VAN FINANCIËN

DECEMBER 2021

REF.NR. 119/2021-SER

Deskundig Onafhankelijk Verbindend

Sociaal-Economische Raad

De Sociaal-Economische Raad (SER) is een vast college van advies met als taak de regering en de Staten te adviseren over het te voeren sociaaleconomisch beleid, aangelegenheden van sociaaleconomische aard en over wettelijke regelingen van sociaaleconomische aard.

Richtinggevend bij de advisering door de SER is het hanteren van een breed welvaartsbegrip waarbij het niet alleen gaat om materiële vooruitgang, maar ook om aspecten van sociaal welzijn en een goede kwaliteit van de leefomgeving, kortom een duurzame ontwikkeling van de samenleving.

De SER streeft daarbij naar kwaliteit en draagvlak: hoge deskundigheid in combinatie met breed gedragen overeenstemming en steun in de samenleving.

Dat kan door in tripartiete vorm – werkgevers- en werknemersvertegenwoordigers en onafhankelijke leden – te discussiëren over beleid en beleidsvoornemens van de regering en daarover gevraagd en ongevraagd te adviseren.

Diverse maatschappelijke organisaties krijgen ook een luisterend oor bij de SER; afhankelijk van het onderwerp ter advisering, worden deze organisaties op uitnodiging van de SER gevraagd hun deskundigheid in te brengen.

Actuele informatie over de samenstelling en de werkzaamheden van de SER, adviezen, persberichten en het laatste nieuws zijn te vinden op de website van de SER.

Sociaal-Economische Raad
Ansinghstraat 15-17
Willemstad, Curaçao
T (+5999) 461 5406 / 5328
E info@ser.cw
www.ser.cw

Overname van teksten is toegestaan onder bronvermelding

Inhoudsopgave

Samenvatting van conclusies en aanbevelingen	3
1. Inleiding	10
1.1. Adviesaanvraag	10
1.2. Reikwijdte van het advies	10
1.3. Opzet advies	11
2. Inhoud en strekking van het ontwerplandsbesluit, h.a.m.	13
2.1. Noodzaak tot het ontwerpen van onderhavige regeling	14
2.2. Inhoudelijke analyse van het ontwerp	15
2.2.1. Opmerkingen van algemene aard	15
2.2.2. Opmerkingen ten aanzien van het BvdB 2021	16
2.2.3. Artikelsgewijs commentaar	20
Art.1 20	
Artt. 2 t/m 5	20
Art. 6 20	
Art. 7 21	
Art. 8 23	
Art. 9 24	
Art. 10 24	
Art. 11 24	
Art. 12 25	
Art. 13 25	
Art. 14 25	
3. Een functionerend fiscaal verdragenbeleid voor Curaçao	26
3.2. Essentiële aanvulling op ontwerplandsbesluit, h.a.m.	26
3.2.1. Actievere medewerking en betrokkenheid van het Koninkrijk vereist	26
3.2.2. Meer rechtszekerheid en fiscale rechtsbescherming voor belastingplichtigen onder doeltreffend verdragsregime	27
3.3. Economische relevantie van uitbreiding van het verdragennetwerk	28
3.4. DTA's met belangrijkste handelspartners is randvoorwaardelijk	29
4. Conclusie	32

Advies van de Sociaal-Economische Raad (SER) zoals vastgesteld in de buitengewone plenaire vergadering van 20 december 2021 betreffende het ontwerplandsbesluit, houdende algemene maatregelen, ter uitvoering van artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (landsbesluit voorkoming van dubbele belasting) (zaaknummer 2020/043255; referentienummer 108/2021-SER).

Samenvatting van conclusies en aanbevelingen

- Op 2 november 2021 heeft de Sociaal-Economische Raad (SER) een adviesverzoek ontvangen van de regering betreffende het ontwerplandsbesluit, houdende algemene maatregelen, ter uitvoering van artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (landsbesluit voorkoming van dubbele belasting) (zaaknummer 2020/043255; referentienummer 108/2021-SER).
- Het ontwerplandsbesluit, h.a.m., beoogt blijkens de bijbehorende nota van toelichting uitvoering te geven aan artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2013, no. 53) en stelt nadere regels vast omtrent de voorkoming van dubbele belasting in niet-verdragssituaties. Door de beperking tot niet-verdragssituaties kan worden opgemerkt dat de reikwijdte ervan tot op zekere hoogte beperkt is.
- De SER stelt op voorhand dat voorspelbare en transparante belastingregels essentieel zijn voor grensoverschrijdende handel, particuliere investeringen, werkgelegenheid en groei. In aanvulling daarop is de SER van mening dat een rechtvaardig belastingstelsel, waarbij inkomen en vermogen, verkregen in de eigen jurisdictie dan wel in het buitenland, op een economisch doelmatige wijze dient te worden herverdeeld. Dat draagt bij aan een aantrekkelijker fiscaal-juridische en financiële infrastructuur.
- Bij internationale structuren is het voorkomen van dubbele belasting veelal een hoofdvoorwaarde bij de keuze voor (de wijze van) een investering. De SER deelt de opvatting dat dat niet alleen juridisch, maar ook ethisch/moreel een te eerbiedigen standpunt is.
- Dubbele belasting is schadelijk en klemmt temeer, aangezien 'double taxation', zeker in contextuele zin, indruist tegen de ambitie om de mogelijkheden die het Curaçaose fiscaal-juridische en financiële klimaat biedt met de daarbij behorende dienstverlenende activiteiten (advocatuur, notariaat, bankwezen, fiscalisten, trustkantoren), voor zover mogelijk, te verruimen of op zijn minst te behouden op het huidige niveau.
- Eén van de middelen die een land ter beschikking staat, is het sluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting naar de winst of inkomen. Curaçao beschikt echter nog niet over een zodanig verdragennetwerk dat erop moet toezien dat voornoemde juridische dubbele belasting wordt verminderd of voorkomen. Het voorliggend ontwerp voorziet daarom in de mogelijkheid dat in bepaalde situaties in Curaçao woonachtig of gevestigde personen een tegemoetkoming kunnen krijgen ingeval sprake is van juridische dubbele belasting. Het ontwerp

omvat maatregelen ter voorkoming van juridische dubbele belasting voor de inkomstenbelasting, winstbelasting, loonbelasting en successierechten.

- De noodzaak tot vaststelling, bekendmaking en inwerkingtreding van het ontwerp-landsbesluit, h.a.m., wordt in de bij het ontwerp behorende nota van toelichting als volgt nader onderbouwd: "In de laatste jaren is veel aandacht uitgegaan naar het stroomlijnen van het Curaçaose belastingstelsel met de internationaal aanvaarde standaarden. Daarbij is vooral gewerkt aan de winstbelasting. Echter, ook andere regelingen dienen als gevolg van de nieuwe standaarden van de gewijzigde Landsverordening op de winstbelasting 1940 te worden aangepast. Bijvoorbeeld de Belastingregeling Nederland Curaçao (hierna: BRNC) zal in de toekomst nauwer bij de internationale standaarden aansluiten. Het is daarom, ook in het belang van het vestigingsklimaat, dat Curaçao dit landsbesluit publiceert."
- Naar het oordeel van de SER is met vorengenoemde argumentatie, waarin onder meer is onderkend dat ook de inkomstenbelasting, loonbelasting en successierechten dienen aan te sluiten bij de nieuwe internationaal aanvaarde fiscale normen en standaarden, de noodzaak van het ontwerp genoegzaam aangetoond, waardoor er sprake is van compliance met artikel 4, eerste lid, van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving'. Dat in de onderbouwing bovendien de aannahme wordt onderstreept dat de beoogde regeling in het belang is van het Curaçaose vestigingsklimaat (lees: investeringsklimaat) voegt daar een extra dimensie aan toe vanwege de mogelijke positieve macro-economische en sociaaleconomische effecten.
- In algemene zin is het van belang te onderkennen dat bij een voorgesteld besluit bevattende specifieke bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting in niet-verdragssituaties, het scheppen van duidelijkheid prioriteit verdient, nog afgezien van het feit of iedereen met de manier van voorkoming het mee eens zal zijn.
- De SER constateert dat tot op heden, in voorkomende gevallen, besluiten ter voorkoming van dubbele belasting voornamelijk genomen worden vanuit ongeschreven of ongepubliceerd Curaçaos beleid op het terrein van het internationale fiscaal recht met als reëel risico dat dit in de praktijk tot interpretatieverschillen leidt. Vanuit het perspectief van eenduidigheid, transparantie en ook rechtsbescherming, is continuering van deze praktijk alleszins onwenselijk.
- De SER onderstreept derhalve het belang van het nemen en publiceren van een besluit aan de hand van formele en vastgestelde fiscale beleidsregels die de mogelijkheid tot interpretatieverschillen zal verkleinen. Vandaar dat de SER de aanbeveling doet om gebruik te maken van concrete rekenvoorbeelden in het ter advisering voorgelegd ontwerp met bijbehorende NvT. Rekenvoorbeelden zijn een manier om mogelijke interpretatieverschillen zoveel mogelijk te voorkomen. Aan de hand van een rekenvoorbeeld kan er alsdan duidelijkheid worden verschaft met betrekking tot de wijze waarop de belasting in de praktijk moet worden geïnd. Ook dienen rekenvoorbeelden als zelfreflectie, omdat beleidsmakers aan de hand van rekenvoorbeelden die *ex ante* worden gepresenteerd, een redelijke adequate inschatting kunnen maken of de ontwerp-regeling in praktische zin uitvoerbaar, berekenbaar, betrouwbaar en handhaafbaar is.

- In dit kader acht de SER het van belang op te merken dat rekenvoorbeelden vooral relevantie hebben bij de winstbelasting, aangezien het Curaçaose fiscale stelsel met ingang van 1 januari 2020, mede ter voldoening aan nieuwe OESO-standaarden met een territoriaal systeem te maken heeft voor de winstbelasting. Dit houdt in dat op grond van artikel 4, vierde lid, van de Landsverordening op de winstbelasting 1940, slechts in de grondslag worden begrepen voordelen die kunnen worden toegerekend aan de binnenlandse onderneming. Door de voorgestelde maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting aan te laten sluiten op erkende methodes, zoals de OESO-methodes aangaande berekeningen, kan er duidelijkheid worden geschapen op basis van bestaande, internationaal aanvaarde, beleidsdocumenten en -richtlijnen en rekenmodellen.
- De SER plaatst verder de kanttekening dat het ontbreken van (sub)koppen of paragrafen in het onderhavig ontwerp niet bijdraagt aan de leesbaarheid. Integendeel. De lezer moet gaan zoeken welke bepalingen betrekking hebben op welke belastingsoorten. Derhalve wordt voorgesteld om de bepalingen die betrekking hebben op specifieke belastingsoorten, deze belastingsoorten ook als zodanig in een (sub)kop te vermelden.
- Verder staat de SER kort stil bij het Nederlandse Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: BvdB 2001), aangezien het evident zichtbaar is dat het BvdB 2001, wat betreft uitgangspunten, beginselen en doelstellingen, in brede zin, als model heeft gestaan voor het onderhavige ontwerp. Aangezien het Nederlandse belastingstelsel een stuk complexer is dan het Curaçaose, lijkt het de SER niet aannemelijk dat in casu een 'copy-paste-model' is overwogen. Benadrukt zij hierbij dat een 'copy-paste-model' het niet alleen voor de belastingbetaler maar ook voor een ieder die enigszins betrokken is bij het Curaçaose beleid ten aanzien van voorkoming in de sfeer van het internationale fiscaal recht, het aanzienlijk gecompliceerder maakt, hetgeen geenszins de bedoeling van de regering kan zijn.
- De SER constateert dat terwijl het voorliggende ontwerp krachtens artikel 1 van toepassing wordt verklaard op de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de winstbelasting en de successiebelasting in Curaçao, het Nederlandse besluit BvdB 2001 meerdere belastingsoorten adresseert; niet alleen de voorkoming van dubbele inkomstenbelasting, loonbelasting en vennootschapsbelasting, maar ook die van een viertal andere belastingen (erfbelasting, schenkbelasting, kansspelbelasting en bankenbelasting), die, naar het oordeel van de SER, met elkaar en met de eerste drie belastingen weinig raakvlakken vertonen. Het lijkt aannemelijk dat de Nederlandse wetgever, door uiteenlopende belastingen onder de werking van het BvdB 2021 regime te laten vallen, versnippering van de voorkomingsbepalingen over diverse wetten en besluiten had willen voorkomen.
- Het vorengenoemde brengt de SER meteen bij een andere constatering, waarmee direct ook de vraag wordt beantwoord waarom Curaçao de hierboven uiteengezette Nederlandse beleidslijn ter voorkoming van verdere versnippering niet heeft gevolgd of redelijkerwijs heeft kunnen volgen. Dit is volgens de SER hoofdzakelijk te wijten aan het gegeven dat in tegenstelling tot Nederland, Curaçao een zeer beperkt verdragen netwerk kent dat erop moet toezien dat juridische dubbele belasting wordt verminderd of voorkomen.

