

WFR 2018/218

De verdragsrechtelijke status van Curaçao

MEVR. MR. G.D. REKWEST¹

1 Inleiding

Nederland heeft per 1 januari 2018 met circa 90 landen (volledige) belastingverdragen gesloten ter voorkoming van dubbele heffing van directe belastingen, zogeheten "Double Taxation Agreements" (DTA).² Een opvallend contrast wordt gevormd door het aantal DTA's dat Curaçao, een land binnen het Koninkrijk der Nederlanden, heeft gesloten, te weten één, namelijk met Noorwegen.³ Curaçao heeft wel een groot aantal overeenkomsten inzake uitwisseling van belastinginformatie ("Tax and Information Exchange Agreements", TIEA's) en enkele mini-verdragen⁴ afgesloten. Echter, volledige belastingverdragen afsluiten lijkt niet te lukken. In 2013 is de voormalige Curaçaose Staatssecretaris van Financiën, Alex Rosaria, onderhandelingen gestart met Venezuela om te komen tot een belastingverdrag.⁵ Rosaria benadrukte toen de noodzaak voor het eiland om meer verdragen ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten en zodoende het bestaansrecht van de internationale financiële sector veilig te stellen. Ondanks het feit dat Curaçao verschillende malen verdragsonderhandelingen is gestart met een potentiële verdragspartners⁶ en zelfs tot ondertekening is overgegaan van enkele overeenkomsten, zoals op 18 november 2015 met Malta, is het tot op heden niet tot een ratificatie van deze DTA's gekomen. Ten aanzien van het tot stand brengen van verdragen bestaat bij Curaçao volledige autonomie. Echter, met de ondertekening van het verdrag is het verdrag nog niet van kracht geworden omdat Nederland (het Koninkrijk) het verdrag nog moet ratificeren.

Met deze bijdrage beoog ik een inleiding te geven over de mogelijke oorzaken van het beperkte belastingverdragenennetwerk van Curaçao en suggesties te doen om daar verandering in te brengen. Ik ga in onderdeel 3 in op de vraag wat de minimumvoorwaarden zijn voor het sluiten van een belastingverdrag. Daarbij zoek ik enerzijds aansluiting bij de minimumstandaarden die de Europese Unie (EU) hanteert voor goed bestuur in belastingzaken, de zogenoemde "Tax Good Governance", en anderzijds bij het Nederlandse verdragsbeleid zoals opgenomen in de vier notities Fiscaal Verdragsbeleid, waarvan de laatste in 2011 is verschenen (NFV).⁷ In onderdeel 4 maak ik een analyse van de verdragspositie van andere landen in het Caribische gebied. Tot slot ga ik in onderdeel 5 in op de vraag of een wijziging van de Unierechtelijke status van Landen en Gebieden Overzee (LGO) van Curaçao in Ultra perifeer gebied (UPG) van invloed zou kunnen zijn op de verdragsrechtelijke positie van Curaçao. Eerst schets ik in onderdeel 2 de huidige verdragspositie van heel het Caribische Koninkrijk, maar ik spits mijn analyse toe op Curaçao. In het kader van deze bijdrage blijven de verdragen met betrekking tot de fiscale informatie-uitwisseling, invorderingsverdragen, scheeps- en luchtvaartverdragen buiten beschouwing. Ik richt mij uitsluitend op de fiscale regelingen inzake voorkoming van dubbele belasting.

2 De Verdragspositie van de Caribische Koninkrijksdelen

2.1 De territoriale werking

De door Nederland gesloten verdragen gelden niet voor Aruba, Curaçao en Sint Maarten (hierna: ACM). In artikel 3 van de door Nederland gesloten belastingverdragen betekent de uitdrukking "Nederland":

"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

¹ *Buitenpromovendus en wetenschappelijk docent belastingrecht aan de Erasmus Universiteit Rotterdam.*

² *Ministerie van Financiën, Verdragen op het gebied van directe belastingen per 1 januari 2018.*

³ *Trb. 1990, 4.*

⁴ *Deze belastingverdragen hebben slechts betrekking op enkele inkomensbestanddelen.*

⁵ *Amigoe, 3 september 2013.*

⁶ *Volgens het verdragenoverzicht van het Koninkrijk per 30 juni 2018: Cuba, Jamaica, Qatar, San Marino, Seychellen en Verenigde Arabische Emiraten.*

