

# 40. Curaçao en haar beperkte belastingverdragenennetwerk, wat zijn de obstakels?

MR. G.D. REKWEST

**Curaçao is een autonoom land binnen het Koninkrijk der Nederlanden. Op basis van haar fiscale autonomie onderhandelt Curaçao zelfstandig met partnerlanden om een belastingverdrag te sluiten. In het verleden hebben diverse onderhandelingen plaatsgevonden en in enkele gevallen hebben deze onderhandelingen zelfs tot ondertekening van een verdrag geleid. Echter, deze verdragen zijn nimmer geratificeerd. Wat is de achterliggende reden hiervoor? Dit artikel is bedoeld om inzicht te krijgen in de knelpunten die Curaçao ervaart om haar belastingverdragenennetwerk uit te breiden.**

## 1. Inleiding

In november 2018 heb ik uitgebreid aandacht besteed aan de verdragsstatus van Curaçao<sup>1</sup> en ben ik tot enkele conclusies gekomen ten aanzien van de mogelijke oorzaken van haar beperkte belastingverdragenennetwerk.<sup>2</sup> Naar voren is gekomen dat het een combinatie van factoren lijkt te zijn, zoals de internationale status van het eiland als belastingparadijs en het gebrek aan een economisch belang.

In deze bijdrage zal ik op basis van een kwalitatief onderzoek inzichtelijk maken in hoeverre deze factoren de facto een rol spelen bij het afsluiten van een belastingverdrag. Ik maak een analyse, gebaseerd op een veldonderzoek dat ik in 2018 en 2019 zowel in Nederland als op Curaçao heb verricht. Dit onderzoek bestaat uit semigestructureerde diepte-interviews met personen die bij de verdragsonderhandelingen met Curaçao nauw betrokken waren.<sup>3</sup>

Na bespreking van de wijze waarop verdragsrelaties van het Koninkrijk der Nederlanden over het algemeen tot stand komen, zal in onderdeel 3 worden besproken hoe het proces van de onderhandelingen op Curaçao verloopt bij het aangaan van belastingverdragen ter voorkoming van dubbele heffing van directe belastingen, de zogeheten Double Taxation Agreements (hierna: DTA). In onderdeel 4

zal ik ingaan op overwegingen die verdragspartners in het algemeen hanteren bij de beslissing om een DTA te sluiten. Op basis van analyse van het veldonderzoek zal ik inzichtelijk maken in hoeverre deze overwegingen voor Curaçao een rol van betekenis spelen. In onderdeel 5 bespreek ik de obstakels zoals die door Curaçao worden ervaren bij het sluiten van belastingverdragen. Tot slot wordt deze bijdrage afgesloten met conclusies en enkele aanbevelingen. De verdragen met betrekking tot de fiscale informatie-uitwisseling (hierna: TIEA's), invorderingsverdragen, scheep- en luchtvaartverdragen en de mini-verdragen blijven in deze bijdrage buiten beschouwing. Ik richt mij uitsluitend op de DTA's.

## 2. Verdragsrelaties van het Koninkrijk der Nederlanden

### 2.1. Staatskundige structuur

De staatkundige structuur van het Koninkrijk der Nederlanden en de verhoudingen tussen de landen van het Koninkrijk is geregeld in het Statuut van het Koninkrijk der Nederlanden (hierna: het Statuut).<sup>4</sup> Sinds de laatste wijziging van het Statuut bestaat het Koninkrijk per 10 oktober 2010 uit vier autonome landen: Nederland (incl. de eilanden Bonaire, St. Eustatius en Saba), Aruba, Curaçao en St. Maarten. In het algemeen geldt dat de vier landen gelijkwaardige partners binnen het Koninkrijk zijn en dat zij zelfstandig hun eigen zaken regelen. Dit zijn de zogeheten Landsaangelegenheden. Voor een aantal onderwerpen geldt echter dat zij Koninkrijksaangelegenheden zijn en onder de verantwoordelijkheid vallen van het Koninkrijk als geheel. Zo wijst art. 3 Statuut 'buitenlandse betrekkingen' aan als een Koninkrijksaangelegenheid.<sup>5</sup> Bijgevolg zijn verdragsre-

1 Curaçao heeft momenteel één belastingverdrag, met Noorwegen.

2 Zie mijn bijdrage 'De verdragsrechtelijke status van Curaçao', *WFR* 2018/7263, p. 1513-1519.

3 De methode van kwalitatief onderzoek is gekozen met als doel om enerzijds inzicht te krijgen in het proces voorafgaand aan het sluiten van een belastingverdrag en anderzijds om zoveel mogelijk variatie te krijgen in de verschillende opvattingen en de betekenis die respondenten toekennen aan bepaalde gebeurtenissen. In dit artikel maak ik gebruik van citaten uit de interviews om argumenten te illustreren. Vanwege de gevoeligheid van het onderwerp zijn de citaten geanonimiseerd. Op een uitzondering na zijn alle interviews opgenomen, getranscribeerd en gecodeerd en vervolgens geanalyseerd.

