

WFR 2023/40

Een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao, enkele signalen in de gewenste richting

Mr. dr. G.D. Rekwest, datum 30-01-2023

Datum	30-01-2023
Auteur	Mr. dr. G.D. Rekwest ^[1]
JCDI	JCDI:ADS687058:1
Vakgebied(en)	Belastingen overzeese Koninkrijksdelen / Curaçao Internationaal belastingrecht / Voorkoming van dubbele belasting Belastingen overzeese Koninkrijksdelen / Internationaal Internationaal belastingrecht / Belastingverdragen

Op basis van de resultaten van haar promotieonderzoek (2022) naar een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao, bespreekt de auteur enkele fiscaaltechnische elementen die in haar optiek als onderhandelingsinzet van Curaçao dienen te gelden.

1. Inleiding

Curaçao heeft geen belastingverdragennetwerk.^[2] Ondanks meerdere onderhandelingen is het Curaçao niet gelukt met landen belastingverdragen af te sluiten die ook daadwerkelijk in werking zijn getreden.^[3] Kennelijk zijn er voor Curaçao obstakels bij het opbouwen van een verdragennetwerk. In mijn promotieonderzoek 'Een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao' (2022) heb ik onderzocht wat de knelpunten zijn en wat de randvoorwaarden zijn voor het opbouwen van een Curaçaos belastingverdragennetwerk.^[4] Deze randvoorwaarden vormen als het ware de fundamenteën van het belastingverdragsbeleid voor Curaçao. Curaçao heeft tot nu toe verdragsonderhandelingen gevoerd zonder dat daar een strategie, die neergelegd is in een beleid, aan ten grondslag ligt. De keuze voor een partnerland om verdragsonderhandelingen te starten wordt gemaakt op advies van de private sector. Maar de keuze wordt veelal ook gemaakt op basis van (toevallige) omstandigheden. Bij het ontwikkelen van een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao ligt het integraal overnemen van het Nederlandse verdragsbeleid niet direct voor de hand, omdat rekening moet worden gehouden met de lokale omstandigheden van Curaçao. Daarnaast is het naar mijn oordeel van belang dat het Curaçaose fiscaal verdragsbeleid wordt gepubliceerd en met potentiële verdragslanden wordt gedeeld om vooraf duidelijkheid te verschaffen over de belangrijkste politiek-beleidsmatige lijnen van de Curaçaose inzet bij de onderhandelingen.^[5] In deze bijdrage doe ik een voorzet voor het Curaçaose fiscaal verdragsbeleid.^[6] Ik bespreek enkele fiscaaltechnische elementen die in mijn optiek als onderhandelingsinzet van Curaçao dienen te gelden.

Alvorens daartoe over te gaan bespreek ik in paragraaf 2 op hoofdlijnen de uitkomsten van mijn onderzoek: de randvoorwaarden voor het afsluiten van belastingverdragen door Curaçao. Ik ga daarbij eerst in op de verdragsrechtelijke positie van Curaçao binnen het Koninkrijk der Nederlanden. In paragraaf 3 zet ik uiteen wat de achterliggende reden voor Curaçao is om belastingverdragen af te sluiten. Daarnaast ga ik in op de landen die naar mijn oordeel op de prioriteitenlijst van mogelijke partnerlanden moeten prijken. De internationale aspecten van het fiscale stelsel van Curaçao worden in paragraaf 4 aangestipt. In paragraaf 5 geef ik enkele signalen in de gewenste richting voor het vormgeven van een Curaçaos verdragsbeleid. Daarbij ga ik onder

meer in op de bepalingen van de vaste inrichting, dividenden, interest, royalty's en sporters/artiesten. Ik rond in paragraaf 6 af met een conclusie.

2. De verdragsrechtelijke positie van Curaçao binnen het Koninkrijk

De wijze waarop de staatkundige structuur van het Koninkrijk is vormgegeven is uniek en niet vergelijkbaar met enige andere regeling. Daarom is het van belang dat Curaçao in zijn beleid een paragraaf opneemt waarin de verdragsrechtelijke positie van Curaçao binnen het Koninkrijk wordt uiteengezet en op welke wijze Curaçao daar invulling aan geeft.

