

# EUR Research Information Portal

## BEPS en het Caribisch deel van het koninkrijk

**Publication status and date:**

Published: 26/07/2018

**Document Version**

Publisher's PDF, also known as Version of record

**Document License/Available under:**

Article 25fa Dutch Copyright Act

**Citation for the published version (APA):**

Kavelaars, P. (2018). BEPS en het Caribisch deel van het koninkrijk. *NTRF Beschouwingen*, 1747(19e), 1-3. Article 30. <http://hdl.handle.net/1765/113659>

[Link to publication on the EUR Research Information Portal](#)

**Terms and Conditions of Use**

Except as permitted by the applicable copyright law, you may not reproduce or make this material available to any third party without the prior written permission from the copyright holder(s). Copyright law allows the following uses of this material without prior permission:

- you may download, save and print a copy of this material for your personal use only;
- you may share the EUR portal link to this material.

In case the material is published with an open access license (e.g. a Creative Commons (CC) license), other uses may be allowed. Please check the terms and conditions of the specific license.

**Take-down policy**

If you believe that this material infringes your copyright and/or any other intellectual property rights, you may request its removal by contacting us at the following email address: [openaccess.library@eur.nl](mailto:openaccess.library@eur.nl). Please provide us with all the relevant information, including the reasons why you believe any of your rights have been infringed. In case of a legitimate complaint, we will make the material inaccessible and/or remove it from the website.

<b>Titel</b>	<b>BEPS en het Caribisch deel van het Koninkrijk</b>
<b>Nummer</b>	30 / 1747
<b>Auteur</b>	prof.dr. P. Kavelaars
<b>Publicatiedatum NTFR</b>	26-07-2018
<b>Rubriek</b>	Opinie

## 1. Inleiding

Zo'n vijf jaar na de start van het door de OESO geïnitieerde 15-punten BEPS-actieplan en de daarmee nauw samenhangende initiatieven en maatregelen van de EU, is wel duidelijk dat dit initiatief wereldwijd is aangeslagen en een grote impact heeft op de wijze waarop met belastingheffing wordt omgegaan. Daarbij zij onmiddellijk aangetekend dat de mate waarin van actieve bewustwording – en het zich daarnaar gedragen door het tot stand brengen van regelgeving – op wereldniveau sprake is, niettemin redelijk sterke verschillen vertoont tussen landen. Binnen de EU zijn die verschillen uiteraard belangrijk kleiner dan daarbuiten, omdat de lidstaten teneinde daadwerkelijk tot maatregelen te komen daarover gezamenlijk en met unanimiteit besluiten, tenzij een lidstaat zelf verdergaande maatregelen wil treffen, maar dat ligt gelet op de mogelijke economische benadeling van de eigen positie niet direct voor de hand. Een op BEPS-terrein vooruitstrevende lidstaat zal toch ook steeds willen voorkomen dat hij zich (sterk) benadeelt ten opzichte van andere lidstaten. De EU zelf doet dat als geheel overigens wel in zekere zin, omdat zij op diverse BEPS-fronten wat regelgeving betreft duidelijk vooruitloopt op vele andere landen. We hoeven maar te denken aan de Richtlijn inzake mandatory disclosure en de Anti-ontgaansrichtlijn. Daarnaast kunnen in dit verband ook de beide conceptringlijnen inzake digitale belastingheffing worden vermeld. In deze laatste twee voorstellen lijkt de bewustwording dat de daarin voorgestelde maatregelen daadwerkelijk tot een benadeling van de EU-lidstaten (kunnen) leiden in de wereldeconomie, wel een duidelijke rol te spelen. Een aantal lidstaten wenst bepaald niet tot invoering over te gaan zonder dat de rest van de wereld eenzelfde richting inslaat. Andere fiscale terreinen waar dit aan de orde is, zijn er overigens ook. Het voorstel voor invoering van een C(C)CTB en het voorstel een Financial Transaction Tax tot stand te brengen stuiten mede door het niet wereldwijd uitrollen van dergelijke systemen op substantiële weerstand.