4 wetten.overheid.nl/BWBR0002154/2017-11-17

5 Art. 3 lid 1 onderdeel b Statuut.

laties een Koninkrijksaangelegenheid.<sup>6</sup> De landen zijn hierdoor niet zelfstandig bevoegd om verdragen te sluiten. Het Koninkrijk der Nederlanden is het volkenrechtelijk subject, ook indien het om een verdrag gaat dat binnen het Koninkrijk uitsluitend geldt voor Nederland, Aruba, Curaçao of Sint Maarten. De aanduiding ‘Nederland’ als verdragssluitende partij is zodoende niet juist.<sup>7</sup> Aldus worden verdragen uitsluitend gesloten door het Koninkrijk als geheel en namens de regering van het Koninkrijk ondertekend. Dit gebeurt doorgaans door de Minister van Buitenlandse Zaken.

Anders dan bij de formele aspecten van verdragsrelaties, kunnen de inhoudelijke aspecten van verdragen wel landsaangelegenheden zijn voor zo ver deze aspecten geen betrekking hebben op de onderwerpen die aan het Koninkrijk zijn voorbehouden. Zo zijn de landen voor de fiscale inrichting van hun wetgeving autonoom. Fiscale aangelegenheden vallen immers buiten de in art. 3 Statuut genoemde onderwerpen. Hierdoor ontstaat een curieuze situatie. De landen kunnen zelfstandig over de inhoud en de gelding van belastingverdragen onderhandelen en tot ondertekening overgaan, maar de ratificatie van het verdrag dient door Nederland te gebeuren.

## 2.2. Territoriale beperking en medegelding

Over het algemeen geldt dat een verdrag voor een staat als geheel geldt. Echter in artikel 29 van het Weense Verdrag<sup>8</sup> inzake het verdragenrecht is het volgende opgenomen:

‘Tenzij een andere bedoeling uit het verdrag blijkt of op een andere wijze is komen vast te staan, bindt een verdrag elke partij ten opzichte van haar gehele grondgebied.’

De mogelijkheid voor territoriale beperking wordt doorgaans in artikel 3 van de door Nederland gesloten belastingverdragen geformaliseerd. Daarin is bepaald dat de uitdrukking ‘Nederland’ inhoudt: ‘het deel van het Koninkrijk der Nederlanden dat in Europa is gelegen, met inbegrip van zijn territoriale zee en elk gebied buiten de territoriale zee waarbinnen Nederland, in overeenstemming met het internationale recht, rechtsmacht of soevereine rechten uitoefent.’<sup>9</sup> Kortom, verdragen die Nederland afsluit gelden niet automatisch voor de andere landen binnen het Koninkrijk.

Wel dient in ogenschouw te worden genomen dat bij het sluiten van verdragen in het algemeen een onderscheid wordt gemaakt tussen het Europese deel van Nederland en het Caribische deel van Nederland (Bonaire, St. Eustatius en Saba). Volgens de Aanwijzingen voor de regelgeving geldt het volgende:

‘Vanwege het feit dat Bonaire, Sint Eustatius en Saba in staatsrechtelijk opzicht deel uitmaken van het land Nederland, maar in geografische opzicht tot het Caribische deel van het Koninkrijk behoren, is het wenselijk om in de toelichting op een verdrag uitdrukkelijk stil te staan bij de vraag of het verdrag ook voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba zal gelden. De geografische ligging kan aanleiding zijn om een voor Aruba, Curaçao of Sint Maarten te sluiten verdrag ook voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba te laten gelden of een voor Nederland te sluiten verdrag uitsluitend voor het Europese deel van Nederland te laten gelden. Omgekeerd kan de staatsrechtelijke verbondenheid met Nederland juist reden zijn om een Caribisch verdrag niet voor Bonaire, Sint Eustatius en Saba te laten gelden of een voor Nederland te sluiten verdrag gelijkelijk voor het Europese en het Caribische deel van Nederland te laten gelden. In bijzondere gevallen is het zelfs denkbaar dat een verdrag uitsluitend voor Bonaire, Sint Eustatius of Saba wordt gesloten, zonder ook voor de overige delen van het Koninkrijk te gelden.’<sup>10</sup>

Illustratief in dit verband is het belastingverdrag dat het Koninkrijk in juli 2019 met Irak heeft gesloten.<sup>11</sup> Het verdrag is van toepassing voor Europees Nederland en Caribisch Nederland. Voor wat betreft Caribisch Nederland is het verdrag slechts van toepassing op de inkomstenbelasting en de loonbelasting (zie art. 2 lid 3 onderdeel a van het verdrag). Het verdrag is niet van toepassing op de landen Aruba, Curaçao en Sint Maarten. Het is evenwel mogelijk dat Nederland een uitbreidingsbepaling voor die landen opneemt in een belastingverdrag, zoals is gebeurd in art. 29 lid 1 van het verdrag met Kenia.<sup>12</sup>