⁷ *Kamerstukken II 2010/11, 25 087, nr. 7.*

Nederland, in overeenstemming met het internationale recht, rechtsmacht of soevereine rechten uitoefent.”⁸

Vanwege de territoriale reikwijdte vinden de door Nederland gesloten belastingverdragen geen toepassing op ACM of op Bonaire, Sint Eustatius en Saba (hierna: BES). Nederland heeft echter ook een aantal malen een uitbreidingsbepaling opgenomen. In het verdrag met Kenia is in art. 29 lid 1, de volgende bepaling opgenomen: “Dit Verdrag kan, hetzij in zijn geheel, hetzij met de noodzakelijke wijzigingen, worden uitgebreid tot Aruba, Curaçao, Sint Maarten of een ander deel van het Koninkrijk der Nederlanden (Bonaire, Sint Eustatius en Saba), indien het betrokken deel belastingen heft die in wezen gelijksoortig zijn aan de belastingen waarop het Verdrag van toepassing is. Een dergelijke uitbreiding wordt van kracht met ingang van een datum en met inachtneming van wijzigingen en voorwaarden, daaronder begrepen voorwaarden ten aanzien van de beëindiging, nader vast te stellen en overeen te komen bij diplomatieke notawisseling.”⁹

Hoewel de BES en Nederland sinds 10 oktober 2010 een land vormen, vinden de belastingverdragen die Nederland in het verleden gesloten heeft geen toepassing op de BES. De BES kunnen als openbaar lichaam van het land Nederland niet zelfstandig verdragen sluiten. Bij nieuw overeen te komen of te vernieuwen Nederlandse belastingverdragen geldt dat Nederland bij verdragsonderhandelingen in beginsel ook voor de BES onderhandelt, ondanks het afwijkende fiscale stelsel van de BES. Of de BES uiteindelijk meegaat in het verdrag hangt af van de verdragspartner. Deze moet daar immers uitdrukkelijk mee instemmen.

2.2 Fiscale verhoudingen binnen het Koninkrijk

Een bijzonder aspect betreft de fiscale verhoudingen binnen het Koninkrijk. De onderlinge fiscale verhoudingen van ACM en de BES worden geregeld in de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK). De Belastingregeling Nederland Curaçao (BRNC) regelt de fiscale verhoudingen tussen Europees Nederland en Curaçao. De Belastingregeling Nederland Sint Maarten (BRNS) regelt de fiscale verhoudingen tussen Europees Nederland en Sint Maarten. De fiscale verhouding tussen de BES en Europees Nederland wordt geregeld in de Belastingregeling Nederland (BRN). Deze regelingen zijn vergelijkbaar met een verdrag, maar dat zijn ze nadrukkelijk niet, omdat het bilaterale eenzijdige regelingen zijn die de onderlinge fiscale verhoudingen binnen het Koninkrijk regelen. In beginsel zijn de verdragen ter voorkoming

van dubbele belasting ook na de ontmanteling van de Nederlandse Antillen op 10 oktober 2010 van toepassing op de BES. Dit geldt eveneens voor de autonome landen ACM; een en ander volgens de beginselen van statenopvolging zoals dat voortvloeit uit het Verdrag van Wenen inzake Statenopvolging met betrekking tot verdragen. Fiscale regelgeving vormt geen directe Koninkrijksaanlegenschap, zodat de ACM fiscaal autonoom zijn in het bepalen van hun fiscale wetgeving en verdragenbeleid.¹⁰ Dat betekent dat de ACM zelfstandig de onderhandelingen voeren ten aanzien van belastingverdragen. Echter, de goedkeuring en ratificatie vindt plaats door en namens het Koninkrijk; in de regel vertegenwoordigd door de Nederlandse Minister van Buitenlandse Zaken. Zo is 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. Uit de lijst van verdragen waarvan verwacht wordt dat zij in de loop van 2018 ter parlementaire goedkeuring worden ingediend, blijkt dat de inwerkingtreding van het Verdrag met Malta, evenals in 2017, wederom is aangehouden omdat de memorie van toelichting (hierna: MvT) aangepast moet worden naar aanleiding van het advies van de Raad van State.¹¹ Voor zover ik heb kunnen nagaan is dit advies (nog) niet gepubliceerd. De noodzakelijke aanpassing van de MvT blijft mede daardoor vooralsnog onduidelijk.