Wat daarvan zij, in algemene zin pakken vele landen de lijn van de OESO op. Globaal gezegd zijn dat momenteel zo'n 100 landen – waaronder de 28 lidstaten van de EU – die zich conformeren aan de meeste actieplannen. Zoals gezegd doet de EU dat ook. Wat betreft die EU – en in het bijzonder geldt dat ook voor Nederland – is het de vraag wat de positie is van de tot de lidstaten behorende 'overzeese' gebiedsdelen. In algemene zin dient in dit verband een onderscheid te worden gemaakt tussen de gebieden die kwalificeren als landen en gebieden overzee (LGO's) en de ultraperifere gebieden (UPG's). Op de LGO's is het EU-recht hoegenaamd niet van toepassing. In essentie is in deel IV van het VWEU bepaald dat invoer (maar geen doorvoer) vanuit een LGO naar een lidstaat vrij van invoerrechten plaatsvindt. Geheel anders is dat ten aanzien van UPG's waarop het EU-recht (vrijwel) onverkort van toepassing is. Op deze UPG's zijn in de regel dus de BEPS-maatregelen van in elk geval de EU in principe onverkort van toepassing. De overzeese gebieden van het Koninkrijk zijn LGO's. Zij hebben dus formeel niets te maken met EU-regelgeving en ook aan de OESO-actiepunten kunnen zij strikt genomen voorbijgaan. Maar zo zit de wereld niet (meer) in elkaar. In de eerste plaats maakt Nederland zich er sterk voor dat de Nederlandse LGO's zich zo veel mogelijk conformeren aan met name EU-regelgeving, maar zo mogelijk zeker ook aan de acties van de OESO. In de tweede plaats hanteren zowel de EU als de OESO de inmiddels welbekende zwarte lijsten. Die zwarte lijsten worden opgesteld ongeacht of een jurisdictie deel uitmaakt van beide organisaties, ze raken alle circa 200 landen in de wereld. En dat betekent dan ook dat de tot het

Koninkrijk behorende LGO's daarmee te maken hebben. Hierna besteed ik aandacht aan enkele recente ontwikkelingen op met name Curaçao en enigszins beperkt Aruba. Wat betreft Sint Maarten zien we dat geen ontwikkelingen zijn waar te nemen. Hier liggen diverse oorzaken aan ten grondslag, waarvan de belangrijkste de orkaan Irma uit 2017 is. Deze heeft ertoe geleid dat Sint Maarten enig uitstel heeft gekregen om maatregelen te nemen.

De andere drie LGO's van het Koninkrijk, de zogenoemde BES-eilanden oftewel Bonaire, Saba en Sint Eustatius, hebben weinig te willen. Zij zijn bijzondere gemeenten van Nederland en hoewel zij LGO's zijn, beheerst Nederland de wetgeving van die gebieden volledig. Dat betekent overigens weer niet dat alle maatregelen die bijvoorbeeld zijn opgenomen in de EU-richtlijnen ook zonder meer op de BES-eilanden van toepassing zijn. Maar Nederland zorgt er verder wel voor dat de drie BES-eilanden zo veel mogelijk in de BEPS-pas lopen. Op die gebieden ga ik verder niet in. Ik beperk me tot aanpassing van met name de regelgeving op Curaçao en in wat mindere mate Aruba. Beide landen dreigden namelijk op de welbekende zwarte lijsten terecht te komen, van zowel de EU als de OESO. Teneinde dat te voorkomen hebben beide landen actie ondernomen om hun wetgeving op een aantal punten aan te passen.

## 2. Curaçao

### 2.1 Inleiding

Curaçao heeft historisch de naam belastingparadijs gekregen. Dat is niet toe te schrijven aan het aantal verdragen dat het land heeft gesloten – het is er al lange tijd maar een, te weten met Noorwegen[1] – maar wel aan enkele karakteristieken van het belastingsysteem. In de eerste plaats is dat te danken aan het volledig ontbreken van bron(staat)heffingen, mede in combinatie met (voorheen) de BRK en momenteel de BRNC (verdrag met Nederland dat ten opzichte van Curaçao de BRK heeft vervangen) en in de tweede plaats een aantal fiscale faciliteiten. Het eerste punt is aanvankelijk aangepakt door aanscherping van de BRK ten aanzien van met name de dividendbelasting over dividenden vanuit Nederland naar Curaçao en nadien door een verdere aanscherping in de BRNC in de vorm van een meer specifieke antimisbruikbepaling (in feite een soort LOB; art. 10, lid 4 e.v., BRNC). Deze acties hebben geen raakvlak met BEPS.