Opmerkelijk is dat de mogelijkheid om het verdrag uit te breiden wel in het verdrag opgenomen wordt, maar dat in de praktijk nimmer een uitbreiding volgt. In dit kader is de nota van de Nederlandse Staatssecretaris van Financiën bij het behandelen van het verdrag met Kenia in de Tweede Kamer illustratief. De staatssecretaris reageerde op de vraag van de leden van de fractie van de VVD waarom het verdrag uitsluitend betrekking heeft op het Europese deel van Nederland en niet op het Caribische deel van Nederland. De staatssecretaris antwoordde: ‘De twee onderhandelingsronden tussen Nederland en Kenia vonden plaats voor de doorvoering van de staatkundige hervorming in het Koninkrijk op 10 oktober 2010. Kenia was niet bereid om vooruit te lopen op deze ontwikkelingen door de territoriale reikwijdte van het Verdrag uit te breiden tot het Caribische deel van Nederland. Bovendien zijn de economische betrekkingen tussen Kenia en het Caribische deel van Nederland klein en zagen de Keniaanse onderhandelaars ook om die reden geen aanleiding om het Caribische deel van Nederland onder de reikwijdte van het Verdrag te brengen. Wel bepaalt artikel 29 van het Verdrag dat het Verdrag onder voorwaarden kan worden uitgebreid tot de delen van het

6 Aangezien buitenlandse betrekkingen een Koninkrijksaangelegenheid is, zijn de bepalingen van de Grondwet voor het Koninkrijk der Nederlanden op dit onderwerp van toepassing. Ten aanzien van verdragsrelaties zijn de bevoegdheden in hoofdstuk 5 van de Grondwet (art. 90-95 Gw) nader geregeld.

7 Aanwijzingen voor regelgeving (01-01-18), aanwijzing 8, toelichting.

8 *Trb.* 1985, 79.

9 Art. 3 lid 1 OESO-modelverdrag.

10 Aanwijzingen voor de regelgeving, aanwijzing 8.13, toelichting zesde lid.

11 *Trb.* 2019, 103.

12 *Trb.* 2015, 114.

Koninkrijk der Nederlanden die niet in Europa zijn gelegen. Indien tot uitbreiding wordt overgegaan, behoeft dit een afzonderlijk verdrag dat door het Koninkrijk der Nederlanden met de Republiek Kenia wordt aangegaan ten behoeve van het Caribische deel van Nederland (Bonaire, Sint-Eustatius en Saba) of de andere landen van het Koninkrijk die niet in Europa zijn gelegen (Aruba, Curaçao en Sint Maarten).<sup>13</sup> Kortom, de mogelijkheid om het verdrag uit te breiden tot het Caribisch deel van het Koninkrijk is opgenomen in het verdrag, maar een daadwerkelijke uitbreiding is pas mogelijk in een afzonderlijk verdrag. Een uitbreiding door middel van een protocol zou in mijn optiek overigens ook goed verdedigbaar zijn. Het behoeft geen betoog dat het separaat starten van verdragsonderhandelingen door de Caribische landen daarna niet eenvoudig zal zijn.

Een aspect dat nadere beschouwing verdient, is het moment dat de eilanden ter sprake komen bij de verdragsonderhandelingen die Nederland voert met verdragspartners. Een respondent zei hierover: '(...) bij de meeste verdragsonderhandelingen ga je gewoon een heel verdrag door. Maar dan zit je bij artikel twee, drie al met vragen over: baken je (het) Koninkrijk even af, baken even het gebied af waarvoor het Nederlandse verdrag gaat gelden. En dan kwam eigenlijk vanzelf aan de orde (wat) (...) de andere kant van de tafel (...) dan vond van de rest van het Koninkrijk. (...) daar merk je dus meestal wel dat die er helemaal buiten vallen, daar hebben we geen economische belangen, dus dan is het klaar. Je hebt natuurlijk pre 2010, en na 2010. Maar daar was (...) wel altijd het motto: de eilanden wilden fiscaal autonoom zijn. Dus vervolgens was er ook de notie dat we hier primair zijn om een verdrag vanuit Europees Nederlandse zijde'.