3 Minimumvoorwaarden

De vraag komt op welke minimumvoorwaarden potentiële verdragspartners hanteren om belastingverdragsonderhandelingen te starten. Een indicatie dat het belastingregime van de mogelijke verdragspartner in lijn dient te zijn met de internationaal aanvaarde standaarden van de OESO is te vinden in het protocol behorend bij het Nederlandse Verdrag met Albanië. Daarin is in art. XX een opvallende bepaling opgenomen: “Het is wel te verstaan dat wanneer de Nederlandse Antillen en/of Aruba een belastingregime hebben ingevoerd dat in overeenstemming is met de internationaal aanvaarde belastingprincipes (de zogenoemde OESO-normen) en mits het uitvoeringsbeleid van hun wetgeving ook in overeenstemming is met eerdergenoemde principes, is Albanië bereid te overwegen om met die landen besprekingen te voeren over de mogelijkheid van het sluiten

⁸ Art. 3 lid 1 OESO-modelverdrag.

⁹ Trb. 2015, 114.

¹⁰ Voor de BES is dat anders aangezien de BES als openbare lichamen in het Nederlandse staatsbestel zijn geïntegreerd en daarmee staatsrechtelijk onderdeel van Nederland zijn.

¹¹ Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken, 34775 V 66, Kamerstukken 2017/18, nr. 66.

een bilateraal verdrag tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting.”

Curaçao wordt nog wel eens gezien als een belastingparadijs en dat zou mogelijk een reden kunnen zijn dat belastingverdragen niet tot stand komen. Met het aanpassen van haar preferentiële belastingregimes per 1 juli 2018 probeert Curaçao te voldoen aan de eisen die de EU stelt voor “Tax Good Governance” en daarmee een plaatsing op de zwarte lijst van de EU te voorkomen. Alsdan zou de weg naar het afsluiten van belastingverdragen vrij zijn. Met het oog op het voorgaande is het van belang bij het vaststellen van de geldende minimumstandaarden aansluiting te zoeken bij de voorwaarden voor “Tax Good Governance”.

3.1 Tax Good Governance

Op 6 december 2012 heeft de Europese Commissie (hierna: EC) het initiatief genomen om een actieplan ter versterking van de strijd tegen belastingfraude en belastingontduiking op te stellen. De EC heeft op 23 april 2013 een deskundigengroep opgericht onder de naam “Platform for Tax Good Governance” om maatregelen vast te stellen met als doel derde landen aan te moedigen minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken toe te passen.¹² “Tax Good Governance” richt zich op drie pijlers: transparantie, inlichtingenuitwisseling en eerlijke belastingconcurrentie. Het platform zoekt daarbij aansluiting bij de zogenoemde “Tax avoidance standards” die zowel door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) als de EU (“EU Tax Policy framework on tax avoidance”) worden gehanteerd. Voor de OESO gaat het dan om transparantie, informatie-uitwisseling en het project “Base erosion and profit shifting” (BEPS). Ten aanzien van de OESO kan opgemerkt worden dat het “OESO Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes” (Global Forum) door middel van peer reviews toezicht houdt op de naleving van internationaal overeengekomen standaarden van transparantie en uitwisseling van informatie voor belastingdoeleinden. Ten aanzien van de EU valt nog toe te voegen dat de Europese Raad op 12 juli 2016 de Richtlijn bestrijding belastingontwijking heeft aangenomen. De richtlijn bevat een aantal juridisch bindende maatregelen tegen agressieve belastingplanning: beperking van de renteaftrek, exitheffingsregels, regels inzake gecontroleerde buitenlandse vennootschappen, algemene antimisbruikregel en regels inzake hybride mismatches.

Afgezien van de voorwaarden die de OESO en EU hante- ren, kan het Nederlandse verdragsbeleid ook belangrijke

aanknopingspunten bieden voor het vaststellen van welke beletselen voor partnerlanden bestaan om met Curaçao een belastingverdrag af te sluiten en wat er gedaan kan worden om die beletselen op te ruimen. De criteria die Nederland hanteert zijn neergelegd in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 (NFV).

3.2 Nederlandse criteria

Het eerste criterium uit het NFV betreft beantwoording van de vraag of een belastingverdrag met de mogelijke verdragspartner nodig is. Daarbij zijn drie aspecten van belang:

1. het fiscale stelsel van de verdragspartner;
2. de economische interactie met de verdragspartner;
3. het bestaande verdragenennetwerk van de verdragspartner.