Wat betreft het tweede punt gaat het uitdrukkelijk wel om BEPS-maatregelen (actieplan 5 inzake schadelijke belastingregimes). Overigens heeft Curaçao los daarvan reeds diverse BEPS-maatregelen genomen. Zo doet het land mee aan de automatische informatie-uitwisseling zoals ontwikkeld door de OESO (Common Reporting Standard), heeft het zeer onlangs ook country-by-country reporting aanvaard[2] en doet het mee aan het Multilateraal Verdrag[3], zij het beperkter dan Nederland. Bovendien is de relevantie nogal beperkt, gelet op het enkele verdrag dat door Curaçao is gesloten. De dreiging Curaçao op de zwarte lijst te plaatsen vloeit voort uit een drietal regelingen, te weten de E-zone, de vrijgestelde vennootschap en het exportregime. De doorgevoerde aanpassingen zijn onder andere in nauw overleg met de VAB (Vereniging van Antilliaanse Belastingadviseurs) en de CIFA (Curaçao International Financial Services Association) tot stand gekomen. De maatregelen zijn op 1 juli 2018, vlak na parlementaire aanvaarding, in werking getreden.[4]

### 2.2 E-zone

Curaçao kent een tweetal E-zones. De in een E-zone gevestigde onderneming was wat betreft de winst behaald met buitenlandse handel (inclusief dienstverlening) onderworpen aan een tarief van 2%. Voor zover een in de E-zone gevestigde entiteit winst behaalde met binnenlandse handel (en dienstverlening) was het normale tarief van 22% van toepassing. Er werden in principe geen voorwaarden gesteld aan vestiging in een E-zone. De OESO beschouwde deze regeling als ringfencing, omdat aldus de binnenlandse markt werd afgeschermd doordat die geen voordelen kon

ontlenen aan de E-zone. Dit houdt echter niet in dat deze speciale zone niet kan worden gecontinueerd. Ik zou menen dat wanneer zou worden getoetst aan de verwante staatssteunbepaling van art. 107 VWEU handhaving niet tot de mogelijkheden zou hebben behoord, omdat uit de rechtspraak van het HvJ kan worden afgeleid dat regionale regimes in de regel niet zijn toegestaan.[5] Weliswaar is een E-zone geen regionaal regime, maar de facto is het daarmee wel vergelijkbaar.

In de nieuwe opzet is het regime van de E-zone beperkt tot goederentransacties en is het niet meer van toepassing op de dienstverlening. Daarmee is teruggekeerd naar de situatie zoals die bestond voor 2001. Daarnaast wordt geen onderscheid meer gemaakt tussen de levering van goederen aan afnemers op Curaçao en afnemers in het buitenland. Het tarief blijft wel gehandhaafd. Dat betekent dat voortaan dus ook binnenlandse leveranties vanuit de E-zone onder het 2%-tarief vallen. Naast de lage winstbelasting is tevens sprake van vrijstelling van omzetbelasting en invoerrechten voor goederen die worden doorgevoerd. Dat is als zodanig niet echt als een faciliteit aan te merken. De OESO is met de bovenstaande aanpassing uitdrukkelijk akkoord. Wat betreft het bezwaar van ringfencing is dat begrijpelijk, want dat effect doet zich onder het nieuwe regime niet meer voor. Wat betreft de hoogte van het tarief is het wat mij betreft wel opmerkelijk dat dit niet op bezwaren is gestuit. Ik zou menen dat dit naar EU-maatstaven niet aanvaardbaar is. Enerzijds vanwege het hiervoor genoemde regionale staatssteunachtige karakter en anderzijds vanwege het lage tarief als zodanig dat ver onder het min of meer formele EU-minimum van 10% ligt. Het is wat mij betreft nog de vraag of de Europese Commissie hier nog een punt van maakt. In het BEPS-beleidspakket is immers onderdeel dat derde landen een good tax governance moeten hebben hetgeen, kort gezegd, inhoudt dat sprake moet zijn van een volwaardig fiscaal stelsel waartoe onder andere een 'normale' tariefstelling behoort.

### *2.3 Het exportregime*

Het exportregime hield, kort gezegd, in dat wanneer een onderneming zich voor ten minste 90% van de transacties richtte op het buitenland, het 2%-tarief van toepassing was op 95% van de winst. Het restant van 5% was onderworpen aan het normale tarief van 22%. Ook dit regime beschouwde de OESO als ringfencing.