Het zal niet verbazen dat Nederland bij belastingverdragsonderhandelingen ten aanzien van Curaçao een zekere mate van terughoudendheid zal betrachten, omdat de landen op fiscaal gebied autonoom zijn en een eigen fiscaal beleid voeren. Ook in de periode na 2010 wordt de uitbreidingsbepaling voor het Caribische deel van het Koninkrijk in belastingverdragen die Nederland afsluit opgenomen, zoals laatstelijk met Ierland.<sup>14</sup> Wat daarvan zij, aan de uitbreidingsbepaling wordt voor zover ik kan nagaan nimmer uitvoering gegeven. Daarmee is de materiele werking van de uitbreidingsbepaling vooralsnog nihil. Een respondent bevestigde deze visie:

'Misschien is de capaciteit (op de landen) er niet, maar het valt daarna wel een beetje stil. Dus in die zin heeft die bepaling eigenlijk een symbolische werking. We zijn er denk ik vanuit Nederland toch wel blij mee. We vinden dat wel een mooi signaal, maar het is wel vooral een symbolische bepaling.'

13 Nota naar aanleiding van het Verslag van de Tweede Kamer ontvangen naar aanleiding van het wetsvoorstel goedkeuring van het belastingverdrag met Kenia, 7 september 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34492, nr. 5.

14 *Trb.* 2019, 95.

### 3. Verdragsonderhandelingen door Curaçao

#### 3.1 Onderhandelingen

Op Curaçao speelt de Dienst Buitenlandse Betrekkingen (hierna: de DBB), die onder leiding staat van een Directie een belangrijke rol bij de verdragsrelaties.<sup>15</sup> De taken van de Directie zijn onder andere het initiëren en coördineren van de landelijke beleidsvorming met betrekking tot internationale en regionale verdragen, alsmede het beheer van de centrale verdragsadministratie. In het laatste decennium heeft Curaçao met circa dertien landen onderhandelingen geïnitieerd om een verdrag te sluiten.<sup>16</sup> Opmerkelijk genoeg is de DBB van slechts zes initiatieven op de hoogte gesteld, namelijk de landen die op de lijst van de 'verdragen in voorbereiding' zijn opgenomen: Cuba, Jamaica, Qatar, San Marino, Seychellen en de Verenigde Arabische Emiraten.<sup>17</sup> In onderstaande tabel heb ik de landen waarmee onderhandelingsgesprekken zijn gevoerd en de status hiervan opgenomen.

| Partnerlanden | Fase                                  | Status                                               |
|---------------|---------------------------------------|------------------------------------------------------|
| Australië     | Gesprekken gevoerd                    | Onbekend                                             |
| Barbados      | Gesprekken gevoerd                    | Onderhandelingen zijn afgebroken: wisseling regering |
| Brazilië      | Gesprekken gevoerd                    | Onderhandelingen zijn afgebroken: wisseling regering |
| Cuba          | Gesprekken gevoerd, DTA geparafereerd | Onbekend                                             |
| Jamaica       | Tekst gereed, uit onderhandeld        | 10/10/10 ontmanteling Nederlandse Antillen           |
| Malta         | Ondertekend                           | Vragen van Raad van State aan Curaçao                |
| Nieuw-Zeeland | Gesprekken gevoerd                    | Onbekend                                             |
| Qatar         | Gesprekken gevoerd                    | Vragen van Buitenlandse Zaken aan Curaçao            |
| San Marino    | Tekst gereed, uit onderhandeld        | Vragen van Buitenlandse Zaken aan Curaçao            |
| Seychellen    | Tekst gereed, uit onderhandeld        | Vragen van Buitenlandse Zaken aan Curaçao            |

15 Landsbesluit, houdende algemene maatregelen, van de 4de januari 2002 ter uitvoering van de artikelen 13, 15, 16 en 17 van de Landsverordening Organisatie Landsoverheid, regende de organisatie en taakstelling van de Directie Wetgeving en Juridische Zaken en de Directie Buitenlandse Betrekkingen van het Ministerie van Algemene Zaken en Buitenlandse Betrekkingen.

16 Australië, Barbados, Brazilië, Cuba, Jamaica, Malta, Nieuw-Zeeland, Qatar, San Marino, Seychellen, Verenigde Arabische Emiraten, Venezuela en Verenigde Staten.

17 Verdragen in voorbereiding met als peildatum 1 juli 2019, *Kamerstukken II* 2018/19, 23530, nr. 123.

| VAE       | Gesprekken gevoerd | Vragen van Buitenlandse Zaken aan Curaçao |
|-----------|--------------------|-------------------------------------------|
| Venezuela | Uit onderhandeld   | Politieke situatie in Venezuela           |
| V.S.      | Gesprekken         | Gestopt, o.a. vanwege fiscale status      |

Uit het overzicht wordt duidelijk dat van de dertien landen in vier gevallen de onderhandelingen afgebroken zijn vanwege politieke situaties zoals nieuwe verkiezingen in het partnerland. In nog eens vier gevallen zijn de onderhandelingen afgerond, maar ligt het proces stil vanwege vragen vanuit het Nederlandse Ministerie van Buitenlandse Zaken aan het land Curaçao. Dit lijkt erop te duiden dat de politieke situatie en vragen van Buitenlandse Zaken de twee voornaamste redenen zijn dat lopende onderhandelingen niet tot een geratificeerd belastingverdrag leiden.