Het tweede criterium bij de beoordeling door Nederland om verdragsonderhandelingen op te starten is de aard en omvang van de economische betrekkingen met de potentiële verdragspartner. Daarbij onderzoekt Nederland wat het effect van een belastingverdrag zal zijn op de economische betrekkingen en ontwikkelingen. Een derde criterium betreft de concurrentiepositie van werknemers, ondernemers en investeerders die vanuit Nederland 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. Tot slot blijkt uit het NFV dat Nederland de samenhang met andere economische, politieke en diplomatieke factoren beoordeelt.

In gedachte moet worden gehouden dat Nederland in principe geen DTA's met een laagbelastende staat afsluit.¹³ Doet Nederland dat wel, dan zullen antimisbruikbepalingen worden opgenomen of er zal hooguit een mini-verdrag worden gesloten. Een ander punt betreft de situatie dat de potentiële verdragspartner een bijzonder fiscaal regime kent voor bepaalde bedrijfstakken en/of bepaalde geografische gebieden, waardoor inkomsten binnen dat regime niet of nauwelijks worden belast. Een voorbeeld hiervan zijn de zogenoemde freezones en e-zones. Indien het risico bestaat op verdragsmisbruik zal Nederland deze inkomsten uitsluiten van de verdragsvoordelen. Nederland kan volgens het NFV er ook voor kiezen om een aanvullende onderworpenheidseis te stellen of om dit regime onder een antimisbruikbepaling te scharen.

¹² Besluit 2013/C 120/07.

¹³ Nederland zal met laagbelastende staten wel TIEA's afsluiten in de situatie dat geen sprake is van automatische informatie-uitwisseling op basis van Common Reporting Standard.

3.3 Verdragspositie van Curaçao

Uit de analyse van de "Tax Good Governance"-criteria van de Europese Commissie en het Nederlandse verdragsbeleid blijkt, dat er minimumvoorwaarden gelden om eerlijke belastingconcurrentie te waarborgen door eisen te stellen ten aanzien van transparantie en uitwisseling van informatie voor belastingdoeleinden. Daarnaast spelen de volgende aspecten een rol:

1. de noodzaak van een belastingverdrag;
2. de inrichting van het fiscale stelsel;
3. het verdragennetwerk van de mogelijke verdragspartner.

Ook de omvang van de economische betrekkingen tussen de verdragspartners is van belang.

.....

"Met het aanpassen van deze regimes voorkomt Curaçao een plaatsing op de zwarte lijst"

.....

Wat betekent dit nu voor de beoordeling van de verdragsrechtelijke positie van Curaçao? Ten aanzien van de noodzaak om een belastingverdrag te sluiten kan het standpunt worden ingenomen dat een verdrag niet nodig is, omdat Curaçao, evenals 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. Denk hierbij aan de regeling van art. 17 OESO voor sporters en artiesten. Voor een eiland als Curaçao heeft het organiseren van internationale evenementen een behoorlijke impact op de economie.

Ten aanzien van de EU- en de OESO-voorwaarden dient opgemerkt te worden dat op 28 juni 2018 de Ontwerplandsverordening reparatie preferentiële belastingregimes¹⁴ door

de Curaçaose Staten is aangenomen.¹⁵ Het wetsvoorstel is in werking getreden op de dag na die van de bekendmaking en wel met terugwerkende kracht tot 1 juli 2018.¹⁶ De Landsverordening is versneld ingevoerd om per 1 juli 2018 een aantal fiscale regimes in de Curaçaose wetgeving in lijn te brengen met internationaal aanvaarde standaarden, zoals vereist door de OESO en de EU.¹⁷ De door de OESO als schadelijk aangemerkte Curaçaose preferentiële belastingregelingen voor de winstbelasting betreffen de E-zone en het Export-regime vanwege "ring-fencing" elementen. Ook de regeling voor de exploitatie van intellectueel eigendom via een Vrijgestelde Vennootschap voldeed niet aan het zogenoemde "nexus approach"-vereiste. Daarnaast zijn er aanpassingen doorgevoerd om te voldoen aan de substance-eisen voor rechtspersonen. Met het aanpassen van deze regimes voorkomt Curaçao een plaatsing op de zwarte lijst van de EU.¹⁸ Opgemerkt wordt dat op het moment van schrijven een wetsvoorstel in voorbereiding is dat de aangepaste wetgeving weer op een aantal punten gaat wijzigen. Het is de vraag of deze aanpassingen in de winstbelasting 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.