- Anders dan Curaçao, heeft Nederland per 1 oktober 2021 met 138 landen (volledige) belastingverdragen gesloten ter voorkoming van dubbele heffing van directe belastingen, zogenaamde 'Double Taxation Agreements' (DTA's); een opvallende toename van het aantal DTA's vergeleken met bijna 4 jaar geleden (1 januari 2018) toen Nederland nog met 90 landen een DTA had. Het vorengaande vormt een opvallend contrast met het aantal DTA's dat Curaçao, eveneens een land binnen het Koninkrijk, tot dusverre heeft gesloten, namelijk één, met Noorwegen. Curaçao heeft daarentegen wel een groot aantal overeenkomsten inzake uitwisseling van belastinginformatie ("Tax and Information Exchange Agreements", TIEA's) en enkele mini-verdragen afgesloten. Echter, het valt de SER op dat volledige belastingverdragen afsluiten lijkt niet te lukken. Niettegenstaande het feit dat Curaçao diverse malen onderhandelingen is gestart met potentiële verdragspartners en zelfs tot ondertekening is overgegaan van enkele overeenkomsten, is het tot op heden niet tot een ratificatie van deze DTA's gekomen.
- Waarom het Koninkrijk tot nog toe niet is overgegaan tot ratificatie, is de SER niet bekend. Niet onbeduidend hierbij is daarom de opmerking dat meer daadkracht en slagvaardigheid mag worden verwacht van het Koninkrijk en de Koninkrijksorganen, zeker in gevallen waarbij Curaçao als autonoom land binnen het Koninkrijk met volledige fiscale autonomie, op goede gronden te kennen geeft een aanmerkelijk belang te verwachten van het aangaan van DTA's met geïnteresseerde verdragspartijen. Als basisuitgangspunt dient hierbij te gelden dat bij onderhandelingen meer aandacht dient te worden besteed aan de vraag wat nodig is voor de uitvoering van verdragen in Curaçao. Een actievere ondersteuning door het betrokken vakdepartement en het ministerie van Buitenlandse Zaken is daarbij onontbeerlijk. Om te bepalen in hoeverre deze technische assistentie noodzakelijk is, is artikel 11, derde lid, van het Statuut leidend. Het gaat dan om gewichtige gevolgen voor of bijzondere betrokkenheid van de Caribische landen. Meer concreet kunnen dezelfde criteria worden gehanteerd als bij de vraag wanneer de landen (anderszins) geraakt worden door een verdrag.
- Daarnaast verdient het aanbeveling om bij de inrichting van de procedures rekening te houden met de institutionele capaciteit van Curaçao en met de verplichting die Curaçao conform de eigen Staatsregeling heeft om de Raad van Advies te betrekken. In het licht van het vorengaande onderschrijft de SER volledig de door de Afdeling advisering van de Raad van State van het Koninkrijk op 2 juli 2021 gepubliceerd ongevraagd advies over het Koninkrijk, verdragen en het Unierecht. De SER dringt er bij de regering op aan goede nota te nemen van dit advies.
- Bij een nadere analyse van het Nederlandse Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 constateert de SER verder dat Nederland van oudsher pleegt te opteren voor een vrijstellingsmethode als techniek om voor zijn inwoners dubbele belasting te voorkomen. Op dit beleid worden maar weinig uitzonderingen gemaakt. De vrijstellingsmethode die Nederland als woonland in het BvdB 2001 alsmede in vrijwel al zijn huidige belastingverdragen hanteert, is niet objectvrijstelling doch een belastingvrijstelling. Daarbij wordt het (buitenlandse) inkomensbestanddeel waarvan het heffingsrecht is toegewezen aan een andere verdragsstaat niet uit de Nederlandse belastinggrondslag geëlimineerd, maar wordt een met dat inkomensbestanddeel overeenkomende evenredige vermindering van de Nederlandse belasting verleend. De SER constateert dat het voorliggende ontwerplandsbesluit, h.a.m., van ditzelfde principe uitgaat.

- De SER stelt echter op basis van geldende vaste rechtspraak van de Hoge Raad vast dat Nederland met zijn methode van belastingvrijstelling, internationaal gezien, enigszins uit de pas loopt. Artikel 23A van het OESO Modelverdrag gaat immers uit van een objectvrijstelling als techniek ter voorkoming van dubbele belasting. Ingeval van een objectvrijstelling wordt het buitenlandse inkomensbestanddeel wel geëlimineerd uit de grondslag waarnaar het woonland belasting heft.
- De SER beveelt aan met vorengenoemd aspect rekening te houden in het licht van vaste jurisprudentie van de Hoge Raad, met name in gevallen waarbij er sprake is van zogenaamde 'driehoeksituaties'.
- Bij lezing van de studie "Triangular Cases", is het, naar het oordeel van de SER, goed zich te realiseren dat artikel 23A van het OESO Modelverdrag voorziet in een objectvrijstelling en niet in een belastingvrijstelling. De SER acht het wenselijk hieraan de nodige aandacht te besteden, temeer nu het Gerecht in Eerste Aanleg van Curaçao in zijn uitspraak van 16 augustus 2019 ECLI:NL:OGEAC:2019:171 (zaaknummer: C1JR201900185) ervan uit is gegaan dat het voorkomingsbeleid van Curaçao gebaseerd is op het OESO Modelverdrag. De SER wil hierbij, wellicht ten overvloede, aantekenen dat het onderhavige ontwerpplandsbesluit, h.a.m., in de regel uitgaat van bilaterale verhoudingen in niet-verdragssituaties. In bilaterale verhoudingen realiseren belastingverdragen op een adequate wijze dat dubbele belastingheffing wordt gereduceerd tot enkelvoudige belastingheffing. Is er echter sprake van een zogenoemde "triangular case", waarin niet twee landen het heffingsrecht claimen maar drie, kan een bilateraal belastingverdrag of andersoortig arrangement, zoals nader uitgewerkt in het voorliggende ontwerpplandsbesluit, h.a.m., tekortschieten. Dubbele belastingheffing kan alsnog optreden, hetgeen in weerwil is met de afspraken gemaakt in OESO/OECD-verband. De SER deelt de opvatting dat ook in deze driehoeksverhoudingen het van eminent belang is dat de uiteindelijke heffing enkelvoudig is. De SER doet derhalve de suggestie om in de nota van toelichting behorende bij het onderhavige ontwerp de nodige aandacht te besteden aan vorengenoemd aspect en om concreet aan te geven in hoeverre en op welke wijze effectief zal worden omgegaan in de hierboven beschreven driehoeksituaties; het vorengaande bij voorkeur geïllustreerd aan de hand van één of meerdere voorbeeldcasussen.
- Dat met het voorliggende ontwerp beoogd wordt uitvoering te geven aan artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen acht de SER weliswaar een zeer belangrijke stap voorwaarts, echter nog niet voldoende. Een aanvullende modaliteit, die aanvaardbaar en actueel is, dient naar het oordeel van de raad toch gezocht te worden in een drastische uitbreiding van het bestaande fiscale verdragenennetwerk van Curaçao, hetgeen in de pas loopt met wat zich in de internationale fiscale wereld aan het voltrekken is.
- Het hoofddoel van een bilateraal belastingverdrag is het bevorderen van economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting waarbij belastingontwijking en –ontduiking wordt voorkomen. In een DTA worden de heffingsrechten verdeeld waardoor het risico op dubbele belasting sterk wordt tegengegaan. Hierdoor wordt een mogelijke drempel voor inwoners uit beide landen om economische activiteiten in het betreffende andere land te ontplooiën weggenomen. Het verdrag zorgt voor rechtszekerheid voor de belastingplichtigen in beide landen. Curaçao heeft gezien de open economie en de zeer kleine thuismarkt belang bij

een uitgebreid verdragennetwerk op basis van onder meer de signaalfunctie die daarvan uitgaat en het mogelijke sneeuwbaaleffect dat kan optreden (toenemende belangstelling bij andere verdragspartijen).

- Belastingverdragen kunnen belemmeringen voor buitenlandse ondernemingen om zich in Curaçao te vestigen wegnemen en zo de werkgelegenheid bevorderen. Verder is het van belang belemmeringen weg te nemen voor Curaçaose ondernemingen om competitief te kunnen opereren op buitenlandse markten. Ook buitenlandse en of in het buitenland woonachtige Curaçaose werknemers, gepensioneerden, zelfstandigen, sporters, artiesten en studenten die in Curaçao activiteiten ontplooiën, hier beleggen of hier (komen) wonen, kunnen tegen dubbele belasting aanlopen in het geval meer dan één land (elk op basis van hun nationale wet) over hetzelfde inkomen van deze personen, belasting wil heffen. Daarnaast kan het belastingverdrag een nuttige rol spelen bij het effectueren van belastingheffing in grensoverschrijdende situaties door bijvoorbeeld afspraken te maken over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering door de belastingdiensten.
- De SER vestigt de aandacht erop dat een complex van factoren een rol spelen bij de beslissing om al dan niet onderhandelingen over een belastingverdrag met een andere staat te beginnen. In beginsel staat Curaçao, voor zover de SER dat redelijkerwijs kan beoordelen, open voor een belastingverdrag met ieder andere staat. Wel dwingen capaciteitsbeperkingen tot prioritering. Bij de prioritering spelen aard en omvang van de (potentiële) economische betrekkingen een belangrijke rol. Verder is de interactie van de fiscale stelsels van belang (treedt er dubbele belasting op) en ten slotte kunnen ook politieke en diplomatieke factoren een rol spelen.
- Ten aanzien van de noodzaak om een belastingverdrag te sluiten kan volgens de SER het standpunt worden ingenomen dat een verdrag, strikt genomen, niet noodzakelijk is aangezien Curaçao evenals landen als India, Hong Kong en het Verenigd Koninkrijk, geen bronheffingen kent. Daarentegen kan beargumenteerd worden dat een volledig belastingverdrag ook andere inkomsten regardeert die de economie van een land sterk kunnen beïnvloeden. De SER verwijst hierbij naar de regeling van artikel 17 van het OESO Modelverdrag voor sporters en artiesten. Immers voor een klein eiland als Curaçao kan het organiseren van grootschalige internationale evenementen (bijvoorbeeld het North Sea Jazz festival) een behoorlijke impact hebben op de economie, met name voor de hospitality service, horeca en detailhandel.
- Nu Curaçao in het kader van het OESO BEPS project aanpassingen heeft aangebracht in de winstbelasting, is het de vraag of deze aanpassingen afdoende zijn om de verdragsrechtelijke status van Curaçao positief te beïnvloeden; meer in het bijzonder of de bereidheid van andere landen om met Curaçao een belastingverdrag te sluiten is toegenomen.
- De SER meent van wel. Uitbreiding van het fiscale verdragennetwerk wordt dan ook ten sterkste aanbevolen, te beginnen met de landen waarmee Curaçao intensieve handelsbetrekkingen onderhoudt (de VS, Colombia, de Bolivariaanse Republiek Venezuela, de Dominicaanse Republiek). Daarbij heeft de regering een leidende en sturende rol die daadwerkelijk, op proactieve wijze, moet worden ingevuld. Ofschoon de institutionele capaciteit bij de overheid daar wellicht onder de huidige omstandigheden zich daar moeilijk voor leent, een gedegen doch realistische planning en prioritering blijven prioti niettemin geboden.

- In de versterking van de verdragsrechtelijke status van Curaçao in fiscaal opzicht ziet de SER een bruikbare 'tool' om agressieve belastingplanning en ongewenste praktijken zoals belastingontwijking en -ontduiking duurzaam te bestrijden waardoor het internationale fiscale imago van Curaçao verder opgevizeld wordt.

1. Inleiding

1.1. Adviesaanvraag

Op 2 november 2021 heeft de Sociaal-Economische Raad (SER) een adviesverzoek ontvangen van de regering betreffende het ontwerplandsbesluit, houdende algemene maatregelen, ter uitvoering van artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (landsbesluit voorkoming van dubbele belasting) (zaaknummer 2020/043255; referentienummer 108/2021-SER), hierna verder aan te duiden als 'het ontwerplandsbesluit, h.a.m.' of het 'ontwerp'. Ten grondslag aan het adviesverzoek ligt het besluit van de Raad van Ministers van 27 oktober 2021 (zaaknummer 2020/043255) dat op schriftelijke voordracht van de Minister van Financiën van 22 oktober 2021 is genomen. Daarbij zijn de ambtelijke adviezen van de Directie Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën (hierna: DFZ) van 20 oktober 2021 (kenmerk 2020/163; zaaknummer 2020/043255) en van de Directie Wetgeving en Juridische Zaken van het Ministerie van Algemene Zaken (hierna: WJZ) van 11 juni 2021 (WJZ 21/0044; zaaknummer 2020/043255) in acht genomen.

Het ontwerplandsbesluit, h.a.m., beoogt blijkens de bijbehorende nota van toelichting (hierna: NvT) uitvoering te geven aan artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2013, no. 53) en stelt nadere regels vast omtrent de voorkoming van dubbele belasting in niet-verdragssituaties. Artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen bepaalt dat, ter voorkoming van dubbele belasting in gevallen waarin daaromtrent niet op andere wijze is voorzien, bij landsbesluit, houdende algemene maatregelen, regels kunnen worden gesteld ten einde gehele of gedeeltelijke vrijstelling of vermindering van de belasting te verlenen, voor zover het voorwerp van de belasting onderworpen is aan een belasting die vanwege een ander land van het Koninkrijk, een andere mogendheid of een volkenrechtelijke organisatie wordt geheven.¹ Door de beperking tot niet-verdragssituaties kan worden opgemerkt dat de reikwijdte ervan tot op zekere hoogte beperkt is.

1.2. Reikwijdte van het advies

Dit SER-advies beperkt zich niet louter tot de juridische, fiscaaltechnische en inhoudelijke aspecten van de beoogde uitvoeringsregeling. De reikwijdte is breder en omvat andere dimensies die beoordeeld worden op basis van de drie doelstellingen van het sociaaleconomisch beleid waarop de SER in zijn advisering specifieke aandacht aan besteedt. Dit zijn:

- Een evenwichtige economische groei binnen het kader van het streven naar duurzame ontwikkeling;
- Een zo groot mogelijke arbeidsparticipatie;
- De totstandkoming van een redelijke inkomensverdeling.

De fiscaliteit heeft invloed op alle drie de doelstellingen: op een evenwichtige economische groei via het vergroten van en verdelen van de 'koek', op de arbeidsparticipatie via de lasten op arbeid en op een evenwichtige inkomensverdeling.

Voorkoming van dubbele belasting voor situaties waarin niet op andere wijze, bijvoorbeeld door middel van belastingverdragen, in voorkoming van dubbele belasting is voorzien, past zeker binnen deze

¹ Zie hoofdstuk VIII Bepalingen van internationaal recht in de landsverordening.

doelstellingen. De SER wil op voorhand benadrukken dat voorspelbare en transparante belastingregels essentieel zijn voor grensoverschrijdende handel, particuliere investeringen, werkgelegenheid en groei. In aanvulling daarop is de SER van mening dat een rechtvaardig belastingstelsel, waarbij inkomen en vermogen, verkregen in de eigen jurisdictie dan wel in het buitenland, evenwel op een economisch doelmatige wijze dient te worden herverdeeld. Dat draagt bij aan een aantrekkelijker Curaçaose fiscaal-juridische en financiële infrastructuur.