### 3.2 Strategieën

Een eerste strategie die Curaçao heeft toegepast om belastingverdragen af te sluiten is om na de onderhandelingen voor een verdrag inzake informatie-uitwisseling, de Tax Information Exchange Agreements, de zogeheten TIEA, een DTA af te sluiten. Verschillende respondenten gaven aan dat deze strategie niet werkte: ‘Wij hebben met Spanje en Mexico (...) de afspraak toentertijd, eerst een TIEA onderhandelen en dan na inwerkingtreding van de TIEA zouden de onderhandelingen beginnen voor de DTA's. (...) Eenmaal wanneer zij de TIEA's hebben, kregen wij geen gehoor meer over de DTA's’. En zoals een respondent in Nederland aangaf: ‘Wat de eilanden als bezit hadden, namelijk informatie, zijn ze gedwongen om weg te geven met de TIEA's. Het had een drukmiddel kunnen zijn.’

In een aantal gevallen heeft Curaçao met een land afgesproken DTA overeen te komen, waarbij als voorwaarde werd gesteld om eerst een TIEA af te sluiten. Een respondent zei hierover: ‘Die (landen) zijn gaan klagen bij de OECD en toen kregen we (Curaçao; GR) een brief dat we dat niet als voorwaarde mochten stellen.’

Een andere strategie die Curaçao hanteerde om met grote landen een DTA af te sluiten, betrof het uitbreiden van haar verdragen netwerk met economisch minder interessante landen. Deze strategie was ingegeven door het feit dat partnerlanden meestal informeren naar het aantal verdragen dat Curaçao heeft, en dat dat kennelijk een indicatie is of je al dan niet interessant bent als partnerland. Zie meer hierover in paragraaf 4.2.

## 4. Overwegingen om een DTA aan te gaan

### 4.1 Overwegingen van Nederland

In het algemeen kan de vraag gesteld worden welke overwegingen bij Nederland bestaan om onderhandelingen te starten. Het Nederlandse Verdragsbeleid 2011 (hierna:

NFV)<sup>18</sup> biedt hiervoor enkele aanknopingspunten. In paragraaf 1.24 zegt het NFV hierover:

‘De overwegingen van Nederland bij de beslissing om al dan niet onderhandelingen over een belastingverdrag met een andere staat te beginnen, zijn gelegen in een complex van factoren.’

Het NFV noemt vervolgens vier factoren:

1. interactie fiscale stelsels;
2. economische betrekkingen;
3. concurrentiepositie werknemers, ondernemers en investeerders; en
4. de samenhang met andere economische, politieke en diplomatieke factoren.

Hoewel verdragspartners andere criteria kunnen hanteren, zal ik in het kader van de beantwoording van de vraag welke factoren een obstakel voor potentiële verdragspartners vormen om met Curaçao verdragsonderhandelingen te starten, onderzoeken of de door Nederland gehanteerde criteria ook voor Curaçao relevant zouden kunnen zijn.

### 4.2 Interactie fiscale stelsels

In paragraaf 1.2.4 van het NFV wordt het eerste aspect, namelijk ‘interactie fiscale stelsels’, nader in beeld gebracht:

‘De inrichting van het fiscale stelsel van een mogelijke verdragspartner en de juridisch-economische interactie met het Nederlandse fiscale stelsel zijn relevant om te beoordelen of een belastingverdrag nodig is. De betrokken fiscale stelsels worden zorgvuldig bestudeerd met inachtneming van signalen van belastingplichtigen, adviseurs en belangengroepen. Ook vindt er een analyse plaats van belastingverdragen die de potentiële verdragspartner heeft gesloten met andere staten. Dit geeft inzicht in de gebieden waar dubbele belastingheffing optreedt en hoe deze verminderd kan worden. Ook maakt het inzichtelijk welke heffingslacunes bestaan en op welke wijze de betrokken staten al voorzien in unilaterale maatregelen ter voorkoming van dubbele belasting. Wordt vervolgens geconstateerd dat voor grensoverschrijdende economische activiteiten toch dubbele heffing of heffingslacunes bestaan, dan kan gezocht worden naar oplossingen in de vorm van verdragen.’

Uit de interviews blijkt dat potentiële verdragspartners de noodzaak om een belastingverdrag met Curaçao te sluiten niet aanwezig achten, omdat er simpelweg geen of nauwelijks sprake is van handelsrelaties tussen beide landen en daardoor ook geen dubbele belastingheffing optreedt. De respondenten beaamden deze opvatting: ‘De belangrijkste reden waarom dat niet gebeurt, is dat ze zeiden we hebben geen belang. (Ze) zeggen: “geef ons de voorbeelden van dubbele heffing die moet worden weggenomen” (...)’. Een andere respondent zei: ‘Ze hebben geen belangstelling voor kleine landen. Zij vinden dat een belastingverdrag juist een risico voor hen behelst. Ze vragen ook vaak met hoeveel

<sup>18</sup> Kamerstukken II 2010/11, 25087, nr. 7.

landen je al een belastingverdrag hebt. (...). Voor hen is dat een indicatie dat je niet interessant bent blijkbaar, want als je met andere landen geen verdragen hebt, waarom zouden zij dan wel belangstelling moeten hebben in jou.'