Het exportregime is in feite vervangen door een geheel nieuwe regeling die er, kortweg, in voorziet dat buitenlandse winsten geheel zijn vrijgesteld. In feite komt het neer op een objectvrijstelling zoals Nederland die de facto heeft in de vorm van de deelnemingsvrijstelling, c.q. de objectvrijstelling voor vaste inrichtingen. Daarmee introduceert Curaçao de toepassing van het territorialiteitsbeginsel. De vrijstelling is zowel van toepassing op buitenlandse actieve handel als op buitenlandse dienstverlening (dus vanuit Curaçao naar een buitenlandse afnemer) en geldt dus naast voordelen die worden behaald met een vaste inrichting of een vaste vertegenwoordiger. Een tweede aanpassing die in verband hiermee relevant is, is dat aan expliciete substance-eisen moet zijn voldaan. Deze zien met name op het aantal in dienst zijnde werknemers en het beschikken over voldoende relevante kennis. Er kan een ruling worden aangevraagd om aan de substance-eisen te voldoen. Bepaald opmerkelijk en vrij onbegrijpelijk is dat voor dit verzoek een bedrag aan de Belastingdienst moet worden betaald van NAf 500. Dit geldt overigens voortaan voor alle verzoeken tot afgifte van rulings. Ik acht dit onjuist en onwenselijk.

### *2.4 De vrijgestelde vennootschap*

De vrijgestelde vennootschap had met name de mogelijkheid immateriële activa (IP) te exploiteren zonder dat dit ook feitelijk op Curaçao gebeurde, doordat geen nexus-voorwaarde (voldoende substance) gold. Een vergelijkbaar resultaat kon ook worden bereikt door de IP onder te brengen in

een vennootschap waarop het exportregime van toepassing was. De OESO acht dat, zoals bekend, onaanvaardbaar. Nederland is hier, zoals bekend, indertijd ook op aangesproken en heeft in dat verband de regeling inzake de innovatiebox ingaande 2017 aangepast. Curaçao volgt Nederland hier in essentie in.

In de nieuwe opzet is niet langer sprake van een subjectieve vrijstelling, maar van een 0%-tarief, althans als het om zogenoemde gekwalificeerde inkomsten uit IP gaat. De overige inkomsten zijn tegen het normale tarief van 22% belast. Om die reden is de naam van het regime gewijzigd in Curaçaose Beleggingsvennootschap. Zoals gezegd gaat het in het bijzonder om IP-activiteiten die door een entiteit op Curaçao worden verricht. Een en ander is in de eerste plaats vormgegeven door het stellen van substance-eisen. Daarnaast moeten de IP-activiteiten aan bepaalde voorwaarden voldoen en moet het gaan om activiteiten op Curaçao (nexus-vereiste). De regeling is de facto dus in grote mate afgestemd op de benadering zoals ook Nederland die heeft geïntroduceerd en die in feite ook min of meer logisch voortvloeit uit de door de OESO gestelde eisen. Verder is – evenals onder het Nederlands regime – een alternatieve vormgeving tot stand gebracht voor zogenoemde kleine belastingplichtigen (concern jaaromzet < € 50 miljoen en voordelen uit IP < € 7,5 miljoen per jaar). De facto zullen ondernemingen op Curaçao ten gevolge van deze grenzen vermoedelijk altijd onder die regeling vallen.

Hiervoor is ervan uitgegaan dat IP-activiteiten in een Curaçaose Beleggingsvennootschap plaatsvinden, maar dat hoeft niet. IP-ontwikkeling kan ook in een reguliere entiteit plaatsvinden. Wanneer in dat geval aan een aantal voorwaarden wordt voldaan, waaronder de nexusvoorwaarde, is het tarief ook 0%. In de overige gevallen geldt het normale tarief van 22%.

### **3. Aruba**

Ook voor Aruba geldt dat het op de zwarte lijst terecht zou komen in verband met preferentiële regimes die in strijd zijn met de EU- en OESO-normen. Meer in algemene zin gaat Aruba overigens tot nu toe beduidend minder voortvarend mee met de OESO-acties dan Curaçao. Een voorbeeld waar men wel uitvoering aan heeft gegeven, is de Common Reporting Standard. Aan het MLI doet men echter weer niet mee, omdat er geen in werking zijnde verdragen zijn gesloten en dit dus ook geen zin heeft. Verder is evenmin vorm gegeven aan bijvoorbeeld country-by-country reporting.