Bij internationale structuren is het voorkomen van dubbele belasting veelal een hoofdvoorwaarde bij de keuze voor (de wijze van) een investering.² De SER deelt de opvatting dat dat niet alleen juridisch, maar ook ethisch/moreel een te eerbiedigen standpunt is. Dubbele belasting valt namelijk moeilijk te rechtvaardigen. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) / 'Organization for Economic Cooperation and Development' (OECD) oordeelt hierover als volgt:

"International judicial double taxation [...] has harmful effects on the international exchange of goods and services and cross-border movements of capital, technology and persons. In recognition of the need to remove this obstacle to the development of economic relations between countries, as well as of the importance of clarifying and standardizing the fiscal situation of taxpayers who are engaged in activities in other countries, the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital provides a means to settle on a uniform basis the most common problems that arise in the field of international juridical double taxation."³

In een volgend hoofdstuk komt de SER terug op het OESO-modelverdrag. Dubbele belasting is schadelijk en klemt temeer, aangezien 'double taxation', zeker in contextuele zin, indruist tegen de ambitie⁴ om de mogelijkheden die het Curaçaose fiscaal-juridische en financiële klimaat biedt met de daarbij behorende dienstverlenende activiteiten (advocatuur, notariaat, bankwezen, fiscalisten, trustkantoren), voor zover mogelijk, te verruimen of op zijn minst te behouden op het huidige niveau. Bezien vanuit het hierboven beschreven perspectief zal de SER, ten aanzien van het voorliggend ontwerp, aanbevelingen doen met betrekking tot de algehele beleidsmatige inkadering, met specifieke aandacht voor het Curaçaose fiscale verdragenbeleid dat momenteel verre van toereikend is. Dit, vanuit de grondgedachte dat belastingverdragen in het algemeen en bilaterale belastingverdragen ter voorkoming van dubbele heffing van directe belastingen, in het bijzonder, zogeheten 'Double Taxation Agreements' (DTA's), een aantrekkelijk vestigingsklimaat ondersteunen.

1.3. Opzet advies

Dit advies is als volgt opgebouwd. Hoofdstuk 2 is gewijd aan de inhoud van het ontwerpbesluit, h.a.m., waarbij zal worden ingegaan op juridische, fiscaaltechnische en ook inhoudelijke aspecten

² Freek Snel; 'Voorkomen dubbele belasting is geen belastingontwijking'; juli 2017; Fiscaalconsult <https://www.fiscaalconsult.nl/56/voorkomen-dubbele-belasting-is-geen-belastingontwijking.htm>

³ OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: An overview of available products; <https://www.oecd.org/tax/treaties/oecd-model-tax-convention-available-products.htm>

⁴ Deze ambitie is als volgt verwoord in het regeerakkoord 2021-2025 'Un Gobernashon di Pueblo, pa Pueblo i huntu ku Pueblo di Kòrsou Ta Pueblo su Bùrt!' (30 april 2021), in hoofdstuk 5 (Ministerie van Financiën), onder de kop 'Sektor finansiero internashonal' (p. 48): "Hopi kambio a tuma lugá den e sektor finansiero internashonal, prinsipalmente riba tereno di "offshore". Ku bista riba futuro gobièrnu mester tin kontakto intensivo ku e grupo aki (CIFA) pa komprondé nan nesesidatnan i kaminda ta posibel tradusí esaki den sosten na e sektor i desaroyo di produktonan nobo den kuadro e realidat nobo ku ta mas "on-shore" kaminda "compliance", "transparency" i "substance" ta di sumo importansia."

aangaande specifieke bepalingen uit het ontwerp. In hoofdstuk 3 plaatst de SER het vraagstuk van voorkoming van dubbele belasting in een breder context waarbij, met het oog op versterking van het ondernemers- en investeringsklimaat in Curaçao, zal worden stilgestaan bij het nut, de noodzaak en wenselijkheid van een coherent en toereikend fiscaal verdragenbeleid dat behalve effectief ook breed gedragen wordt. Dit vormt het aangrijpingspunt voor de aanbevelingen van de SER zoals geformuleerd in hoofdstuk 4.

2. Inhoud en strekking van het ontwerplandsbesluit, h.a.m.

Zoals in hoofdstuk 1 is aangegeven, biedt artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen de mogelijkheid om bij landsbesluit, houdende algemene maatregelen, indien hieromtrent niet op een andere manier in is voorzien, regels te stellen ter voorkoming van dubbele belasting. Het doel van deze regels is het geheel of gedeeltelijk vrijstellen of verminderen van belasting te bewerkstellingen voor personen die in Curaçao wonen of zijn gevestigd en die zowel in Curaçao als in een ander jurisdictie over hetzelfde belastbaar inkomen of winst in de heffing worden betrokken.

Eén van de middelen die een Land ter beschikking staat, is het sluiten van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting naar de winst of inkomen. Curaçao beschikt echter nog niet over een zodanig verdragen netwerk dat erop moet toezien dat voornoemde juridische dubbele belasting wordt verminderd of voorkomen. In hoofdstuk 4 komt de SER hierop terug. Het voorliggend ontwerp voorziet daarom in de mogelijkheid dat in bepaalde situaties in Curaçao woonachtig of gevestigde personen⁵ een tegemoetkoming kunnen krijgen ingeval sprake is van juridische dubbele belasting. Het ontwerp omvat maatregelen ter voorkoming van juridische dubbele belasting voor de inkomstenbelasting, winstbelasting, loonbelasting en successierechten.⁶

Voordat de SER verder gaat met een inhoudelijke analyse van het voorliggende ontwerp, acht hij het wenselijk en passend aan te geven wat hij, gelet op het belastingrecht en de belastingpraktijk, verstaat onder "dubbele belasting". De SER constateert dat in dit kader twee begrippen worden gehanteerd, te weten (i) economisch dubbele belasting en (ii) juridisch dubbele belasting. Er wordt gesproken van economisch dubbele belasting indien:

- "bij twee natuurlijke personen of lichamen over één object door één of twee instanties belasting wordt geheven of
- bij één persoon tweemaal over formeel verschillende, doch materieel identieke objecten door één of twee instanties belasting wordt geheven.

Van juridisch dubbele belasting wordt gesproken indien één persoon over één object door twee heffingsbevoegde instanties wordt belast. Wanneer de twee heffingsbevoegde instanties in verschillende staten (jurisdicties) liggen, wordt gesproken van internationale juridisch dubbele belasting.⁷ ⁸ Waar in het

⁵ Hier wordt expliciet bedoeld op natuurlijke personen en rechtspersonen. Voor de laatste wetsteksten met betrekking tot het Curaçaose rechtspersonenrecht, zie in aanvulling op P.B. 2020, no. 163, het door VanEps, Kunneman, VanDoorn, uitgebrachte document 'Burgerlijk Wetboek Boek 2; rechtspersonen Curaçao; wijzigingen per 1 januari 2021 (gemarkeerd ten opzichte van versie tot en met december 2020)'; <https://www.ekvandoorne.com/wp-content/uploads/2021/02/EKVD-Compare-Boek-2-BW-Curacao.pdf>

⁶ Zie tevens het advies d.d. 20 oktober 2021 met kenmerk 2020/163 (zaaknummer 2020/043255) van de Sector Directeur Fiscale Zaken; <https://wetten.overheid.nl/BWBR0016602/2004-04-13>.

⁷ Zie ook 'Syllabus vrijstelling, verrekening, verliescompensatie internationaal belastingrecht' (2021); besluit van de Directeur-generaal Fiscale Zaken namens de Nederlandse staatssecretaris van Financiën; [Regeling vervallen per 18-03-2021 met terugwerkende kracht tot en met 09-03-2021.] Geldend van 13-04-2004 t/m 08-03-2021.

⁸ In het lexicon van fiscale begrippen (glossary of tax terms) van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO/OECD) wordt de term 'dubbele belasting' (double taxation), inderdaad vanuit een nationale en internationale dimensie benaderd alsook vanuit een juridische en economische. Vanuit het eerste perspectief

vervolg van dit advies gesproken wordt over dubbele belasting is bedoeld internationale juridische dubbele belasting.

2.1. Noodzaak tot het ontwerpen van onderhavige regeling

De noodzaak tot vaststelling, bekendmaking en inwerkingtreding van onderhavige uitvoeringsregeling wordt in de bij het ontwerp behorende nota van toelichting als volgt nader onderbouwd:

"In de laatste jaren is veel aandacht uitgegaan naar het stroomlijnen van het Curaçaose belastingstelsel met de internationaal aanvaarde standaarden. Daarbij is vooral gewerkt aan de winstbelasting. Echter, ook andere regelingen dienen als gevolg van de nieuwe standaarden van de gewijzigde Landsverordening op de winstbelasting 1940 te worden aangepast. Bijvoorbeeld de Belastingregeling Nederland Curaçao (hierna: BRNC) zal in de toekomst nauwer bij de internationale standaarden aansluiten. Het is daarom, ook in het belang van het vestigingsklimaat, dat Curaçao dit landsbesluit publiceert."⁹

Naar het oordeel van de SER is met vorengenoemde argumentatie, waarin onder meer is onderkend dat ook de inkomstenbelasting, loonbelasting en successierechten dienen aan te sluiten bij de nieuwe internationaal aanvaarde fiscale normen en standaarden, de noodzaak van het ontwerp genoegzaam aangetoond, waardoor er sprake is van compliance met artikel 4, eerste lid, van de 'Aanwijzingen voor de regelgeving'¹⁰. Dat in de onderbouwing bovendien de aannahme wordt onderstreept dat de beoogde regeling in het belang is van het Curaçaose vestigingsklimaat (lees: investeringsklimaat) voegt daar een extra dimensie aan toe vanwege de mogelijke positieve macro-economische en sociaaleconomische effecten.

De SER wil, in het verlengde van het hierboven gestelde, ten overvloede opmerken dat hij in de afgelopen drie jaren diverse adviezen heeft uitgebracht met betrekking tot fiscale aangelegenheden die direct voortvloeien uit, dan wel raakvlakken hebben met, de hierboven reeds genoemde internationaal aanvaarde standaarden zoals aanbevolen door de OESO¹¹.

hanteert de OESO het volgende als vertrekpunt: "Domestic double taxation arises when comparable taxes are imposed within a federal state by sovereign tax jurisdictions of equal rank. International double taxation arises when comparable taxes are imposed in two or more states on the same taxpayer in respect of the same taxable income or capital, e.g. where income is taxable in the source country and in the country of residence of the recipient of such income." Vanuit het tweede perspectief wordt 'dubbele belasting' in een juridische context geplaatst wanneer "the same person is taxed twice on the same income by more than one state" en "Double taxation is economic if more than one person is taxed on the same item."; <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>.

⁹ NvT, p. 1.

¹⁰ Circulaire Aanwijzingen voor de regelgeving; 31 juli 2013 (zaaknummer 2011/39851).

¹¹ Genoemd kunnen worden onder andere het advies d.d. 20 maart 2018 inzake de ontwerp-landsverordening reparatie preferentiële belastingregimes (zaaknummer 2018/004389; ref.nr. 010/2018-SER); het advies d.d. 14 augustus 2018 betreffende het concept-landsbesluit, houdende algemene maatregelen, ter uitvoering van artikel 1, zevende lid, van de Landsverordening belastingfaciliteiten investeringen (zaaknummer 2018/31239; ref.nr. 105/2018-SER) en het briefadvies d.d. 4 augustus 2020 inzake de initiatiefontwerp-landsverordening tot wijziging van de Landsverordening winstbelasting 1940 (nr. 0330-1V/1920; ref.nr. 080/2020-SER). Deze adviezen zijn te vinden op de SER-website www.ser.cw.

2.2. Inhoudelijke analyse van het ontwerp

In deze paragraaf wordt onder meer stilgestaan bij de voorgestelde bepalingen in het ontwerp. Daar waar de SER van mening is dat tekstuele en of inhoudelijke aanpassingen gewenst en of noodzakelijk zijn, zal dat duidelijk gemotiveerd worden aangegeven. Alvorens daartoe wordt overgegaan, acht de SER het wenselijk enkele opmerkingen van algemene aard te maken ten aanzien van het ontwerp in zijn geheel.

2.2.1. Opmerkingen van algemene aard

In algemene zin is het van belang te onderkennen dat bij een voorgesteld besluit bevattende specifieke bepalingen ter voorkoming van dubbele belasting in niet-verdragssituaties, het scheppen van duidelijkheid prioriteit verdient, nog afgezien van het feit of iedereen met de manier van voorkoming het mee eens zal zijn. De SER constateert dat tot op heden, in voorkomende gevallen, besluiten ter voorkoming van dubbele belasting voornamelijk genomen worden vanuit ongeschreven of ongepubliceerd Curaçaos beleid op het terrein van het internationale fiscaal recht met als reëel risico dat dit in de praktijk tot interpretatieverschillen leidt. Vanuit het perspectief van eenduidigheid, transparantie en ook rechtsbescherming, is continuering van deze praktijk alleszins onwenselijk. De SER onderstreept derhalve het belang van het nemen en publiceren van een besluit aan de hand van formele en vastgestelde fiscale beleidsregels die de mogelijkheid tot interpretatieverschillen zal verkleinen. Vandaar dat de SER de aanbeveling doet om gebruik te maken van concrete rekenvoorbeelden in het ter advisering voorgelegd ontwerp met bijbehorende NvT. Rekenvoorbeelden zijn een manier om mogelijke interpretatieverschillen zoveel mogelijk te voorkomen. Aan de hand van een rekenvoorbeeld kan er alsdan duidelijkheid worden verschaft met betrekking tot de wijze waarop de belasting in de praktijk moet worden geïnd. Ook dienen rekenvoorbeelden als zelfreflectie, omdat beleidsmakers aan de hand van rekenvoorbeelden die *ex ante* worden gepresenteerd, een redelijke adequate inschatting kunnen maken of de ontwerpregeling in praktische zin uitvoerbaar, berekenbaar, betrouwbaar en handhaafbaar is. Aan de hand van rekenvoorbeelden wordt het namelijk a priori inzichtelijk hoe de belasting wordt verrekend indien de burger inkomsten verwerft uit of in verband met arbeid of onderneming in meer dan één jurisdictie.