Uit het bovenstaande blijkt dat de noodzaak voor het sluiten van een belastingverdrag door verdragspartners veelal niet nodig wordt geacht, omdat geen sprake is van situaties waarin dubbele belastingheffing optreedt. Het feit dat een land een beperkt verdragennetwerk heeft, lijkt voor landen een indicatie te zijn dat er geen noodzaak is om een belastingverdrag af te sluiten. Dit punt heeft Curaçao overigens onderkend. Curaçao volgde enkele jaren de strategie om eerst haar verdragennetwerk uit te breiden met landen die op het eerste gezicht niet bijzonder interessant zijn voor Curaçao. En zoals een respondent aangaf, zou de belangstelling voor Curaçao vanwege het aantal verdragen kunnen toenemen: 'Dus het idee was, eerst het aantal verdragslanden vergroten, en vervolgens (...) proberen verdragen te sluiten met de meer belangrijke landen. En dat hebben de meeste mensen lokaal niet ingezien dat ze die rol zouden kunnen vervullen. Maar de China's, de Malta's et cetera die waren met name bedoeld om het aantal (verdragen; GR) eerst te vergroten.' De onderhandelingen die Curaçao heeft gevoerd met Seychellen, Malta en Jamaica hebben overigens bij velen de wenkbrauwen doen fronsen. Ook van Nederlandse zijde: 'Zowel Malta als Curaçao worden gezien als tax haven en dan vraag je je af waarom twee tax havens met elkaar een verdrag zouden aangaan. In het verdrag met Malta zitten bepalingen die in Europees verband niet stroken. Als een verdrag niet aan internationale standaarden voldoet kan het Koninkrijk der Nederlanden er niet mee instemmen.'

Het behoeft geen betoog dat Curaçao met deze strategie heeft miskend dat het partnerlanden niet zozeer gaat om de omvang van een verdragennetwerk als wel de noodzaak om dubbele belastingheffing te voorkomen. In het geval van Curaçao is op dit punt de noodzaak vaak niet aanwezig. Bovendien zijn de onderhandelingsposities onevenwichtig, omdat Curaçao geen tegenprestatie levert. Zoals een respondent het verwoordde: 'Tenzij er extern politieke ontwikkelingen zijn, zoals de situatie met Venezuela en V.S. om Curaçao als een zogeheten hub te gebruiken. Alsdan kun je dit als bargain chip inzetten. Anders gaat het Curaçao niet lukken.'

#### 4.3 Economische betrekkingen

'Ook de aard en omvang van de economische betrekkingen tussen Nederland en de potentiële verdragspartner zijn van belang. Bezien wordt welk effect het sluiten van een belastingverdrag op de bestaande economische betrekkingen en de verwachte ontwikkelingen daarin zal hebben. Met het sluiten van een belastingverdrag kan ook een specifiek economisch doel worden nagestreefd, bijvoorbeeld door fiscale belemmeringen ten aanzien van specifieke inkomenscategorieën weg te nemen', aldus het NFV.

De vraag rijst in hoeverre deze factor een rol speelt voor Curaçao. Een respondent op Curaçao gaf aan: 'Zij zitten (...) ook met andere landen die met hen verdragen willen

sluiten, en laten we heel eerlijk zijn, iedereen beoordeelt (...) het economisch belang voor zichzelf. Dus als je naar Curaçao kijkt, de meeste mensen denken wel van ja, het DTA dat zou ten dienste moeten staan van de economische relaties, en als je merkt dat de afzetmarkt zo klein is dat je eigenlijk als een soort trampoline wordt gebruikt om bijvoorbeeld de Colombiaanse markt te betreden, dan worden ze wel enigszins huiverig: wordt dat DTA niet eerder gebruikt om belasting te ontduiken in plaats van gewoon om de business te faciliteren.' Het is opvallend, dat de afwezigheid van economische betrekkingen tussen de landen als mogelijke belemmering nauwelijks of zijdelings door de respondenten is genoemd.

De economische, politieke en diplomatieke aspecten zoals bedoeld in het NFV zijn niet expliciet door de respondenten genoemd. Deze aspecten zijn hierdoor niet getoetst.