4 Positie andere Caribische eilanden

4.1 Verdragenetwerk en economische betrekkingen

Uit het NFV volgt dat bij het sluiten van een belastingverdrag het verdragenetwerk van de potentiële verdragspartner een rol speelt. Curaçao heeft weliswaar enkele mini-verdragen, maar slechts één volledig belastingverdrag. Ook toetreding tot CARICOM¹⁹ behoort niet tot de mogelijkheden omdat alleen onafhankelijke staten lid kunnen worden. In onderdeel 4.4 wordt hier nader op ingegaan. Met betrekking tot de omvang van de economische betrekkingen is het interessant om een vergelijking te maken met andere Caribische landen.

4.2 Verdragspositie andere Caribische landen

De vraag rijst of een beperkt belastingverdragenetwerk van Curaçao te verklaren is door de beperkte omvang

¹⁴ Ontwerplandsverordening tot wijziging van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940, de Landsverordening Economische Zones 2000, de Landsverordening omzetbelasting 1999, de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943, de Landsverordening op de Loonbelasting 1976, de Landsverordening op de dividendbelasting 2000, de Algemene landsverordening Landsbelastingen en de Landsverordening belastingfaciliteiten investeringen (Landsverordening reparatie preferentiële belastingregimes) (Zittingsjaar 2017-2018-130).

¹⁵ Antilliaans Dagblad 28 juni 2018.

¹⁶ Trb. 2018, 33.

¹⁷ Nota naar aanleiding van het verslag, Staten van Curaçao, zittingsjaar 2017-2018-130, no. 7.

¹⁸ Verslag Ontwerp Landsverordening reparatie preferentiële belastingregimes (2017-2018-130), Statenstuk nr. 6.

¹⁹ Caribbean Community and Common Market. Zie onderdeel 4.3.

van haar economie. In onderstaande tabel wordt een vergelijking gemaakt van het Bruto Nationaal Product (BNP) per capita per 2015 met elf andere Caribische eilanden.²⁰ Daarnaast wordt in de tabel in beeld gebracht hoeveel DTA's deze Caribische landen gesloten hebben.

Vergelijking BNP Curaçao met regionale Caribische eilanden (2015)			
	BNP groei (%)	BNP per capita	DTA
Antigua and Barbuda	2.2	14.753	CARICOM*
Bahamas	0.5	24.213	CARICOM*
Barbados	0.5	16.044	30+CARICOM*
Belize	1.5	4.866	1 + CARICOM*
Curaçao	0.1	20.260	1
Grenada	0.5	16.044	2 + CARICOM*
Guyana	3.0	4.335	2 + CARICOM*
Jamaica	0.8	4.909	12+CARICOM*
St. Maarten	0.5	26.025	-
St. Kitts and Nevis	6.6	16.794	13+CARICOM*
St. Lucia	1.6	8.188	CARICOM*
St. Vincent and the Grenadines	1.6	7.124	CARICOM*

* Het gaat om 10 DTA's die in het kader van CARICOM zijn afgesloten: Antigua, Belize, Dominica, Grenada, Guyana, Jamaica, St. Kitts and Nevis, St. Vincent and the Grenadines, Trinidad and Tobago.²¹

Uit bovenstaande tabel blijkt ten eerste dat Curaçao in vergelijking met de andere Caribische eilanden tot de top drie hoogste BNP per capita gerekend kan worden. Opgemerkt wordt dat hoewel het BNP per capita van Barbados en Curaçao vergelijkbaar is, de totale omvang van de economie van de twee eilanden substantieel verschilt. Een ander opvallend punt is dat de tien overige Caribische eilanden die in de tabel zijn opgenomen, allemaal lid zijn van CARICOM. Barbados, Jamaica en St. Kitts and Nevis hebben daarnaast nog een groot aantal DTA's afgesloten met andere landen. Barbados spant daarbij de kroon met het aanzienlijke aantal van 30 DTA's, latstelijk in 2017 met Portugal, Italië en Cyprus. Dit werpt de vraag op of een lidmaatschap van CARICOM van invloed is op de verdragspositie van de Caribische eilanden om met andere landen DTA's af te sluiten.