De SER wil de aandacht erop vestigen dat uit het onderhavige ontwerp landsbesluit, h.a.m., niet met zekerheid kan worden vastgesteld hoe de belasting, in praktische zin, in een dergelijke situatie moet worden verrekend. In dit kader acht de SER het van belang op te merken dat rekenvoorbeelden vooral relevantie hebben bij de winstbelasting, aangezien het Curaçaose fiscale stelsel met ingang van 1 januari 2020, mede ter voldoening aan nieuwe OESO-standaarden met een territoriaal systeem te maken heeft voor de winstbelasting.¹² Dit houdt in dat op grond van artikel 4, vierde lid, van de Landsverordening op de winstbelasting 1940, slechts in de grondslag worden begrepen voordelen die kunnen worden toegerekend aan de binnenlandse onderneming. Door de voorgestelde maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting aan te laten sluiten op erkende methodes, zoals de OESO-methodes aangaande

¹² De afgelopen jaren is door de OESO/OECD het zogenoemde 'BEPS-project' ontwikkeld waarbij 'BEPS' staat voor de strijd tegen 'Base Erosion and Profit Shifting'. Dit project is wereldwijd uitgerold en dwingt landen ertoe hun fiscale stelsels te ontdoen van regelingen die kunnen leiden tot BEPS. Er zijn inmiddels meer dan 130 landen die het initiatief onderschrijven; zij nemen daarmee deel aan het zogenoemde 'All Inclusive Framework'. Aruba en Curaçao maken daar net als Nederland (inclusief Bonaire, Sint Eustatius en Saba) deel van uit. Zie onder andere: mr. G.D. Rekwest en prof. dr. P. Kavelaars, "De OESO, BEPS en de impact voor het fiscale stelsel van Curaçao"; verschenen in het Caribisch Juristenblad, aflevering 2 (2020); <https://www.bjutijdschriften.nl/tijdschrift/cjb/2020/2/CJB-D-20-00001>

berekeningen, kan er duidelijkheid worden geschapen op basis van bestaande, internationaal aanvaarde, beleidsdocumenten en -richtlijnen en rekenmodellen.

De SER plaatst verder de kanttekening dat het ontbreken van (sub)koppen of paragrafen in het onderhavig ontwerp niet bijdraagt aan de leesbaarheid. Integendeel. De lezer moet gaan zoeken welke bepalingen betrekking hebben op welke belastingsoorten. Derhalve wordt voorgesteld om de bepalingen die betrekking hebben op specifieke belastingsoorten, deze belastingsoorten ook als zodanig in een (sub)kop¹³ te vermelden: bijvoorbeeld, boven artikel 6, de (sub)kop: 'Inkomstenbelasting'; boven artikel 10: kop: 'Loonbelasting', boven artikel 11: 'Winstbelasting' en boven artikel 13: 'Successiebelasting'. Naar het oordeel van de SER maakt dat het (na)zoeken – en het uit elkaar houden van deze vrij gecompliceerde regeling – wat simpeler. De SER dringt er bij de regering op aan dit voorstel te overwegen.

2.2.2. Opmerkingen ten aanzien van het BvdB 2021

In het verlengde van de vorige paragraaf wil de SER kort stilstaan bij het Nederlandse Besluit voorkoming dubbele belasting 2001¹⁴ (hierna: BvdB 2001), aangezien het evident zichtbaar is dat het BvdB 2001, wat betreft uitgangspunten, beginselen en doelstellingen, in brede zin, als model heeft gestaan voor het onderhavige ontwerp. Aangezien het Nederlandse belastingstelsel een stuk complexer is dan het Curaçaose, lijkt het de SER niet aannemelijk dat in casu een 'copy-paste-model' is overwogen. Benadrukt zij hierbij dat een 'copy-paste-model' het niet alleen voor de belastingbetaler maar ook voor een ieder die enigszins betrokken is bij het Curaçaose beleid ten aanzien van voorkoming in de sfeer van het internationale fiscaal recht, het aanzienlijk gecompliceerder maakt, hetgeen geenszins de bedoeling van de regering kan zijn.

De SER constateert dat het BvdB 2001 drie belangrijke functies heeft¹⁵:

1. Het bevat een eenzijdige regeling voor de voorkoming van dubbele belasting in, kort gezegd, niet verdragssituaties.
2. Het fungeert als vangnet in gevallen waarin het verdrag een beperktere reikwijdte heeft dan het BvdB 2001;
3. Het beschrijft de wijze waarop dubbele belasting wordt voorkomen in verdragssituaties.

Uit de eerste functie volgt dat onderhavig ontwerp eveneens een eenzijdige regeling betreft ter voorkoming van dubbele belasting die conform de bijbehorende NvT "belangrijker is geworden door de uitspraak van 16 augustus 2019 van het gerecht in eerste aanleg van Curaçao."¹⁶ De SER zal verder niet

¹³ Bij voorkeur tussen aanhalingstekens (' ') en gecursiveerd.

¹⁴ BWBR0012095; het betreft een Algemene maatregel van Bestuur (AmvB) die zijn grondslag heeft in artikel 38, eerste lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen [BWBR0002320], dat het volgende voorschrijft: "Bij of krachtens algemene maatregel van bestuur kunnen ter voorkoming van dubbele belasting in gevallen waarin daaromtrent niet op andere wijze is voorzien, regelen worden gesteld ten einde gehele of gedeeltelijke vrijstelling of vermindering van belasting te verlenen, indien en voor zover het voorwerp van de belasting is onderworpen aan een belasting die vanwege een ander land van het Koninkrijk, een andere Mogendheid of een volkenrechtelijke organisatie wordt geheven." De SER stelt vast dat de tekst van artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen vrijwel identiek is aan de voorgaande geciteerde bepaling uit de Nederlandse Algemene Wet inzake rijksbelastingen.

¹⁵ A.H. Boekhoudt, "De eenzijdige regeling (Fiscale Monografieën nr. 31)": Wolters Kluwer, Deventer 2019, p. 4.

¹⁶ NvT, p. 1.; ECLI:NL:OGEAC:2019:171 (zaaknummer: C1JR201900185); Het Gerecht gaat er voor deze procedure vanuit dat op basis van Curaçaos beleid voorkoming van dubbele belasting wordt verleend bij gebrek aan een

ingaan op de merites van deze zaak en verwijst naar de omstandige toelichting in de NvT en naar voetnoot 14. Van belang in deze context acht de SER het fundamentele uitgangspunt dat waar “tussen twee landen geen verdrag ter voorkoming van dubbele belasting is gesloten [...] de bronstaat over het algemeen belasting zal heffen op de fondsen die haar land verlaten. Als de woonstaat dan de inkomsten in haar grondslag begrijpt zonder enige tegemoetkoming voor de in de bronstaat betaalde belasting ontstaat juridische dubbele heffing. Het is precies deze juridische dubbele heffing waarvoor landen eenzijdige regelingen ter voorkoming van dubbele belasting vaststellen.”¹⁷ Een eenzijdige regeling voor Curaçao wordt verder noodzakelijk geacht nu in artikel 21, zevende lid, van de Belastingregeling Nederland Curaçao¹⁸ (hierna: BRNC), voor het kunnen toepassen van een evenredigheidslimiet, vereist is dat Curaçao beschikt over wetgeving die een dergelijke evenredigheidslimiet voorschrijft. Zolang deze wetgeving niet bestaat, moet Curaçao een verrekening toepassen op basis van het volledige inkomen van de inwoner.¹⁹

Een tweede constatering is dat terwijl het voorliggende ontwerp krachtens artikel 1 van toepassing wordt verklaard op de inkomstenbelasting, de loonbelasting, de winstbelasting en de successiebelasting in Curaçao, het Nederlandse besluit BvdB 2001 meerdere belastingsoorten adresseert; niet alleen de voorkoming van dubbele inkomstenbelasting, loonbelasting en vennootschapsbelasting, maar ook die van een viertal andere belastingen (erfbelasting, schenkbelasting, kansspelbelasting en bankenbelasting), die, naar het oordeel van de SER, met elkaar en met de eerste drie belastingen weinig raakvlakken vertonen. Met Boulogne²⁰ is de SER het daarom eens dat dit “het BvdB 2001 meteen al tot een wat eclectisch geheel maakt.”²¹ Het lijkt aannemelijk dat de Nederlandse wetgever, door uiteenlopende belastingen onder de werking van het BvdB 2021 regime te laten vallen, versnippering van de voorkomingsbepalingen over diverse wetten en besluiten had willen voorkomen.

Het vorgenoemde brengt de SER meteen bij de derde constatering, waarmee direct ook de vraag wordt beantwoord waarom Curaçao de hierboven uiteengezette Nederlandse beleidslijn ter voorkoming van verdere versnippering niet heeft gevolgd of redelijkerwijs heeft kunnen volgen. Dit is volgens de SER

wettelijke regeling. Het gerecht gaat er voorts in deze uitspraak vanuit dat het voorkomingsbeleid van Curaçao is gebaseerd op het OESO Modelverdrag. In het OESO Modelverdrag wordt een aantal soorten van inkomsten uitsluitend toegewezen aan de woonstaat. Ten aanzien van andere inkomsten wordt ook een heffingsrecht aan de bronstaat toegewezen. Hierbij vermindert de woonstaat de in de woonstaat verschuldigde belasting door middel van een vrijstelling of door middel van het in mindering brengen van de in het buitenland betaalde belasting. Deze uitspraak van het gerecht in eerste aanleg bepaalde — bij gebrek aan informatie over het door de belastingdienst gevoerde beleid inzake voorkoming van dubbele belasting — dat belastingen die in het OESO Modelverdrag uitsluitend aan de woonstaat zijn toegewezen, zoals de in de onderhavige rechtszaak de door de belastingplichtige genoten rente, aan de woonstaat moeten worden toegewezen zonder dat de belastingplichtige de op die rente drukkende buitenlandse belasting op enigerlei wijze mag verrekenen met de in Curaçao betaalde belasting. Een dergelijke uitleg gaat echter voorbij aan het karakter van het OESO-Modelverdrag dat in haar aard een leidraad is voor onderhandeling tussen twee partijen en dat niet de bedoeling heeft om landen te informeren over door een land te voeren eenzijdig beleid ter voorkoming van dubbele belasting. Waar in het OESO-Modelverdrag is bepaald dat bepaalde inkomsten uitsluitend aan een land zijn toegewezen wordt in het algemeen ook het recht om te heffen aan het andere land ontegensprekend. Dat er dan in het woonland geen voorkoming van dubbele belasting nodig is spreekt voor zich, immers het andere land heft niets.

¹⁷ NvT, p. 1-2.

¹⁸ Rijkswet van 30 september 2015, houdende regeling voor Nederland en Curaçao tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en een woonplaatsfictie ter zake van erf- en schenkbelasting.

¹⁹ NvT, p. 2.

²⁰ Dr. G.F. Boulogne, “Een Wet voorkoming dubbele belasting 2021” in Nederlands Tijdschrift voor Fiscaal Recht (NTFR) 2021/903; aflevering 11, 2021; <https://www.ndfr.nl/content/NTFR2021-903>

²¹ Idem.

hoofdzakelijk te wijten aan het gegeven dat in tegenstelling tot Nederland, Curaçao een zeer beperkt verdragen netwerk kent dat erop moet toezien dat juridische dubbele belasting wordt verminderd of voorkomen.

Anders dan Curaçao, heeft Nederland per 1 oktober 2021 met 138 landen (volledige) belastingverdragen gesloten²² ter voorkoming van dubbele heffing van directe belastingen; de reeds in het voorgaande hoofdstuk genoemde 'Double Taxation Agreements' (DTA's); een opvallende toename²³ van het aantal DTA's vergeleken met bijna 4 jaar geleden (1 januari 2018) toen Nederland nog met 90 landen een DTA had²⁴. Het vorengaande vormt een opvallend contrast met het aantal DTA's dat Curaçao, eveneens een land binnen het Koninkrijk, tot dusverre heeft gesloten, namelijk één, met Noorwegen²⁵. Curaçao heeft daarentegen wel een groot aantal overeenkomsten inzake uitwisseling van belastinginformatie ("Tax and Information Exchange Agreements", TIEA's)²⁶ en enkele mini-verdragen afgesloten²⁷. Echter, volledige belastingverdragen afsluiten lijkt niet te lukken.²⁸ Niettegenstaande het feit dat Curaçao diverse malen onderhandelingen is gestart met potentiële verdragspartners²⁹ en zelfs tot ondertekening is overgegaan van enkele overeenkomsten, zoals op 18 november 2015 met Malta³⁰, is het tot op heden niet tot een ratificatie van deze DTA's gekomen. In het volgende hoofdstuk zal de SER hierop terugkomen.

Bij een nadere analyse van het BvdB 2001 constateert de SER verder dat Nederland van oudsher pleegt te opteren voor een vrijstellingsmethode als techniek om voor zijn inwoners dubbele belasting te voorkomen.³¹ Op dit beleid worden maar weinig uitzonderingen gemaakt.³² De vrijstellingsmethode die Nederland als woonland in het BvdB 2001 alsmede in vrijwel al zijn huidige belastingverdragen hanteert, is niet objectvrijstelling doch een belastingvrijstelling. Daarbij wordt het (buitenlandse) inkomensbestanddeel waarvan het heffingsrecht is toegewezen aan een andere verdragsstaat niet uit de Nederlandse belastinggrondslag geëlimineerd, maar wordt een met dat inkomensbestanddeel overeenkomende evenredige vermindering van de Nederlandse belasting verleend.³³ Het voorliggende ontwerplandsbesluit, h.a.m., gaat uit van ditzelfde principe.