#### 5. Obstakels om verdragen te sluiten

Uit het onderzoek worden diverse verklaringen gegeven voor het beperkte belastingverdragennetwerk van Curaçao. Zo speelt de beperkte mankracht van landen een belangrijke rol bij het stellen van prioriteiten: 'Heel veel landen hebben ook echt heel kleine onderhandelingssteams en dat is gewoon veel werk. Er zijn heel veel landen en ze hebben een bestaand verdragennetwerk dat ook onderhouden moet worden. Er zijn allemaal ontwikkelingen op OESO/BEPS-terrein, MLI-terrein en ja, ik denk dat ze überhaupt relatief weinig capaciteit in heel veel landen hebben om nieuwe verdragsonderhandelingen aan te gaan.' Daarnaast ervaren respondenten een gebrek aan aandacht voor dit onderwerp bij de verantwoordelijke instanties op Curaçao. Zo gaf een respondent aan: 'Fiscale zaken heeft geen parate update, die moet het navragen bij DBB, dus dat betekent dat er eigenlijk geen aandacht is. (...)' De beperkte mankracht bij DBB is volgens een respondent van grote invloed op het proces: 'DBB op Curaçao is onder bemenst, en die is ook lange tijd zonder iemand aan het roer geweest. Dat betekent dat het heel moeilijk is om prioriteiten daar gesteld te krijgen en dan zie je gewoon dat het ook afhankelijk is van wat de inzet is van elke minister. Dus als die vindt dat DTA's belangrijk zijn, dan gaat hij meer druk uitoefenen en anders niet.' Bovendien gaat veel aandacht uit naar het voldoen aan de OESO-maatregelen in het kader van BEPS Inclusive Framework. Een respondent zei hierover: 'We zijn de laatste drie, vier jaar alleen maar bezig geweest met het proberen te voorkomen dat we opnieuw op een zwarte lijst komen.'

Ook een gebrek aan kennis speelt het eiland parten. Er zijn bovendien vaak forse wisselingen van personen bij het Ministerie van Financiën waardoor afspraken die in het verleden zijn gemaakt, niet meer te achterhalen zijn.

Een opvallende aangelegenheid betreft de rol die Nederland speelt bij het tot stand komen van belastingverdragen. Een respondent uitte daar tijdens een interview zijn frustraties over: '(...) er zit in Nederland een soort van wantrouwen, van waarom wil Curaçao dit? Het werd ook aan één van de verdragspartners gevraagd door Nederlandse diplo-



maten: “waarom, vertel nou waarom wilt Curaçao dit?” We willen gewoon vragen hebben die de Tweede Kamer stelt. We willen geen ambtelijke vragen meer van Nederland hebben.’ Uit de interviews komt naar voren dat in voorkomende gevallen potentiële verdragspartners door Nederlandse diplomaten werden bevestigd over de intenties van beide partijen om een verdrag aan te gaan. Zo zouden volgens een respondent Nederlandse ambassadeurs gebeld hebben met potentiële verdragspartners. De verdragspartners haakten vervolgens af. Volgens de respondent: ‘(...) omdat zij geen problemen met Nederland willen.’ Dat er vraagtekens geplaatst worden bij achterliggende motieven die landen hebben om met Curaçao een belastingverdrag af te sluiten blijkt uit de reactie van een Nederlandse respondent: ‘Waarom zouden andere landen het belang hebben om met onze eilanden te onderhandelen? Wij zouden ook wel drie keer twijfelen of we bij wijze van spreken met kleinere economieën onderhandelen of niet. Dan moeten we goede redenen voor hebben.’

De twijfelachtige status van het eiland als belastingparadijs lijkt overigens geen noemenswaardige invloed te hebben op het beperkte verdragen netwerk van Curaçao. Een enkele respondent heeft dit aspect wel genoemd: ‘Onderhandelaars moeten veel tijd investeren in het uitleggen dat ze geen belastingparadijs zijn. Landen als Brazilië zien ons als tax haven.’ Ook het feit dat er in het verleden wel degelijk onderhandelingen zijn gevoerd en verdragen zijn ondertekend, lijkt erop te wijzen dat voor bepaalde landen de fiscale status van Curaçao in ieder geval geen significante rol van betekenis is om een verdrag met Curaçao te sluiten. Althans, niet voor landen als Malta, de Seychellen en Jamaica. Dit zijn echter geen landen met grote economieën. De politieke situatie van de betrokken landen wordt als een belangrijke factor ervaren voor het tussentijds stilleggen of afbreken van de onderhandelingen: ‘Maar wat je wel merkt is dat de politieke instabiliteit groot is in Brazilië. Toen we op het punt stonden om de gesprekken te initiëren met hun Minister van financiën, werd die vervangen.’ Kennelijk is het daarna voor Curaçao lastig om de onderhandelingen weer op te starten.