4.3 CARICOM-verdrag

CARICOM is in 1973 opgericht door een aantal landen in het Caribische gebied met als doel de verwezenlijking van een gemeenschappelijke markt om economische in-

tegratie te bevorderen.²² Daarnaast was de samenwerking gericht op buitenlands-beleidscoördinatie en economische ontwikkeling. Momenteel heeft CARICOM vijftien leden.²³ Deze vijftien leden hebben samen een multilateraal belastingverdrag gesloten. Daarnaast heeft CARICOM vijf geassocieerde leden²⁴ en acht waarnemers.²⁵ In 1994 is de CARICOM-overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting ondertekend. Art. 5 van dit verdrag bepaalt: "Inkomen van welke aard ook dat toe komt aan of is verworven door een persoon is slechts belastbaar in de lidstaat waarin het inkomen is ontstaan, ongeacht de nationaliteit of de staat van verblijf van zodanig persoon".²⁶

Toetreding tot CARICOM zou Curaçao op betrekkelijk eenvoudige wijze toegang geven tot het belastingverdrag van CARICOM. Deze mogelijkheid staat Curaçao evenwel niet open, omdat zij enkel als waarnemer bij CARICOM is betrokken. De reden voor het niet kunnen toetreden tot CARICOM is dat het lidmaatschap alleen voor onafhankelijke staten open staat.

4.4 Barbados

Uit de tabel van onderdeel 4.2 blijkt dat Barbados, met een vergelijkbaar BNP per capita als Curaçao, naast de 10 CARICOM DTA's nog eens 30 DTA's heeft afgesloten. Het is interessant om een nadere analyse van Barbados te maken om te achterhalen of het nieuwe aanknopingspunten biedt ten aanzien van de factoren die de verdragspositie van Caribische landen beïnvloeden.

Barbados is een voormalige kolonie van de Verenigd Koninkrijk. Het toerisme en de financiële dienstensector zijn de belangrijkste inkomstenbronnen van het eiland dat sinds de onafhankelijkheid in 1966 binnen het Britse Gemenebest is gebleven. Barbados is een geassocieerd lid van de EU en maakt deel uit van de zogeheten ACS-staten: 79 onafhankelijke landen uit Afrika, het Caribische

22 Verdrag tot oprichting van de Caribische Gemeenschap opgesteld te Chaguarama op 4 juli 1973, inwerkingtreding 1 augustus 1973, UNTS, nr. 13489.

23 Antigua en Barbuda, Bahama's, Barbados, Belize, Dominica, Grenada, Guyana, Haïti, Jamaica, Montserrat, Saint Kitts en Nevis, Saint Lucia, Saint Vincent en de Grenadines, Suriname, Trinidad en Tobago.

24 Anguilla, Bermuda, Britse Maagdeneilanden, Caymaneilanden en Turks- en Caicoseilanden.

25 Aruba, Columbia, Curaçao, Dominicaanse Republiek, Mexico, Sint Maarten, Puerto Rico en Venezuela.

26 https://caricom.org/documents/legaldocuments/9261-9261-agreement_among_the_member_states_of_the_caricom_for_the_avoidance_of_double_taxation_and_the_prevention_of_fiscal_evasion_2.pdf.

20 IMF Country Report no. 16/276, August 2016.

21 www.investbarbados.org/dtas.php.

gebied en de Stille Oceaan die een speciale band hebben met de Europese Unie omdat het voormalige koloniën van de lidstaten waren. De ACS-staten hebben een economische, commerciële en ontwikkelingssamenwerking.

“Ook Nederland heeft een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met Barbados gesloten”

Barbados heeft zoals gezegd een belangrijke financiële dienstensector, die professioneel en goed georganiseerd is. Op het eiland wordt vrijwel geen belasting geheven. Initieel werd Barbados in december 2017 vanwege haar preferentiële belastingregime op de zwarte lijst van de EU geplaatst. Minister Donville Inniss van Barbados heeft direct actie ondernomen om van de zwarte lijst afgehaald te worden.²⁷ Na overleg met de EU en toezeggingen door Barbados tot aanpassingen van het fiscale stelsel is Barbados op 23 januari 2018 alsnog van de zwarte lijst afgehaald.²⁸ Opvallend is dat Barbados ondanks zijn belastingstatus en plaatsing op de grijze lijst van de EU een zeer uitgebreid verdragennetwerk heeft dat oploopt tot 30 belastingverdragen.²⁹ Ook Nederland heeft een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met Barbados gesloten.³⁰ Om te achterhalen wat de reden is voor Nederland om een DTA met Barbados te sluiten, wordt aansluiting gezocht bij de nota van toelichting (NvT) bij het Verdrag.³¹ Volgens de NvT past het verdrag met Barbados goed in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die Nederland is aangegaan met vele landen ter wereld. Daarnaast hecht Nederland waarde aan het feit dat Barbados algemene bilaterale belastingverdragen heeft gesloten met een behoorlijk aantal andere landen.³² Dit lijkt erop te wijzen dat het hebben van een uitgebreid bestaand verdragennetwerk