Op basis van het Statuut van het Koninkrijk der Nederlanden (Koninkrijk) kunnen de vier autonome landen binnen het Koninkrijk niet zelfstandig verdragsrelaties aangaan. Uitsluitend het Koninkrijk als geheel is daartoe bevoegd. De achterliggende reden is dat verdragen beschouwd worden als Koninkrijksaangelegenheid.^[7] Het Koninkrijk is het volkenrechtelijk subject, ook indien het om een verdrag gaat dat binnen het Koninkrijk uitsluitend geldt voor Curaçao. De aanduiding 'Nederland' als verdragsluitende partij is zodoende niet juist. ^[8] 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 onderwerpen die aan het Koninkrijk zijn voorbehouden. Zo is Curaçao voor de fiscale inrichting van zijn wetgeving autonoom. Fiscale aangelegenheden vallen immers buiten de in art. 3 Statuut genoemde onderwerpen. Hierdoor ontstaat een curieuze situatie. Curaçao kan zelfstandig over de inhoud en gelding van belastingverdragen onderhandelen, maar het bekrachtigen van het verdrag dient door het Koninkrijk (lees: Nederland) te gebeuren.

Verdragen die Nederland afsluit gelden niet automatisch voor Curaçao.^[9] Immers, Nederland maakt gebruik van de mogelijkheid voor territoriale beperking van art. 29 van het Weense Verdrag.^[10] Bijgevolg zijn de door Nederland afgesloten verdragen in beginsel alleen van toepassing op het deel van het Koninkrijk dat in Europa is gelegen (lees: Nederland). Wel hanteert Nederland het beleid om bij de verdragsonderhandelingen met partnerlanden de mogelijkheid van een uitbreidingsbepaling ten aanzien van de Caribische landen voor te leggen.^[11] De uitbreidingsbepaling houdt in dat het betreffende belastingverdrag dat Nederland afsluit, onder voorwaarden uitgebreid kan worden tot genoemde Caribische Koninkrijksdelen. De uitbreiding vindt plaats in een afzonderlijk verdrag. Hoewel in de praktijk blijkt dat partnerlanden niet altijd bereid zijn om een uitbreidingsbepaling in de belastingverdragen met Nederland op te nemen,^[12] is dat recentelijk wel het geval geweest bij de belastingverdragen met Colombia, Cyprus, Chili, Liechtenstein, Kosovo en Bulgarije.

3. Waarom sluit Curaçao belastingverdragen?

Landen sluiten belastingverdragen om verschillende redenen: het voorkomen van dubbele belastingheffing, belastingontduiking en belastingontwijking en het verbeteren van het investeringsklimaat.^[13] Het opbouwen en uitbreiden van een netwerk van belastingverdragen is voor landen van groot belang, omdat belastingverdragen tot een toename van buitenlandse investeringen kunnen leiden.^[14] Deze zogeheten *Foreign Direct Investment* (FDI) kan positief bijdragen aan de economische groei van een land.^[15]

De voornaamste reden voor Curaçao om een belastingverdrag af te sluiten zal zijn om buitenlandse investeringen aan te trekken. Curaçao heeft een open economie en vanwege de beperkte binnenlandse markt is Curaçao sterk afhankelijk van de import uit het buitenland. Een belastingverdragennetwerk zal voor Curaçao tot een internationale erkenning op economisch vlak kunnen leiden. Door het sluiten van belastingverdragen laat Curaçao zien bereid te zijn tot een internationale samenwerking. Kortom, het is van cruciaal belang dat Curaçao een uitgebreid belastingverdragennetwerk ontwikkelt zodat de handel en investeringen door verdragspartners wordt gestimuleerd.

Met welk land moet Curaçao een belastingverdrag afsluiten? Curaçao dient naar mijn oordeel in beginsel open te staan om een belastingverdrag met ieder ander land te onderhandelen. Niettemin kunnen er allerlei redenen zijn om met een land geen verdragen te (willen) sluiten, zoals economische en politieke redenen. Bovendien zal Curaçao door een beperkte capaciteit en de investering in tijd om een belastingverdrag tot stand te brengen genoodzaakt zijn tot prioritering van partnerlanden. In dat kader zal Curaçao er goed aan doen om een prioriteitenlijst op te stellen waarbij rekening wordt gehouden met factoren, die de mate van waarschijnlijkheid aangeven dat deze landen ook daadwerkelijk met Curaçao een belastingverdrag zullen afsluiten. Uit mijn promotieonderzoek volgt dat de uitbreidingsbepalingen die in de Nederlandse belastingverdragen zijn opgenomen aanleiding kunnen zijn om met deze landen separate verdragsonderhandelingen te initiëren.^[16] In het verleden hebben de uitbreidingsbepalingen in de Nederlandse belastingverdragen geleid tot vier volwaardige belastingverdragen met de voormalige Nederlandse Antillen.^[17] Curaçao doet er goed aan om de landen waarmee Nederland recentelijk een belastingverdrag heeft afgesloten waarin de uitbreidingsbepaling is opgenomen op de prioriteitenlijst te plaatsen.