Wat betreft de preferentiële regimes verloopt het proces tot aanpassingen op Aruba eveneens aanzienlijk minder transparant dan op Curaçao. Van enige aanpassing van de preferentiële regimes die in strijd zijn met de OESO-criteria is tot op heden hoegenaamd geen sprake en voorstellen daartoe zijn er ook nog niet. Naar ik begrijp heeft men ondersteuning gezocht bij het Nederlandse Ministerie van Financiën. Dat is rijkelijk laat, omdat de OESO immers heeft geëist dat een en ander voor 1 juli 2018 operationeel is. De enige maatregel die tot op heden is getroffen betreft de beëindiging van de fiscale facilitering van het gebied rondom San Nicolas ingaande 1 februari 2018. Enkele jaren geleden is voor dit gebied een fiscale faciliteit in het leven geroepen teneinde investeringen aldaar te stimuleren. Daar hier sprake is van regionale steun is dat niet in overeenstemming met de uitgangspunten van de OESO (en de EU).

Wat betreft de in het kader van BEPS aan te passen regelingen gaat het om het regime van de vrijgestelde vennootschap en het free-zoneregime. Nu enig zicht op wijzigingen ontbreekt, laat ik dit punt noodgedwongen onbesproken.

### **4. Afronding**

Het is een goede zaak dat ook de andere delen van het Koninkrijk meegaan in de aanpassingen in hun fiscale regelgeving die voortvloeien uit de initiatieven van de OESO. Voor de BES-eilanden geschiedt dat min of meer automatisch via Nederland en uiteraard voor zover noodzakelijk. De BES-eilanden hebben immers een eigen stelsel dat betrekkelijk jong is, doordat het voor een belangrijk

deel in 2010 is aangepast in het kader van de toenmalige staatkundige vernieuwing. De BES-eilanden hebben bij dit proces overigens zelf vrij weinig in te brengen. Ten aanzien van de overige drie landen loopt met name Sint Maarten belangrijk achter. Deels is dat toe te schrijven aan de orkaan Irma, maar daarnaast is ook een belangrijk probleem dat men te weinig wetgevende capaciteit heeft. Het lijkt erop dat men op dit punt een beroep op anderen zal moeten doen om in elk geval te komen tot een pakket maatregelen. Temeer ook omdat er alle reden is het fiscale stelsel meer algemeen te moderniseren.

Aruba doet dat laatste in zekere zin wel door te zoeken naar varianten van belastinghervorming, maar ligt weer beduidend achter bij de aanpassingen in het BEPS-kader. Wat dat laatste betreft vervult vooral Curaçao een voorbeeldfunctie. Ook daar zou echter een fundamentele belastingherziening wel op zijn plaats zijn. En dan tot slot een punt dat voor alle eilanden geldt: men schiet ruimschoots tekort in het sluiten van belastingverdragen. Met name verdragen met landen in het Caribische gebied en Zuid- en Midden-Amerika zouden een goede bijdragen kunnen leveren aan de economische ontwikkeling van de landen.

[1]Er zijn inmiddels wel meer verdragen overeengekomen, te weten met Malta, Cuba, Chili, Qatar, Seychellen en de Verenigde Arabische Emiraten, maar het verdrag met Noorwegen is het enige dat operationeel is.

[2]Landsverordening houdende aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen; P.B. 2018, nr. 30.

[3]Het wetsvoorstel inzake het MLI betreft een Rijkswet waarin zowel de implementatie voor Nederland als voor Curaçao is opgenomen (Goedkeuring van het op 24 november 2016 tot stand gekomen Multilateraal Verdrag, Kamerstukken II, 2017-2018, 34 853 (R2096)). De Rijkswet heeft ook betrekking op de BES-eilanden, waarvoor geen afzonderlijke bepalingen nodig zijn. Aruba en Sint Maarten doen niet mee. Voor Aruba is dat ook niet relevant, want dit land heeft geen enkel in werking zijnd verdrag gesloten. Sint Maarten heeft ook een verdrag met Noorwegen, conform dat van Curaçao met Noorwegen.

[4]Landsverordening reparatie preferentiële belastingregimes, P.B. 2018, 33.

[5]Met name Spanje had er een handje van dergelijke regimes te hanteren.

Datum: 9-1-2019

Bron: <https://www.ndfr.nl/NTFR/Details/NTFR2018-1747>

Copyright - Sdu - Alle rechten voorbehouden.