positief bijdraagt aan de verdragspositie van Barbados. Het komt mij voor dat het lidmaatschap van Barbados bij CARICOM hierin een belangrijke rol speelt.

5 Impact status LGO/UPG op het verdragennetwerk

Wat betreft de huidige LGO-status van Curaçao kan de vraag gesteld worden of deze status van invloed is op de verdragsrechtelijke positie van het eiland. De Caribische Koninkrijksgebieden hebben momenteel alle de LGO-status (Landen en Gebieden Overzee). Denemarken, Frankrijk, Verenigd Koninkrijk (VK) en Nederland hebben momenteel tezamen 25 LGO's.³³ Met het vertrek van VK uit de EU halveert het aantal LGO's en blijven nog maar drie lidstaten over met LGO's: Denemarken, Frankrijk en Nederland. LGO's hebben een speciale relatie met EU-lidstaten; zo behoren ze niet alleen grondwettelijk bij de moeder-lidstaat, maar de onderdanen van de LGO hebben daarnaast ook de nationaliteit van de moeder-lidstaat. Naast de LGO-status is het ook mogelijk dat de overzeese gebieden voor een UPG-status opteren.³⁴ UPG's maken integraal deel uit van de EU en het geheel van EU-verdragen, verordeningen, richtlijnen, inclusief de jurisprudentie van HvJ EU – ook wel het EU-acquis genoemd – is volledig van toepassing. Uitzonderingen – zogeheten derogaties – zijn echter mogelijk, gezien de bijzondere kenmerken van de UPG's: het insulaire karakter, de grote afstand tot het moederland, de kleine oppervlakte, een moeilijk klimaat, de specifieke economische en sociale situatie.³⁵ Op dit moment zijn er negen UPG's. Lidstaat Frankrijk heeft er zes (Martinique, Mayotte, Guadeloupe, Frans Guyana, Reunion en Saint-Martin), Portugal heeft er twee (Madeira en de Azoren) en Spanje heeft er één: de Canarische eilanden.

In 2005 is door de Vereniging van Antilliaanse Belastingadviseurs (VAB) een onderzoek verricht naar de fiscale gevolgen van een statuswijziging van Curaçao in UPG. Het onderzoek heeft geresulteerd in het rapport

27 *Statement of the Minister of Industry, International Business, Commerce and Small Business Development, January 23, 2018.*

28 *Council of the European Union, Press release 24/18, 23/01/2018.*

29 *Www.internationalbusiness.gov.bb.*

30 *Trb. 2006, 269 en Trb. 2007, 73.*

31 *Kamerstuk 31 020, nr. 1/A, 9 mei 2007.*

32 *Botswana, Canada, China, Cuba, Denemarken, Finland, Georgië, Kazakstan, Malta, Mauritius, Noorwegen, Venezuela, het Verenigd Koninkrijk, Verenigde Staten, Zweden en Zwitserland.*

33 *Anguilla, Aruba, Bermuda, Bonaire, Brits Antarctisch Territorium, Brits Indische Oceaanterritorium, Britse Maagdeneilanden, Curaçao, Falklandeilanden, Franse Zuidelijke en Antarctische Gebieden, Frans-Polynesië, Groenland, Kaaimaneilanden, Montserrat, Nieuw-Caledonië, Pitcairneilanden, Saba, Saint-Barthélemy, Saint-Pierre en Miquelon, Sint Eustatius, Sint Maarten, Sint-Helena, Ascension en Tristan da Cunha, Turks- en Caicoseilanden, Wallis en Futuna, Zuid-Georgia en de Zuidelijke Sandwich eilanden.*

34 *Op basis van art. 355 lid 6 VWEU is statuswijziging van LGO naar UPG (en omgekeerd) mogelijk.*