Zoals eerder is aangehaald heeft Curaçao in het verleden met verschillende landen onderhandelingen gevoerd en in sommige gevallen zijn de teksten van die verdragen zelfs al geparafeerd of ondertekend. Om onduidelijke redenen zijn deze verdragen nimmer ter goedkeuring aan de Tweede Kamer voorgelegd. Zo hebben de onderhandelingen met Jamaica niet geleid tot een geratificeerd belastingverdrag. De gesprekken zijn in de periode rond 2009 vanuit Curaçao geïnitieerd. Het belang voor Curaçao om met Jamaica een belastingverdrag te sluiten, was de verwachting dat de andere CARICOM-landen zouden volgen en dat Curaçao daarmee haar verdragen netwerk zou kunnen uitbreiden. Een respondent gaf aan dat het verdrag volledig uit onderhandeld is en is geparafeerd: ‘Maar door omstandigheden, of eigenlijk door de ontmanteling van de Nederlandse Antillen, is het stil komen te liggen en, ja, daarna waren er veranderingen binnen de sector Fiscale Zaken. Ja, dus het is, het was blijven liggen. Toen het eindelijk onder-

tekend kon gaan worden, konden wij geen geschikte datum vinden voor beide partijen om het verdrag te ondertekenen. En in Jamaica waren op dat moment ook verkiezingen. Waardoor je een nieuwe regering krijgt en dan wordt alles opnieuw getoetst van zero af.’

Ten aanzien van de Unierechtelijke status van Curaçao waren de respondenten unaniem in hun oordeel: een eventuele wijziging van de status van Landen en Gebieden Overzee (hierna: LGO) in een status van Ultraperifeer Gebied (hierna: UPG) voor Curaçao heeft geen enkele toegevoegde waarde voor optimalisering van de verdragsstatus. Dit is opmerkelijk gezien het rapport dat de Vereniging van Antilliaanse Belastingadviseurs (hierna: de VAB) in 2005 heeft uitgebracht.<sup>19</sup> Daarin concludeerde de VAB dat voor behoud en verdere ontwikkeling van de internationale financiële dienstverleningssector, en daarmee dus ook het verdragen netwerk, de status van UPG de meest wenselijke optie was.

## 6. Conclusie en aanbevelingen

In deze bijdrage heb ik in kaart gebracht in hoeverre de afwegingen die landen maken om een belastingverdrag te sluiten voor Curaçao de facto een belemmering vormen om haar verdragen netwerk uit te breiden. Het feit dat Curaçao in de afgelopen jaren met meerdere partnerlanden onderhandeld heeft, laat zien dat het niet of nauwelijks hebben van economische betrekkingen geen obstakel hoeft te zijn om DTA's af te sluiten. In enkele gevallen hebben onderhandelingen zowaar geleid tot ondertekening van een volwaardig belastingverdrag, zoals in 2015 met Malta. Dat dit verdrag nog niet geratificeerd is, ligt aan het feit dat de Raad van State vragen heeft gesteld aan Curaçao, die zij nog niet heeft beantwoord. Ook in het geval van Qatar, San Marino, Seychellen en de Verenigde Arabische Emiraten is sprake van volledig uit onderhandelde teksten waarover vragen door Buitenlandse Zaken zijn gesteld en die niet zijn beantwoord. De reden hiervoor lijkt te zijn dat Curaçao te kampen heeft met een beperkte menskracht en fiscale kennis. Een andere mogelijke verklaring voor het niet kunnen afsluiten van verdragen is het feit dat potentiële partnerlanden de noodzaak van een DTA met Curaçao niet onderkennen. Immers, het beperkte verdragen netwerk van Curaçao is voor deze landen een aanwijzing dat zich geen situaties voordoen waar dubbele belastingheffing plaatsheeft. Een andere dimensie die telkens opduikt, is een politieke. Als gevolg van (tussentijdse) verkiezingen in een land komen verdragsonderhandelingen stil te liggen, die daarna niet meer worden opgepakt. Het feit dat de eilanden de LGO-status hebben, speelt volgens de respondenten overigens geen enkele rol van betekenis. Er zijn diverse oplossingen denkbaar om een aantal obstakels weg te nemen. Idealiter zou de onderhandelingsprocedure vanuit Curaçao centraal en wellicht steviger gecoördineerd kunnen worden.

19 Rapport ‘Curaçao: overzees of ultraperifeer?, een fiscale benadering ten behoeve van de Curaçaose internationale financiële dienstverleningssector’, Vereniging van Antilliaanse Belastingadviseurs, 2005.

Vanwege het aanzienlijke verdragennetwerk van Nederland en de cruciale rol die Nederland speelt in het ratificatieproces van de Curaçaose verdragen zou Nederland, in mijn ogen, actiever betrokken moeten worden bij het uitbreiden van haar verdragennetwerk. Het is begrijpelijk dat de fiscale autonomie van Curaçao een bepalende rol speelt, echter het hoeft een samenwerking binnen het Koninkrijk geenszins in

de weg te staan. De uitbreidingsbepalingen zouden alsdan niet langer symbolisch van aard zijn.

**Over de auteur****Mr. G.D. Rekwest**

Mr. G.D. Rekwest is promovenda fiscaal recht bij University of Curaçao en Erasmus Universiteit Rotterdam.