Daarnaast volgt uit het onderzoek dat factoren zoals economische betrekkingen die Curaçao met het beoogde partnerland heeft,^[18] de politieke stabiliteit van het land^[19] en de geografische afstand tot het partnerland eveneens van belang zijn bij het opstellen van een prioriteitenlijst.^[20] Een ander aspect betreft de mogelijkheid om onderhandelingen te starten met een land dat lid is van CARICOM omdat de verwachting is dat daarna met andere CARICOM landen eveneens een belastingverdrag kan worden afgesloten.^[21] Ik denk hierbij primair aan Barbados. Enerzijds omdat Barbados over een groot belastingverdragennetwerk beschikt en anderzijds omdat Barbados in december 2021 heeft aangegeven verdragsonderhandelingen met Curaçao te willen starten.^[22] Op basis van de (enigszins beperkte) economische betrekkingen die Curaçao in de Caribische regio heeft zou in mijn visie onder andere Puerto Rico, Jamaica en Cuba op de prioriteitenlijst geplaatst kunnen worden.^[23]

Een vraag die opkomt is wat de reden is voor partnerlanden om met Curaçao een belastingverdrag af te sluiten. De economische betrekkingen tussen kleine eilandstaten zoals Curaçao en de grote (OESO-) partnerlanden zullen doorgaans beperkt zijn. Toch sluiten OESO-landen belastingverdragen af met kleine eilandstaten. Zo heeft Nederland in 2006 een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met Barbados gesloten.^[24] Gelet op de toenmalige fiscale status van Barbados als belastingparadijs kan dit als een opmerkelijke stap van Nederland worden beschouwd. Voor zover ik kan nagaan waren er indertijd geen noemenswaardige economische banden tussen de twee landen.^[25] Wat waren de afwegingen van Nederland om een belastingverdrag met een kleine eilandstaat zoals Barbados te sluiten? Nederland: "Het Verdrag past in het netwerk van vergelijkbare belastingverdragen die het Koninkrijk is aangegaan met vele landen ter wereld. Barbados heeft inmiddels algemene bilaterale belastingverdragen gesloten met een aantal andere landen (...)"^[26] De aanleiding voor het starten van de verdragsonderhandelingen was volgens de toenmalige Nederlandse minister van Buitenlandse Zaken "(...) de wens van beide partijen om de verdragsloze situatie die bestond op te heffen, ten einde economische relaties tussen en wederzijdse investeringen te bevorderen door inwoners van Nederland en Barbados."

Duidelijk is dat het uitgebreide belastingverdragennetwerk van Barbados een rol heeft gespeeld bij de overweging van Nederland om met Barbados een belastingverdrag af te sluiten. Het hebben van een (groot) belastingverdragennetwerk is, zo volgt ook uit mijn onderzoek, een relevante factor voor potentiële partnerlanden om een verdrag met het desbetreffende land te willen sluiten.^[27] Landen informeren in de beginfase van onderhandelingsgesprekken veelal naar het aantal verdragen dat een potentieel partnerland heeft. Kennelijk vormt dat een indicatie of een land al dan niet interessant is om verdragsonderhandelingen te starten.

4. Het fiscale stelsel van Curaçao

Aangezien de fiscale status mede bepaalt of landen in verdragsonderhandelingen met elkaar willen gaan, ligt een uiteenzetting van het fiscale stelsel van Curaçao in de rede. Curaçao heeft in de laatste decennia zijn nationale winstbelastingstelsel in lijn met de internationaal aanvaardbare standaarden van de OESO en de EU