35 *Art. 349 VWEU.*

“Curaçao: overzees of ultraperifeer?”.³⁶ Uit dit rapport blijkt dat de VAB voor het behoud en de verdere ontwikkeling van de internationale financiële dienstverleningssector van Curaçao de status van UPG de meest wenselijke optie acht. Daarbij heeft de VAB ook de fiscale verdragsrechtelijke implicaties van een keuze voor UPG dan wel LGO-status in het onderzoek betrokken. Als voor de UPG-status wordt geopteerd, waarbij de fiscale wetgeving volledig in overeenstemming is met de Nederlandse en Europese fiscale regelgeving, dan zouden de eilanden volgens de VAB direct voordelen kunnen verwerven in de fiscale relatie met de EU-lidstaten. Daarbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan de toepassing van de Moeder-dochterrichtlijn (MDR) en de renteroyaltyrichtlijn. In het VAB-rapport wordt ten onrechte uitgegaan van de stelling dat het fiscale regime van de eilanden bij een UPG-status niet langer zal afwijken van het Nederlandse regime. Het integraal overnemen van het Nederlandse regime is daarbij geen eis. Veeleer is van belang dat het fiscale regime van Curaçao in overeenstemming wordt gebracht met de EU-richtlijnen. Hoe het ook zij, Curaçao zal ook onder internationale druk in de pas dienen te lopen met EU- en de OESO-standaarden.

Om te bepalen of de Europeesrechtelijke status van Curaçao van invloed is op zijn belastingverdragspositie is nader onderzoek wenselijk. Met de VAB ben ik het eens dat Curaçao een eigen verdragsbeleid dient vast te stellen, daarbij rekening houdend met de specifieke, lokale (economische) omstandigheden van het eiland.

³⁶ Vereniging van Antilliaanse Belastingadviseurs, Curaçao: overzees of ultraperifeer?, een fiscale benadering ten behoeve van de Curaçaose internationale financiële dienstverleningssector, 14 oktober 2005.

6 Conclusie

Kernvraag van deze bijdrage is wat de minimumvoorwaarden zijn voor Curaçao om verdragen ter voorkoming van dubbele belasting te kunnen afsluiten. De minimumvoorwaarden van zowel OESO als EU liggen op het gebied van transparantie, informatie-uitwisseling en BEPS. Het NFV benadrukt dat het fiscale regime, de inrichting van het fiscale stelsel, het bestaande verdragenetwerk en de economische betrekkingen met de potentiële verdragspartner een rol spelen bij het starten van verdragsonderhandelingen. Het is een lastig punt om aan te geven wat nu precies de oorzaak is dat het Curaçao niet lukt om meer DTA's af te sluiten. De oorzaak lijkt veel meer te liggen in een combinatie van factoren. Het nationale fiscale stelsel van Curaçao was tot voor kort niet in lijn met de EU/OESO-aanvaarde standaarden. Het blijft de vraag of met de invoering van de Landsverordening reparatie preferentiële belastingregimes per 1 juli 2018 Curaçao betere kaarten heeft om verdragsonderhandelingen te starten. Toetreding tot CARICOM zou de verdragspositie van Curaçao aanzienlijk versterken, echter de kans dat Curaçao een onafhankelijke staat wordt en daarmee tot CARICOM kan toetreden, lijkt niet waarschijnlijk. De vergelijking met Barbados laat voorts zien dat een beperkte omvang van de economie geen obstakel hoeft te zijn voor het sluiten van een belastingverdrag. Of een statuswijziging van Curaçao in UPG positief zal bijdragen aan de verdragsrechtelijke positie van Curaçao valt vooralsnog niet te zeggen. Hier is nader onderzoek wenselijk. Curaçao heeft recentelijk meerdere belastingverdragen onderhandeld en getekend, zoals in 2015 met Malta. Maar om onduidelijke redenen zijn deze verdragen (nog) niet in werking getreden. Naast het wegnemen van de mogelijke obstakels voor het afsluiten van DTA's zal ook onderzocht moeten worden wat de reden is dat ondertekende DTA's niet in werking treden. Los van de uiteindelijke uitkomst komt het mij voor dat Curaçao een eigen fiscaal verdragsbeleid moet ontwikkelen, rekening houdend met de karakteristieken van het eiland en inpasbaar binnen de EU- en de OESO-standaarden.