²² Zie 'Verdragenoverzicht van het Koninkrijk der Nederlanden per 1 oktober 2021';

<https://www.rijksoverheid.nl/documenten/circulaires/2021/11/15/verdragenoverzicht-per-1-oktober-2021>

²³ Een toename van 53% in minder dan vier jaar tijd.

²⁴ Het Nederlandse Ministerie van Financiën, "Verdragen op het gebied van directe belastingen per 1 januari 2018".

²⁵ Convention between the Kingdom of the Netherlands in respect of the Netherlands Antilles and the Kingdom of Norway for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income and on capital; Trb 1990, 4 (45 (1989) Nr. 1).

²⁶ Curaçao heeft TIEA's afgesloten met de Verenigde Staten (2007), Zweden (2011), Spanje (2010), Nieuw Zeeland (2008), Saint Vincent and the Grenadines (2011), Mexico (2011), IJsland (2012), Groenland (2012), Frankrijk (2012), Finland (2011), de Faroe-eilanden (2011), Denemarken (2009), Canada (2011) en Australië (2008); <http://www.dutchcaribbeanlegalportal.com/legal-documents/laws-ordinances/viewcategory/346-tax-agreements-curaçao>

²⁷ Deze verdragen hebben betrekking op enkele inkomensbestanddelen.

²⁸ Zie tevens: G.D. Rekwest, "De verdragsrechtelijke status van Curaçao"; verschenen in het Weekblad Fiscaal Recht (WFR) – 7263 – 22 november 2018; WFR 2018/218.

²⁹ Volgens het verdragenoverzicht van het Koninkrijk per 30 juni 2018 met Cuba, Jamaica, Qatar, San Marino, Seychellen en de Verenigde Arabische Emiraten.

³⁰ Convention between the Kingdom of the Netherlands, in respect of Curaçao, and the Republic of Malta for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income [BWV0006565].

³¹ Zie BvdB 2001, artt. 8, 10, 22, 24, 30 en 52.

³² Zie onder meer: Arrest Hoge Raad; ECLI:NL:HR:2002:AB2825;

<https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:HR:2002:AB2825>

³³ Idem.

De SER stelt echter op basis van geldende vaste rechtspraak van de Hoge Raad³⁴ vast dat Nederland met zijn methode van belastingvrijstelling, internationaal gezien, enigszins uit de pas loopt. Artikel 23A van het OESO Modelverdrag gaat immers uit van een objectvrijstelling als techniek ter voorkoming van dubbele belasting. Ingeval van een objectvrijstelling wordt het buitenlandse inkomensbestanddeel wel geëlimineerd uit de grondslag waarnaar het woonland belasting heft. Overigens blijkt uit paragraaf 37 van het commentaar op de artikelen 23A en 23B van het OESO Modelverdrag³⁵, dat een keuze voor een belastingvrijstelling in plaats van een objectvrijstelling in OESO-verband niet wordt afgewezen. Met betrekking tot artikel 23A zegt het commentaar uitdrukkelijk:

"(...) the Article may be altered so that the income in question is included in the taxable income in the State of residence. The State of residence must, in such cases, give up that part of the total tax appropriate to the income concerned. This procedure would give the same result as the Article in the form proposed. (...)"³⁶

De SER beveelt aan met vorengenoemd aspect rekening te houden in het licht van vaste jurisprudentie van de Hoge Raad, met name in gevallen waarbij er sprake is van zogenaamde 'driehoeksituaties'. Ten aanzien van de toepassing van bilaterale belastingverdragen in multilaterale situaties vraagt de SER in het bijzonder aandacht voor het volgende.

Bij lezing van de studie "Triangular Cases"³⁷, is het, naar het oordeel van de SER, goed zich te realiseren dat artikel 23A van het OESO Modelverdrag voorziet in een objectvrijstelling en niet in een belastingvrijstelling. De SER acht het wenselijk hieraan de nodige aandacht te besteden, temeer nu het Gerecht in Eerste Aanleg van Curaçao in zijn hierboven genoemde uitspraak van 16 augustus 2019 ECLI:NL:OGEAC:2019:171 (zaaknummer: C1JR201900185) ervan uit is gegaan dat het voorkomingsbeleid van Curaçao gebaseerd is op het OESO Modelverdrag. De SER wil hierbij, wellicht ten overvloede, aantekenen dat het onderhavige ontwerpbesluit, h.a.m., in de regel uitgaat van bilaterale verhoudingen in niet-verdragssituaties. In bilaterale verhoudingen realiseren belastingverdragen op een adequate wijze dat dubbele belastingheffing wordt gereduceerd tot enkelvoudige belastingheffing. Is er echter sprake van een zogenoemde "triangular case", waarin niet twee landen het heffingsrecht claimen maar drie, kan een bilateraal belastingverdrag of andersoortig arrangement, zoals nader uitgewerkt in het voorliggende ontwerpbesluit, h.a.m., tekortschieten. Dubbele belastingheffing kan alsnog optreden, hetgeen in weerwil is met de afspraken gemaakt in OESO/OECD-verband. De SER deelt de opvatting dat ook in deze driehoeksverhoudingen het van eminent belang is dat de uiteindelijke heffing enkelvoudig is³⁸. De SER doet derhalve de suggestie om in de nota van toelichting behorende bij het onderhavige ontwerp de nodige aandacht te besteden aan vorengenoemd aspect en om concreet aan te geven in hoeverre en op welke wijze effectief zal worden omgegaan in de hierboven beschreven driehoeksituaties; het vorengaande bij voorkeur geïllustreerd aan de hand van één of meerdere voorbeeldcasussen.

In wat volgt zal de SER artikelsgewijs commentaar leveren op het voorliggende ontwerp.

³⁴ Idem; arrest ECLI:NL:HR:2002:AB2825.

³⁵ Zie voetnoot 15.

³⁶ Zie 'Commentary on Articles 23A and 23B'; p. 318 van het commentaar behorende bij het Modelverdrag; <https://www.oecd.org/tax/treaties/1914467.pdf>

³⁷ E.E. Fet, "Triangular Cases; The Application of Bilateral Tax Treaties in Multilateral Situations" (Mei 2012); Universiteit van Amsterdam.

³⁸ Thierry Boonstra, "Triangular Cases in Europees Perspectief"; Tilburg University; <https://docplayer.nl/9315615-Masterscriptie-fiscaal-recht.html>

2.2.3. Artikelsgewijs commentaar

Art.1

De SER stelt vast dat artikel 1 van het ontwerpplandsbesluit, h.a.m., de reikwijdte van de voorgestelde regeling bepaalt. Deze komt overeen met hetgeen hierboven is gesteld ten aanzien van de belastingen waarop de regeling van toepassing zal zijn. Het is echter aan te bevelen om in artikel 1, eerste lid, vóór de verschillende belastingen, volledigheidshalve het woord 'de' in te voegen.

Artt. 2 t/m 5

Artikelen 2 tot en met 5 bevatten louter definities die op zich geen aanleiding geven tot zwaar inhoudelijke opmerkingen. Wel wil de SER de aanbeveling doen om daar waar een begrip wordt gedefinieerd, dit begrip bij voorkeur van aanhalingstekens (" ") te voorzien, bijvoorbeeld "vaste inrichting" in artikel 2 en "dividend", "interest" en "royalty" in artikel 5, onderdelen a, b en c. Daarmee onderscheiden deze (nieuwe) termen zich van de rest van de tekst. Naar het oordeel van de tekst vergroot dat direct ook de leesbaarheid. Het vorenstaande geldt eveneens voor het begrip "Mogendheid" zoals nader gedefinieerd in de artikelen 2 en 3 van het ontwerp. De SER stelt vast dat de aanbeveling van de Directie WJZ van 11 juni 2021 (WJZ 21/0044; zaaknummer 2020/043255) om het begrip "Mogendheid" met een hoofdletter "M" te schrijven in plaats van met een kleine letter is opgevolgd. Vanuit het oogpunt van consistentie acht de SER correct en verstandig. De SER is evenwel van mening dat de omschrijving van het begrip "Mogendheid" nauwer kan aansluiten bij de wijze waarop Curaçao haar fiscale landsgrenzen definieert. De SER adviseert derhalve een aanscherping van de definitie. Het hierna volgende kan in dit verband als voorbeeld dienen: "In dit besluit wordt onder het gebied van een andere Mogendheid verstaan: het grondgebied van die Mogendheid, met inbegrip van zijn territoriale zee en elk gebied buiten en grenzend aan de territoriale zee waarbinnen die Mogendheid, in overeenstemming met het internationale recht en zijn nationale wetgeving, rechtsmacht heeft of soevereine rechten kan uitoefenen."³⁹ Binnen de context van het voorliggend ontwerp acht de SER deze omschrijving verantwoord en ook sluitend.

Art. 6

Met betrekking tot de volgende bepalingen uit het ontwerp, te weten artikel 6, eerste lid; artikel 8, eerste lid; en artikel 12, vraagt de SER zich af of het begrip "binnenlandse belastingplichtige" niet vervangen moet worden door "binnenlands belastingplichtige"⁴⁰. De SER meent van wel aangezien het beter aansluit bij de fiscale terminologie en de fiscale rechtspraak. Verder vraagt de SER zich, ten aanzien van de aanhef in artikel 6, tweede lid, af of de "e" achter "buitenlandse" kan vervallen. Ook hier geldt het argument dat dit beter aansluit bij de vertrouwde fiscale terminologie.

Artikel 6 bepaalt voor welke inkomstenbronnen voorkoming kan worden verleend. Het uitgangspunt is dat er sprake moet zijn van onderworpenheid in het andere land, ook al wordt er dan feitelijk niet geheven. Voor werkzaamheden die gedurende een aaneengesloten periode van korter dan dertig (30) dagen worden verricht, moet er werkelijk in het andere land belasting worden betaald om voorkoming te kunnen

³⁹ Artikel 3, eerste lid, OESO Modelverdrag.

⁴⁰ Zonder de "e" achter "belastingplichtig".

krijgen. Naar het oordeel van de SER is dat, in algemene zin, op zich billijk te noemen. Desalniettemin vindt de SER dat overwogen kan worden in artikel 6, tweede lid, onderdeel a, een zinsnede toe te voegen op grond waarvan wordt aangesloten bij het begrip "vaste inrichting" zoals dit door de bronstaat wordt gebruikt. Immers, in sommige andere landen kunnen bijvoorbeeld activiteiten (constructie dan wel exploratie/exploitatie) van langer dan 30 dagen als "vaste inrichting" worden aangemerkt.

Ten aanzien van het bepaalde in artikel 6, tweede lid, onderdeel b, doet de SER de aanbeveling om de zinsnede "niettegenstaande het bepaalde onder 1°" te wijzigen in: "niettegenstaande het bepaalde in het eerste lid, onderdeel a en onderdeel b, onder 1° en 2°", zodat inzichtelijker wordt dat de bedoelde activiteiten – mits onderworpen – zijn vrijgesteld, ook al worden zij uitgeoefend door middel van een onderneming of in een publiekrechtelijke dienstbetrekking.

Verder is de SER van mening dat het vereiste in artikel 6, tweede lid, onderdeel b, onder 4°, dat de "werkelijke leiding van een onderneming in een andere Mogendheid dient te zijn gevestigd", heroverwogen zou moeten worden en wellicht zelfs zou moeten vervallen.⁴¹ Immers, niet onaannemelijk is dat arbeid, verricht door inwoners van Curaçao, buiten Curaçaose territoriale wateren aan boord van een zee- of luchtvaartuig waarvan de werkelijke leiding in Curaçao is gevestigd, nog steeds aan buitenlandse belasting kan zijn onderworpen. Het heffingsrecht is vaak gekoppeld aan de thuishaven van een schip [of een luchtvaartuig] in plaats van de werkelijke leiding van de onderneming. De SER verwijst in dit verband in het bijzonder naar het bepaalde in artikel 4, tweede lid, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2013, no. 50).⁴² Het lijkt de SER redelijk en billijk in deze gevallen eveneens voorkoming te verlenen. De SER adviseert de regering het praktische aspect van vorengenoemd vraagstuk in overweging te nemen en aan een nadere analyse te onderwerpen.

Art. 7

Artikel 7 regelt de wijze van voorkoming van dubbele belasting. Volgens het eerste lid gebeurt dit door, met toepassing van de zogenaamde afzonderlijke methode waarbij de voorkoming per land afzonderlijk wordt toegepast, een vermindering te verlenen op de — zonder de toepassing van dit landsbesluit — verschuldigde inkomstenbelasting. Hieruit volgt naar het oordeel van de SER dat de wijze van voorkoming evenredig is per land, hetgeen in overeenstemming is met het OESO Modelverdrag. Ter verduidelijking wil de SER hieraan toevoegen dat dit Modelverdrag uitgaat van het beginsel dat er diverse technieken zijn om internationaal dubbele belasting te voorkomen, zoals in de voorgaande paragraaf reeds zijdelings naar voren gebracht. Deze technieken kunnen in twee hoofdgroepen worden onderscheiden: vrijstellingsmethoden en verrekeningsmethoden. Sommige landen geven de voorkeur aan een vrijstellingsmethode als (primaire) techniek ter voorkoming van dubbele belasting, andere prefereren een verrekeningsmethode. De opeenvolgende versies van het OESO Modelverdrag hebben hiermee rekening gehouden door de verdragsluitende staten de mogelijkheid te geven tussen een vrijstellingsmethode en een verrekeningsmethode te kiezen (zie de artikelen 23A en 23B van het Model)⁴³.

⁴¹ Deze bepaling schrijft voor dat tot zuivere opbrengsten, geen opbrengst zijnde als bedoeld in onderdeel a, mede wordt gerekend: [...]arbeid ter zake van het buiten de territoriale wateren van Curaçao in dienstbetrekking verrichten of hebben verricht van arbeid aan boord van een zee- of luchtvaartuig dat wordt geëxploiteerd door een onderneming waarvan de werkelijke leiding is gevestigd in een andere Mogendheid."

⁴² Het eerste lid van artikel 4 bepaalt het volgende: "Waar iemand woont of een lichaam is gevestigd, wordt naar de omstandigheden beoordeeld." Artikel 4, tweede lid, schrijft het volgende voor: "Voor de toepassing van het eerste lid worden schepen en luchtvaartuigen welke in de Curaçao hun thuishaven hebben, ten opzichte van de bemanning als deel van de Curaçao beschouwd."; zie tevens Landsbesluit van de 24ste april 2013, no. 13/0990, houdende vaststelling van de tekst van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2013, no. 53).

⁴³ Zie OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017; <https://www.oecd.org/tax/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-full-version-9a5b369e-en.htm> met bijbehorend commentaar (Commentaries on the articles

Verder vraagt de SER zich af, voor wat betreft artikel 7, vierde lid, eerste volzin, van het onderhavig ontwerp, of de verwijzing naar artikel 24, tweede en derde lid, van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 (P.B. 2002, no. 63) niet op een omissie berust. Moet hier ook niet het vierde lid worden genoemd, conform het voorbeeld in de Nota van Toelichting?

Met betrekking tot artikel 7, vijfde lid, van het ontwerp merkt de SER het volgende op. Op grond van dit artikellid dient bij de berekening van de voorkoming van dubbele belasting te worden uitgegaan van de verschuldigde belasting na aftrek van de basiskorting en toeslagen. De belastingplichtige verliest op deze wijze een stuk van de basiskorting en de toeslagen, hetgeen in zijn nadeel is. In een uitspraak van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie van Aruba, Curaçao en Sint Maarten en van Bonaire, Sint Eustatius en Saba van 5 mei 2017 (ECLI:NL:OGHACMB:2017:39), betreffende een zaak onder de hierboven reeds genoemde Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: BRK), is geoordeeld dat de verschuldigde belasting vóór aftrek van de basiskorting en toeslagen in aanmerking moet worden genomen. De motivering in rechtsoverweging 5.6 is als volgt:

"Het Hof neemt hierbij in aanmerking dat de wetgever met de toevoeging van artikel 24A van de LIB 1943 de heffingskorting heeft geïntroduceerd, welke heffingskorting in wezen een belastingvrijstelling 'aan de basis' is, die niet afhankelijk is van het tarief waarnaar de belastingplichtige wordt aangeslagen, maar luidt in een vast bedrag. Een heffingskorting is derhalve niet een vermindering van het bedrag waarover belasting wordt geheven zoals is vormgegeven in artikel 24 van de LIB 1943, maar vormt een vermindering van het aan belasting verschuldigde bedrag zelf....".

De SER vraagt zich af of er bewust voor is gekozen om af te wijken van bovenstaande jurisprudentie en dus de toepassing van de BRK. In het verlengde hiervan constateert de SER dat voor de berekening van de vrijstelling aansluiting wordt gezocht bij het begrip verschuldigde belasting (na toepassing van artikel 24A van de LIB 1943). Het lijkt de SER wenselijk aansluiting te zoeken bij het begrip "belasting" conform de beslissing van het Gemeenschappelijk Hof van Justitie GHVJ ECLI:NL:OGHACMB:2017:39.⁴⁴

Voorts vraagt de SER aandacht voor het bepaalde in het zesde tot en met het achtste lid van artikel 7. Daarin worden door doorschuif- en inhaalregeling uitgewerkt. De SER beperkt zich tot de doorschuifregeling die van toepassing is wanneer de vrijstelling van buitenlands inkomen niet ten volle kan worden gerealiseerd, bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige naast positieve buitenlandse inkomsten, negatieve inkomsten uit andere (binnenlandse) bronnen heeft. Conform de NvT wordt "met de doorschuifregeling voorkomen dat een aanspraak op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verloren gaat. De doorschuifregeling is in tijd beperkt doordat buitenlands inkomen waarvoor geen vermindering wordt verkregen slechts in de vijf jaar na het jaar dat het inkomen is verkregen voor vermindering in aanmerking komt."⁴⁵

Naar het oordeel van de SER kan in dit verband worden betoogd dat een doorschuifregeling zonder een beschikkingssysteem afbreuk doet aan het rechtszekerheidsbeginsel. Hoewel dit beschikkingssysteem tot nu toe nog niet in Curaçao bestaat, kan het wellicht in de praktijk voorkomen dat het

of the Model Tax Convention 2020; <https://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>). Artikel 23A ziet op staten die een vrijstellingsmethode hanteren en artikel 23B op staten die een verrekeningsmethode gebruiken. Vide in dit verband ook: H. Vermeulen et.al., "Grondslag internationaal belastingrecht" (2016); Universiteit van Amsterdam; Boom Juridisch Den Haag, hoofdstuk 6 (Belastingverdragen), paragraaf 6.2 (p. 145) en paragraaf 6.5. (p. 166); <https://pure.uva.nl/ws/files/7906815/539899.pdf>.

⁴⁴ In dezelfde rechtsoverweging 5.6. staat: "Het Hof is met appellant van oordeel dat onder het begrip "berekende belasting" als bedoeld in artikel 24, eerste lid van de BRK, moet worden verstaan de belasting berekend volgens artikel 24 van de LIB 1943. Dit is de belasting die is berekend voordat de heffingskortingen zijn toegepast.

⁴⁵ Zie NvT; toelichting op artikel 7.

doorschuifstelsel zo op lange termijn onduidelijkheid veroorzaakt doordat er zonder een beschikking van de Belastingdienst er geen zekerheid is over welk bedrag aan belasting nog betaald moet worden. Dit kan ertoe leiden dat burgers c.q. belastingplichtigen uiteindelijk meer moeten betalen dan waar zij zelf op hadden gerekend. Het verdient daarom aanbeveling de in het voorliggende ontwerp voorgestelde doorschuifregeling in te richten aan de hand van beschikkingen van de Belastingdienst; die regelen welk bedrag aan belasting door wordt geschoven en voor hoelang. Op een dergelijke beschikking kan ook bezwaar worden ingediend.

De SER wil, in het verlengde van het voorgaande evenwel opmerken dat een beschikkingssysteem alleen mogelijk is en doeltreffend zal functioneren bij voldoende organisatiecapaciteit bij de overheid. Meer duidelijkheid en rechtszekerheid met betrekking tot het doorschuiven zal, naar het oordeel van de SER, redelijkerwijs niet van de rechterlijke macht kunnen worden verwacht. Immers, bij gerechtelijke procedures over de doorschuifregeling in Curaçaose, zonder beschikkingssysteem, zullen rechters geen uitspraak doen en aangeven dat de zaak pas kan worden behandeld wanneer het Land het geld effectief gaat gebruiken. Een beschikkingssysteem biedt de overheid, in het bijzonder de Belastingdienst, een overzicht van wat er nog verrekend moet worden. Naar het oordeel van de SER is dat positief te noemen vanuit het perspectief van extra controle en duidelijkheid bij meerjarenplanningen. De regering wordt in overweging gegeven dit aspect te overwegen.

Art. 8

In artikel 8 van het voorliggende ontwerp landsbesluit, h.a.m., wordt de mogelijkheid van verrekening geboden voor inkomsten zoals rente, dividend en royalty. De SER stelt vast dat ook dat in lijn is met het OESO Modelverdrag. Het is toegestaan om in afwijking van verrekening te kiezen voor aftrek van de buitenlandse belasting. Dit kan met name relevant zijn als de belastingplichtige hoge kosten heeft gemaakt die drukken op het buitenlands inkomen. De verrekening zou dan laag zijn en het zou dan mogelijk beter uitkomen om aftrek te claimen. Bijvoorbeeld in geval een rente wordt genoten van 100 waarover in de bronstaat 25% is geheven, maar daartegenover een rentelast staat van 90. Dan zou maximaal 22% van 10 kunnen worden verrekend, hetgeen neerkomt op 2,2. Door de bronbelasting in aftrek te nemen in plaats van te verrekenen wordt per saldo gekomen op een negatief inkomen van 15, die ten laste van de overige winst kan worden gebracht.

De SER constateert verder dat zowel artikel 7 als artikel 8 een verrekening per land geven. Het is echter toegestaan om in afwijking daarvan te kiezen voor verrekening voor alle landen samen. In dat geval is het echter niet toegestaan om onverrekenbare bedragen door te schuiven naar het volgende jaar. Er is indertijd nog een discussie geweest over de heffing over inkomsten van artiesten. Voorgesteld werd om bij artiesten niet de voorwaarde van onderworpenheid te stellen, zodat artiesteninkomsten altijd onbelast blijven, zodat daarmee (meer) artiesten kunnen worden aangetrokken. In veel gevallen wordt er echter in de bronstaat wel geheven. Hieruit volgt, naar het oordeel van de SER, dat de regering kennelijk het toch wenselijk acht om onderworpenheid te eisen om te voorkomen dat inkomsten volledig onbelast blijven, zowel in de bronstaat als in Curaçao. Volgens de SER zijn beide benaderingen op zichzelf verdedigbaar afhankelijk van het uiteindelijke oogmerk dat wordt nagestreefd.

Art. 9

In de laatste volzin van de artikelsgewijze toelichting met betrekking tot artikel 9 staat: "Dit artikel kent geen mogelijkheid om niet verrekenende buitenlandse belasting door te schuiven en ook brengt opteren voor deze mogelijkheid mee dat alle doorgeschoven buitenlandse belasting komt te vervallen."⁴⁶ De SER stelt echter vast dat dit niet expliciet uit de tekst van het wetsvoorstel blijkt. De SER acht het derhalve wenselijk dit in de wettekst op te nemen.

Art. 10

Artikel 10 van het ontwerp bepaalt dat een in Curaçao wonende werknemer is vrijgesteld van de loonbelasting die betrekking heeft op de door hem genoten opbrengsten, bedoeld in artikel 6, tweede lid, onderdeel b, onder 1°, 2°, 3° en 7°, die zijn onderworpen aan een vanwege een andere Mogendheid te heffen belasting naar het inkomen. In het licht hiervan vraagt de SER zich af of het niet zo is dat slechts in een situatie zoals bedoeld in artikel 6, tweede lid, onderdeel b, onder 1° er een inhoudingsplicht zou kunnen bestaan in Curaçao. Vanwege deze onduidelijkheid acht de SER het raadzaam deze bepaling van een nadere toelichting te voorzien dan wel deze bepaling te heroverwegen.

Art. 11

Artikel 11 regelt de voorkoming van dubbele belasting bij buitenlandse beleggingen in onroerend goed. De reden hiervan is dat vanwege het territoriale regime er in beginsel geen voorkoming van dubbele belasting wordt verleend aangezien dat reeds plaatsvindt door het territoriale systeem.⁴⁷ Passieve inkomsten⁴⁸ zijn echter altijd belast. Bij onroerende goederen dreigt dan dubbele heffing omdat het internationaal gebruikelijk is om deze te belasten in de bronstaat. Daarom dat, in afwijking van het territoriale stelsel, voor dergelijke inkomsten expliciet vrijstelling wordt verleend.

In de toelichting op artikel 11 (zie 3^{de} alinea) staat opgenomen dat verreweg de meeste landen inkomen en – daaronder begrepen vermogenswinsten – uit onroerende zaken die in hun land zijn gelegen in hun land mogen belasten. In de toelichting op artikel 11 (4^{de} alinea) staat opgenomen dat derhalve in artikel 11, eerste lid, is geregeld dat winstbelastingplichtige lichamen zijn vrijgesteld van belasting ten aanzien van inkomsten uit onroerende zaken die in een andere mogendheid zijn gelegen. Uit het vorenstaande begrijpt de SER dat bij winstbelastingplichtigen onder 'inkomsten' ook vermogenswinsten dient te worden verstaan. Voor inkomstenbelastingplichtigen geldt op grond van artikel 6, tweede lid, onderdeel b, onder 6°, dat inkomsten uit onroerende zaken uit een andere mogendheid als buitenlands inkomen wordt opgemerkt. Uit de tekst of de toelichting hierop blijkt niet of onder 'inkomsten' tevens vermogenswinsten worden bedoeld. De SER doet de aanbeveling dat aspect nader te verduidelijken dan wel te bevestigen.

⁴⁶ NvT, p.

⁴⁷ De SER heeft met betrekking tot de ontwerp-landsverordening belastingherziening 2019 (zaaknummer 2019/029774 ref. nr. 102/2019-SER) op 6 november 2019 advies uitgebracht (ref. nr. 123/2019-SER). De kern van de ontwerp-landsverordening belastingherziening 2019 is de bepaling in onderdeel D, waarin de heffing van winstbelasting wordt beperkt tot de binnenlandse winst. Met het van kracht worden per 1 januari 2020 van de Landsverordening belastingherziening 2019 heeft Curaçao dit zogenaamd territoriaal regime voor de winstbelasting ingevoerd.

⁴⁸ Met betrekking tot passief inkomen is het uitgangspunt dat de heffingsbevoegdheid primair bij het woonland berust. Bekende vormen van passief inkomen zijn dividenden, interest en royalty's. Ook 'passieve winst uit buitenlandse onderneming' wordt tot passief inkomen bestempeld.

Art. 12

Met betrekking tot het bepaalde in artikel 12 van het voorliggende ontwerplandsbesluit, h.a.m., is de SER van oordeel dat in artikel 15A van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 momenteel de verrekening van buitenlandse bronbelasting wordt geregeld. Dit is een voorkomingsbepaling die beter in het onderhavige ontwerpbesluit kan worden geregeld dan in de Landsverordening op de winstbelasting 1940. Door die bepaling over te nemen in artikel 12, kan daarna artikel 25A vervallen. De SER wil hierbij accentueren dat hiermee inhoudelijk geen wijziging is beoogd.

Art. 13

Met betrekking tot artikel 13 merkt de SER op dat de laatste volzin van het eerste lid en de aanhef van het tweede lid dubbel lijken. De SER doet daarom de aanbeveling om daarin een tekstuele correctie aan te brengen. Wat betreft de inhoud van deze bepaling, wordt geconstateerd dat artikel 13 de voorkoming van dubbele heffing regelt in geval van successie- of schenkingsrecht. Ook hier is de bepaling, naar het oordeel van de SER, geheel in lijn met hetgeen internationaal gebruikelijk is. De toelichting zoals deze wordt gegeven in voorbeeld 7 is echter foutief. Die sluit namelijk aan bij een belastingplichtige in Curaçao die bijvoorbeeld bezittingen uit Duitsland verkrijgt. De SER acht dat niet relevant. De successiebelasting grijpt immers niet aan bij waar de belastingplichtige woont, maar waar de erflater woonde. Het gaat er dus om of de erflater in Curaçao woonde. Indien dat het geval is, zijn de erfgenamen (de belastingplichtigen), ongeacht waar ze wonen, successiebelasting verschuldigd in Curaçao, maar kunnen voorkoming krijgen voor het Duitse vermogen. Overigens wordt de voorkoming berekend per buitenlandse jurisdictie, niet voor alle jurisdicties samen.

Op de volgende bladzijde van de toelichting wordt voorts gesproken van een volgend voorbeeld. Aangezien voorgaande voorbeelden genummerd werden, zou het wenselijk zijn om ook dit voorbeeld te nummeren, tot voorbeeld 8.

Uit het voorgaande kan samenvattend worden geconcludeerd dat de toelichting op artikel 13 in ieder geval aangepast moet worden, aangezien het voorbeeld uitgaat van de onjuiste aanname dat de ontvangende belastingplichtige in Curaçao moet wonen, in plaats van de erflater of schenker. Daarnaast zou de inwerkingtreding successiebelasting moeten worden gewijzigd in toepassing voor alle bij inwerkingtreding nog openstaande nalatenschappen en schenkingen.

Art. 14

De SER stelt vast dat de inwerkingtreding conform deze bepaling per belastingmiddel is geregeld. De inwerkingtreding van de winstbelasting acht de raad passend gezien de wetswijziging per die datum. Daarvoor werd de voorkoming al geregeld in artikel 12 van de Landsverordening op de winstbelasting 1940. De inwerkingtreding voor de loonbelasting lijkt echter beter te kunnen worden gesteld op 1 januari 2022, aangezien het waarschijnlijk niet de bedoeling is om loonbelastingaangiften met terugwerkende kracht tot 1 januari 2020 te gaan herzien. De inkomstenbelasting treedt in werking voor alle nog openstaande aanslagen. Het voorstel is om deze inwerkingtreding ook te hanteren voor alle nog openstaande aanslagen successiebelasting. Bij de inwerkingtreding van de nieuwe successiebelasting werd die ook van toepassing verklaard op alle nog openstaande erfenissen en schenkingen. Verder adviseert de SER voor de winst-, inkomsten-, loon- en successiebelasting de inwerkingtreding uit te breiden voor alle aanslagen of aangiften die op de datum van ondertekening van het landsbesluit worden bestreden; bijvoorbeeld omdat deze zich in de bezwaar- of beroepsfase bevinden.

3. Een functionerend fiscaal verdragenbeleid voor Curaçao

3.2. Essentiële aanvulling op ontwerplandsbesluit, h.a.m.

3.2.1. Actievere medewerking en betrokkenheid van het Koninkrijk vereist

Zoals in hoofdstuk 1 is aangegeven, is de SER van mening dat het Curaçaose fiscale verdragsregime momenteel verre van toereikend is. In hoofdstuk 2 is uiteengezet dat terwijl het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Nederland (het Europese deel), 138 (volledige) belastingverdragen heeft gesloten met landen overal ter wereld ter voorkoming van dubbele heffing van directe belastingen, Curaçao er maar twee heeft; met Nederland en Noorwegen, hoewel de Belastingregeling Nederland Curaçao (BRNC) geen verdrag is in de zin van artikel 2, sub a, van het Verdrag van Wenen inzake het Verdragenrecht (Trb 1972, 51)⁴⁹, maar de fiscale verhoudingen tussen Europees Nederland en Curaçao regelt. Opgemerkt dient te worden dat de DTA met Noorwegen intussen sterk verouderd is.

In hoofdstuk 2 heeft de SER er verder op gewezen dat ondanks het feit dat Curaçao, dat ten aanzien van het tot stand brengen van fiscale verdragen volledige autonomie bezit⁵⁰, herhaalde malen onderhandelingen is gestart met mogelijke verdragspartners en zelfs over is gegaan tot ondertekening van enkele overeenkomsten, deze nog niet van kracht zijn geworden omdat zij nog door het Koninkrijk moeten worden geratificeerd. Immers, de goedkeuring en ratificatie vindt plaats door en namens het Koninkrijk; in de regel vertegenwoordigd door de Minister van Buitenlandse Zaken. Waarom het Koninkrijk tot nog toe niet is overgegaan tot ratificatie, is de SER niet bekend⁵¹. Niet onbeduidend hierbij is daarom de opmerking dat meer daadkracht en slagvaardigheid mag worden verwacht van het Koninkrijk en de Koninkrijksorganen, zeker in gevallen waarbij Curaçao als autonoom land binnen het Koninkrijk met volledige fiscale autonomie, op goede gronden te kennen geeft een aanmerkelijk belang te verwachten van het aangaan van DTA's met geïnteresseerde verdragspartijen. Als basisuitgangspunt dient hierbij te gelden dat bij onderhandelingen meer aandacht dient te worden besteed aan de vraag wat nodig is voor de uitvoering van verdragen in Curaçao. Een actievere ondersteuning door het betrokken vakdepartement en het ministerie van Buitenlandse Zaken is daarbij onontbeerlijk. Om te bepalen in hoeverre deze technische assistentie noodzakelijk is, is artikel 11, derde lid, van het Statuut leidend. Het gaat dan om gewichtige gevolgen voor of bijzondere betrokkenheid van de Caribische landen. Meer concreet kunnen dezelfde criteria worden gehanteerd als bij de vraag wanneer de landen (anderszins) geraakt worden door een verdrag.

⁴⁹ Vienna Convention On the Law of Treaties; <https://verdragenbank.overheid.nl/nl/Verdrag/Details/003029>

⁵⁰ Fiscale regelgeving vormt geen directe Koninkrijksaangelegenheid in de zin van artikel 3 van het Statuut voor het Koninkrijk, zodat Curaçao (evenals Aruba en Sint Maarten) fiscaal autonoom is in het bepalen van zijn fiscale wetgeving en verdragenbeleid. Dat betekent dat Curaçao zelfstandig de onderhandelingen voeren ten aanzien van belastingverdragen.

⁵¹ Zo is, zoals eerder aangegeven, op 18 november 2015 het Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden, ten behoeve van Curaçao, en de Republiek Malta tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen ondertekend. Het verdrag is echter (nog) niet door de minister geratificeerd.

Daarnaast verdient het aanbeveling om bij de inrichting van de procedures rekening te houden met de institutionele capaciteit van Curaçao en met de verplichting die Curaçao conform de eigen Staatsregeling heeft om de Raad van Advies te betrekken. In het licht van het voorgaande onderschrijft de SER volledig de door de Afdeling advisering van de Raad van State van het Koninkrijk op 2 juli 2021 gepubliceerd ongevraagd advies over het Koninkrijk, verdragen en het Unierecht.⁵² De SER dringt er bij de regering op aan goede nota te nemen van dit advies.

3.2.2. Meer rechtszekerheid en fiscale rechtsbescherming voor belastingplichtigen onder doeltreffend verdragsregime

In het advies d.d. 20 oktober 2021 met kenmerk 2020/163 (zaaknummer 2020/043255) van de Sector Directeur Fiscale Zaken, dat onderdeel vormt van het onderhavige adviesverzoek, wordt expliciet gesteld dat Curaçao nog niet over een zodanig verdragennetwerk beschikt dat erop moet toezien dat voornoemde juridische dubbele belasting wordt verminderd of voorkomen. "Onderhavig ontwerp moet", zo stelt Fiscale Zaken, "soelaas bieden in bepaalde situaties dat in Curaçao woonachtig of gevestigde personen een tegemoetkoming kunnen krijgen ingeval sprake is van juridische dubbele belasting." Gelet op het rechtszekerheidsbeginsel en vanuit het oogpunt van fiscale rechtsbescherming vraagt de SER zich af of de hierboven aangehaalde passage uit het advies van Fiscale Zaken wel zorgvuldig doordacht is.

Dat het ontwerp 'soelaas moet bieden voor specifieke gevallen' acht de SER te kort door de bocht en niet steekhoudend genoeg. Temeer indien rekening wordt gehouden met de leemtes en tekortkomingen die de SER in het voorgaande hoofdstuk heeft gesignaleerd ten aanzien van het huidige stelsel, waarbij specifieke besluiten ter voorkoming van dubbele belasting hoofdzakelijk genomen worden op basis van ongeschreven en of ongepubliceerde fiscale beleidskaders zonder dat deze hun grondslag hebben in een strak, toereikend en effectief vastgesteld fiscaal verdragsbeleid. De praktijk heeft uitgewezen, zoals onder meer blijkt uit de eerdergenoemde uitspraak van het Gerecht in Eerste Aanleg [ECLI:NL:OGEAC:2019:171], dat alhoewel het OESO Modelverdrag een zeer nuttige handvat biedt, de kans op interpretatieverschillen onverkort blijft bestaan bij afwezigheid van helder gedefinieerde en eenduidig geformuleerde verdragsrechtelijke beleidsregels, bij voorkeur voorzien van rekenvoorbeelden. De SER acht het voorgenoemde niet bevorderlijk voor het scheppen van een voorspelbaar en attractief belastingklimaat.

Dat met het voorliggende ontwerp beoogd wordt uitvoering te geven aan artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen acht de SER daarentegen een zeer belangrijke stap voorwaarts, echter nog net niet voldoende. Een aanvullende modaliteit, die aanvaardbaar en actueel is, dient naar het oordeel van de raad toch gezocht te worden in een drastische uitbreiding van het bestaande fiscale verdragennetwerk van Curaçao, hetgeen in de pas loopt met wat zich in de internationale fiscale wereld aan het voltrekken is.⁵³

⁵² <https://www.raadvanstate.nl/@125976/w04-20-0361/>

⁵³ Zie in dit verband o.a.: Brian J. Arnold, "An introduction to tax treaties"; Canadian Tax Foundation, Toronto, Canada (2020). "Tax treaties represent an important aspect of the international tax rules of many countries. Over 3,000 bilateral income tax treaties are currently in effect, and the number is growing. The overwhelming majority of these treaties are based in large part on the United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries (United Nations Model Convention) and the OECD Model." https://www.un.org/development/desa/financing/sites/www.un.org.development.desa.financing/files/2020-06/TT_Introduction_Eng.pdf

3.3. Economische relevantie van uitbreiding van het verdragennetwerk

Dat bilaterale belastingverdragen, in het bijzonder DTA's, economische relevantie hebben, staat volgens de SER onomstotelijk vast. De exponentiële groei in het aantal door Nederland (Europees deel) gesloten DTA's in minder dan vier jaar tijd (2018-2021) is indicatief voor de betekenis die daaraan gehecht wordt en de apparente voordelen die daarvan verwacht worden. De vraag is dan ook of versterking van de verdragsrechtelijke status van Curaçao op dit terrein een zinvolle aanvulling is op het onderhavig ontwerp dat, zoals reeds opgemerkt, qua reikwijdte beperkt is. Ter beantwoording van deze vraag acht de SER het noodzakelijk eerst na te gaan waarom, met wat voor oogmerk, bilaterale belastingverdragen, in het bijzonder DTA's, worden gesloten. Als referentiekader heeft de SER hierbij onder meer een achtergronddocument geraadpleegd van het Nederlandse Centraal Planbureau (hierna: CPB) uit 2013 waarin feiten over belastingverdragen worden gepresenteerd en hun invloed op directe buitenlandse investeringen.⁵⁴ Volledigheidshalve wil de SER opmerken dat het achtergronddocument in contextuele en beleidsmatige zin niet alleen van toepassing is op de Nederlandse situatie. Ook Curaçao kan hieruit lering trekken.

Het hoofddoel van een bilateraal belastingverdrag is, zoals reeds in hoofdstuk 1 hierboven uiteengezet, het bevorderen van economische relaties tussen landen door het wegnemen van dubbele belasting waarbij belastingontwijking en –ontduiking wordt voorkomen. In een DTA worden de heffingsrechten verdeeld waardoor het risico op dubbele belasting sterk wordt tegengegaan. Hierdoor wordt een mogelijke drempel voor inwoners uit beide landen om economische activiteiten in het betreffende andere land te ontplooiën weggenomen. Het verdrag zorgt voor rechtszekerheid voor de belastingplichtigen in beide landen. Curaçao heeft gezien de open economie en de zeer kleine thuismarkt belang bij een uitgebreid verdragennetwerk op basis van onder meer de signaalfunctie die daarvan uitgaat en het mogelijke sneeuwbaaleffect dat kan optreden (toenemende belangstelling bij andere verdragspartijen). Belastingverdragen kunnen belemmeringen voor buitenlandse ondernemingen om zich in Curaçao te vestigen wegnemen en zo de werkgelegenheid bevorderen. Verder is het van belang belemmeringen weg te nemen voor Curaçaose ondernemingen om competitief te kunnen opereren op buitenlandse markten. Ook buitenlandse en of in het buitenland woonachtige Curaçaose werknemers, gepensioneerden, zelfstandigen, sporters, artiesten en studenten die in Curaçao activiteiten ontplooiën, hier beleggen of hier (komen) wonen, kunnen tegen dubbele belasting aanlopen in het geval meer dan één land (elk op basis van hun nationale wet) over hetzelfde inkomen van deze personen, belasting wil heffen. Daarnaast kan het belastingverdrag een nuttige rol spelen bij het effectueren van belastingheffing in grensoverschrijdende situaties door bijvoorbeeld afspraken te maken over uitwisseling van informatie en bijstand bij invordering door de belastingdiensten.⁵⁵

Voor de SER is een belangrijk aandachtspunt dat belastingverdragen in de praktijk gebruikt kunnen worden voor belastingontwijking. Het heeft derhalve prioriteit om misbruik van belastingverdragen tegen te gaan. Het OESO BEPS-project, waarover de SER op 6 november heeft geadviseerd naar aanleiding van de ontwerp-landsverordening tot wijziging van de Landsverordening op de winstbelasting 1940, de Landsverordening economische zones 2000, de Algemene landsverordening Landsbelastingen, de

⁵⁴ A.M. Lejour, Maarten van 't Riet, e.a., "Bilaterale Belastingverdragen en Buitenlandse Investeringen. De economische betekenis van bilaterale belastingverdragen"; Centraal Planbureau (CPB), augustus 2013. <https://www.cpb.nl/sites/default/files/publicaties/download/cpb-achtergronddocument-de-economische-betekenis-van-bilaterale-belastingverdragen.pdf>

⁵⁵ Idem, p. 7.

Landsverordening op de Loonbelasting 1976 en de Landsverordening belastingfaciliteiten investeringen (Landsverordening belastingherziening 2019) (ref.nr. 123/2019-SER)⁵⁶, heeft hiervoor oplossingen aangeboden, onder andere in de vorm van minimumstandaarden. De minimumstandaard die volgt uit actiepunt 6 van het BEPS-project geeft landen de mogelijkheid de verdragsvoordelen niet te verlenen indien aangenomen kan worden dat belastingbesparing één van de belangrijkste redenen is om een transactie op te zetten om daarmee gebruik te kunnen maken van een verdrag. Volledigheidshalve zij aangetekend dat Curaçao sinds 1 juli 2019 partij is bij het OESO Multilateraal Verdrag ter Implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving (hierna: MLI).⁵⁷ Het MLI stelt deelnemende landen in staat om verdragsgerelateerde BEPS-maatregelen op een snelle en doelmatige wijze te laten doorwerken in de belastingverdragen zonder dat bilaterale onderhandelingen per se noodzakelijk zijn.

De SER vestigt verder de aandacht erop dat een complex van factoren een rol spelen bij de beslissing om al dan niet onderhandelingen over een belastingverdrag met een andere staat te beginnen. In beginsel staat Curaçao, voor zover de SER dat redelijkerwijs kan beoordelen, open voor een belastingverdrag met ieder andere staat. Wel dwingen capaciteitsbeperkingen tot prioritering. Bij de prioritering spelen aard en omvang van de (potentiële) economische betrekkingen een belangrijke rol. Verder is de interactie van de fiscale stelsels van belang (treedt er dubbele belasting op) en ten slotte kunnen ook politieke en diplomatieke factoren een rol spelen.⁵⁸

3.4. DTA's met belangrijkste handelspartners is randvoorwaardelijk

Bij de afweging met welke landen het interessant en verstandig is om op bilaterale basis belastingverdragsonderhandelingen op te starten, zijn – naar het oordeel van de SER – drie aspecten die in ieder geval in ogenschouw moeten worden genomen. In de eerste plaats, het fiscale stelsel van de verdragspartner. Ten tweede, de economische interactie met de verdragspartner. Tot slot het bestaande verdragen-netwerk van de verdragspartner. Bij de beoordeling door Curaçao om verdragsonderhandelingen op te starten dient daarnaast gekeken te worden naar de aard en omvang van de economische betrekkingen en ontwikkelingen. Verder is het van belang ook te kijken naar de concurrentiepositie van werknemers, ondernemers en investeerders die vanuit Curaçao economische activiteiten verrichten in de potentiële verdragsstaat in vergelijking met de lokale personen en ondernemingen van dat land. Een belastingverdrag zal van belang kunnen zijn om een eventuele nadelige concurrentiepositie te elimineren. Ook de samenhang met andere economische, politieke en diplomatieke factoren moet worden beoordeeld.

Ten aanzien van de noodzaak om een belastingverdrag te sluiten kan volgens de SER het standpunt worden ingenomen dat een verdrag, strikt genomen, niet noodzakelijk is aangezien Curaçao evenals landen als India, Hong Kong en het Verenigd Koninkrijk, geen bronheffingen kent. Daarentegen kan

⁵⁶ In dit advies heeft de SER in algemene zin gesteld dat de voorgestelde aanscherping van de in het ontwerp opgenomen artikelen relevant en noodzakelijk is met het oog op de door zowel de OESO als de Code of Conduct Group van de EU geïdentificeerde schadelijke elementen in de belastingwetgeving in het kader van de bestrijding van grondslaguitholling en winstverschuiving. Volgens de SER hebben het land Curaçao en de sector baat bij heldere en eenduidige fiscale wet- en regelgeving die volledig voldoet aan internationale richtlijnen en standaarden ter bestrijding van schadelijke belastingpraktijken ('harmful tax practices').

⁵⁷ 13 Trb. 2017, 86, en Trb. 2017, 194 (rectificatie Trb. 2019, 63); Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting.

⁵⁸ Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 (citeertitel WFR 2021/73); een overzichtsartikel, verschenen in het 'Weekblad Fiscaal Recht' (8 april 2021); Wolters Kluwer, aflevering 7377.

beargumenteerd worden dat een volledig belastingverdrag ook andere inkomsten regardeert die de economie van een land sterk kunnen beïnvloeden. De SER verwijst hierbij naar de regeling van artikel 17 van het OESO Modelverdrag voor sporters en artiesten. Immers voor een klein eiland als Curaçao kan het organiseren van grootschalige internationale evenementen (bijvoorbeeld het North Sea Jazz festival) een behoorlijke impact hebben op de economie, met name voor de hospitality service, horeca en detailhandel.

Nu Curaçao in het kader van het OESO BEPS project aanpassingen heeft aangebracht in de winstbelasting, is het de vraag of deze aanpassingen afdoende zijn om de verdragsrechtelijke status van Curaçao positief te beïnvloeden; meer in het bijzonder of de bereidheid van andere landen om met Curaçao een belastingverdrag te sluiten is toegenomen.⁵⁹

Onderstaande tabel, waarvan de daarin opgenomen gegevens gebaseerd zijn op de handelsbalans van Curaçao uit het jaar 2020, laat zien met welke landen en regio's Curaçao actief handel drijft en derhalve sprake is van een levendige wederzijdse goederen- en dienstenstroom. De tabel geeft ook weer welke de belangrijkste handelspartners zijn van Curaçao.

BALANCE OF PAYMENTS CURAÇAO: GEOGRAPHICAL SURVEY 2020													
	North America		EUROPE			Central & South America ⁶⁰				ASIA			
Bedragen * Naf. 1 miljoen	USA	CANADA	Netherlands	Other E.U.	Other European Countries	Venezuela	Other Caribbean	Aruba	Japan	Other Asian Countries	Rest of the World	Total	
DEBIT	2.663,7	58,7	1.793,1	318,3	46,4	66,4	104,0	922,0	273,4	9,9	85,2	385,3	6.726,4
Merchandise	41,9	0,2	18,2	11,2	1,0	30,3	32,8	124,5	21,0	-	15,2	188,8	485,1
Transportation	23,7	1,1	7,4	18,0	1,9	-	3,1	21,1	2,9	0,2	5,1	3,1	87,7
Travel	67,7	37,4	273,7	37,6	9,2	3,1	21,4	8,1	3,3	-	-	42,4	503,8
Other services	168,5	3,1	215,7	79,8	7,2	0,1	9,5	179,4	57,8	0,2	12,5	1,6	735,5
Income	126,4	2,9	36,5	8,1	0,4	0,4	1,1	54,1	24,5	0,0	0,2	0,1	254,8
Current transfers	68,9	3,5	145,5	24,1	12,2	0,1	4,8	83,0	19,8	0,1	2,3	0,6	365,1
Capital transfers	1,8	-	0,6	-	0,1	-	-	0,4	-	-	-	-	2,9
Direct investment	66,4	7,9	185,5	25,2	3,1	-	3,0	224,6	107,1	-	1,0	0,5	624,5
Portfolio investment	528,7	0,0	95,2	6,0	3,2	0,1	-	1,6	11,2	-	-	-	646,1
Other investment	1.569,6	2,5	814,7	108,4	8,2	32,3	28,3	225,1	25,7	9,3	48,8	148,1	3.021,0
CREDIT	2.919,1	32,9	1.317,1	318,5	45,7	48,4	399,9	778,5	237,3	18,9	24,1	164,1	6.521,4
Merchandise	1.003,6	5,2	425,7	72,9	21,0	12,8	284,0	136,0	5,7	11,7	17,1	13,8	13,8
Transportation	37,2	0,2	51,2	3,9	0,8	0,3	9,2	20,5	1,1	0,3	4,6	0,9	0,9
Travel	146,5	0,1	4,1	8,8	0,1	(0,0)	0,7	5,4	15,8	0,0	0,4	0,1	0,1
Other services	191,9	7,5	111,1	65,3	7,2	3,1	24,2	131,6	32,1	0,1	3,4	2,4	2,4
Income	13,5	8,1	82,8	7,1	1,6	0,0	1,5	28,9	9,3	-	0,1	0,1	2,3
Current transfers	66,6	2,5	156,4	32,0	2,1	0,1	46,8	99,5	35,7	0,1	8,1	2,3	0,0
Capital transfers	0,7	-	0,4	0,5	-	-	0,1	0,6	0,0	-	-	0,0	-
Direct investment	62,0	0,6	157,0	12,6	1,0	-	2,0	75,8	46,9	-	-	-	0,1
Portfolio investment	283,2	1,6	77,5	0,5	1,1	-	0,0	40,7	51,9	-	0,0	0,1	144,5
Other investment	1.114,0	6,9	250,8	114,8	10,8	32,1	31,4	239,5	38,8	6,6	50,6	144,5	
	North America		EUROPE			Central & South America			ASIA				

⁵⁹ Rekwest, WFR, p. 1516.

⁶⁰ Onder 'Central & South America' dient in het bijzonder gefocust te worden op de Republiek Colombia en de Dominicaanse Republiek waarmee sprake is van intensieve handels- en dienstenstromen.

	USA	CANADA	Netherlands	Other E.U.	Other European Countries	Venezuela	Other	Caribbean	Aruba	Japan	Other Asian Countries	Rest of the World	Total
AANDEEL DEBIT	40%	1%	27%	5%	1%	1%	2%	14%	4%	0%	1%	6%	100%
AANDEEL CREDIT	45%	1%	20%	5%	1%	1%	6%	12%	4%	0%	4%	3%	100%

Bron: CBCS

Uit de tabel kan worden opgemaakt dat als belangrijkste handelspartners van Curaçao de volgende landen kunnen worden aangemerkt: de Verenigde Staten van Noord-Amerika, Nederland, Colombia, de Dominicaanse Republiek en Aruba. Opmerkelijk is dat los van de partners binnen het Koninkrijk, waarbij een ander regime de onderlinge fiscale verhoudingen regelt, er geen sprake is van DTA's met Colombia en de Dominicaanse Republiek, noch met overige relevante handelspartners zoals Canada, de Bolivariaanse Republiek Venezuela en Japan. De SER doet daarom de aanbeveling om in ieder geval deze groep landen op een prioriteitenlijst te plaatsen waarmee, voor zover nog geen pogingen daartoe zijn ondernomen, fiscale verdragsonderhandelingen kunnen worden gestart.

4. Conclusie

De SER acht voorspelbare, transparante en eenduidige belastingregels essentieel voor grensoverschrijdende handel, bedrijfsinvesteringen, werkgelegenheid en groei. Met het onderhavige ontwerp-landsbesluit, h.a.m., wordt beoogd daaraan een bijdrage te leveren door belastingplichtige natuurlijke en rechtspersonen, binnen de bestaande fiscale kaders, meer zekerheid te bieden. Het ontwerp bevat specifieke uitvoeringsbepalingen ter voorkoming van dubbele belasting in niet-verdragssituaties. Door de SER wordt deze inspanning dan ook van harte toegejuicht, hoewel sommige van deze bepalingen vanuit fiscaaltechnisch, juridisch en ook inhoudelijk oogpunt op onderdelen aanscherping en of modificatie behoeven. De SER dringt daarom bij de regering erop aan rekening te houden met de door hem in hoofdstuk 3 gedane aanbevelingen ten aanzien van de daarin geanalyseerde wetbepalingen.

In hoeverre deze specifieke uitvoeringsregels afdoende zijn en, bezien in onderlinge samenhang, een sluitend mechanisme vormen om mogelijke praktische knelpunten (zoals bijvoorbeeld interpretatieverschillen) te adresseren, daar heeft de SER zijn gerede twijfels over. Vandaar dat de Raad voorstander is om, in aanvulling op deze uitvoeringsregels, een eigen fiscaal verdragsbeleid te formuleren dat rekening houdt met de specifieke karakteristieken en wensen van Curaçao en dat inpasbaar is binnen de OESO- en ook EU-standaarden.

Feit is dat het huidige fiscale verdragsregime van Curaçao ontoereikend is. Uitbreiding van het fiscale verdragen-netwerk wordt dan ook door de SER ten sterkste aanbevolen, te beginnen met de landen waarmee Curaçao intensieve handelsbetrekkingen onderhoudt. Daarbij heeft de regering een leidende en sturende rol die daadwerkelijk, op proactieve wijze, moet worden ingevuld. Ofschoon de institutionele capaciteit bij de overheid daar wellicht onder de huidige omstandigheden zich daar moeilijk voor leent, een gedegen doch realistische planning en prioritering blijft niettemin geboden. Daarnaast heeft ook het Koninkrijk een belangrijke ondersteunende en faciliterende rol te vervullen middels technische assistentie. Het door de Afdeling advisering van de Raad van State van het Koninkrijk eerder dit jaar uitgebrachte ongevraagd advies bevat daarvoor belangrijke aanknopingspunten.

In de versterking van de verdragsrechtelijke status van Curaçao in fiscaal opzicht ziet de SER een bruikbare 'tool', een effectief instrument, om agressieve belastingplanning en ongewenste praktijken zoals belastingontwijking en -ontduiking duurzaam te bestrijden waardoor het internationale fiscale imago van Curaçao verder opgevizeld wordt.

Namens de Sociaal-Economische Raad,

De fungerend Voorzitter,

mr. J.H. Jacobs

De Algemeen Secretaris,

drs. R.J. Henriquez