aangepast. Schadelijke kenmerken van fiscale regimes, zoals ring-fencing zijn uit de belastingwetgeving verwijderd (o.a. de e-zone wetgeving) en eisen ten aanzien van reële aanwezigheid (substance)^[28] zijn geïntroduceerd (o.a. bij de Curaçaose beleggingsvennootschap). De ruime overgangsregeling voor offshore vennootschappen die tegen lage offshore tarieven van 2,4-3% werden belast, is per ultimo 2020 ten einde gekomen. Het nationale winstbelastingstelsel van Curaçao is in overeenstemming gebracht met de EU Code of Conduct Group door het introduceren van een territoriaal stelsel: niet de wereldwijde winst wordt in de belastingheffing betrokken, maar de winst die op het territorium van Curaçao wordt behaald.^[29] Curaçao streeft ernaar om de randvoorwaarden voor het aantrekkelijk maken van het investeringsklimaat te verbeteren, zowel voor ingezetenen als voor niet-ingezetenen van Curaçao.^[30] De specifieke karakteristieken van Curaçao (SIDS) - in het bijzonder de kleinschaligheid van de economie - maakt dat Curaçao sterk afhankelijk is van het buitenland. De Curaçaose regering zal zich daarom moeten richten op nieuwe internationale markten en de toegang tot internationale markten moeten vergemakkelijken zodat de lokale economie wordt gestimuleerd. Daarnaast dient Curaçao in mijn visie blijvend aandacht te besteden aan de verdere optimalisatie van de implementatie van de aanbevelingen om de internationale fiscale normen na te leven. Hiertoe behoren onder andere de informatie-uitwisseling inzake de landenrapportage, rulings, automatische uitwisseling van gegevens en informatieverzoeken. In het kader van de BEPS vindt de automatische uitwisseling van informatie op basis van de Common Reporting Standards (CRS) reeds plaats. Maar ook de implementatie van de vier minimum standaarden van de BEPS, waaraan Curaçao zich in 2017 heeft gecommitteerd dient te worden voortgezet. Curaçao participeert reeds via het Inclusive Framework (IF).

5. Enkele signalen in de gewenste richting

Wat is de richting die Curaçao moet inslaan bij het vormgeven van een eigen fiscaal verdragsbeleid? Het uitgangspunt zal in mijn optiek het modelverdrag van de OESO (OESO-MV) dienen te zijn. Het OESO-MV en (in mindere mate) het VN-MV worden wereldwijd als basis gehanteerd bij de onderhandelingsgesprekken. Hoewel er verschillen zijn, komen deze modelverdragen qua structuur en inhoud grotendeels met elkaar overeen. Beide modellen zijn in 2017 geactualiseerd waarbij enkele technische aspecten en aanbevelingen in het kader van het BEPS-project van de G20 en OESO zijn verwerkt. In het algemeen geldt dat het VN-MV meer is toegesneden op de situatie van ontwikkelingslanden en dit model wijst meer heffingsrecht toe aan de bronstaat (dan het OESO-MV), hetgeen het meest voordelig is voor ontwikkelingslanden die over het algemeen overwegend kapitaalimporterend zijn. Het OESO-MV is ontworpen door en voor ontwikkelde staten die wederzijdse belangen hebben. Het OESO-MV wijst het primaire heffingsrecht vaker toe aan de woonstaat, waardoor de heffingsrechten van de bronstaat minder zijn. Dit is voordelig voor kapitaalexporterende landen.

Curaçao is volgens de lijst van ontwikkelingslanden van de OESO geen ontwikkelingsland.^[31] Niettemin wordt Curaçao volgens de Verenigde Naties (VN) gerekend tot de zogenoemde 'Small Island Developing States' (SIDS) oftewel kleine eilandstaten die tevens een ontwikkelingsland zijn.^[32] Desondanks dient Curaçao naar mijn mening niet het VN-MV, maar veeleer het OESO-MV als uitgangspunt te nemen. De reden hiervoor is dat dit modelverdrag voor veel landen het uitgangspunt vormt. Afwijkende bepalingen zullen niet alleen de onderhandelingen met partnerlanden bemoeilijken, maar ook het proces van bekrachtiging door het Koninkrijk (lees: Nederland) zal hierdoor mogelijk anders worden verlopen. Afwijkingen van het OESO-MV zal in Nederland aanleiding kunnen geven tot het stellen van vragen aan Curaçao. Met het aanhouden van het OESO-MV zullen de belastingverdragen van Curaçao voldoen aan de minimumstandaarden die voortvloeien uit het BEPS-project. Zo zal het doel van het verdrag - het tegengaan van het ontduiken en ontwijken van belasting - in de preambule en titel worden opgenomen. Daarnaast zal het verdrag voorzien in een onderlinge overlegprocedure en een algemene antimisbruikbepaling. Hoewel afwijkingen van het OESO-MV tot het minimum beperkt dienen te blijven, acht ik de bepalingen van art. 12A en 12B van het VN-MV als mogelijke opties voor Curaçao het overwegen waard (zie hierna). Zeker bij landen die bij de onderhandelingen het VN-MV als uitgangspunt hanteren, zoals Cuba en Colombia.

5.1 Vaste inrichting

Een belangrijk element vormt de bepaling ten aanzien van de vaste inrichting. De kwalificatie van de vaste inrichting van een onderneming is belangrijk voor de toewijzing van heffingsrechten over ondernemingswinsten. Deze kwalificatie blijkt in de praktijk op kunstmatige wijze te worden omzeild waardoor geen belastingplicht in het andere land wordt vastgesteld wegens het aanhouden van een vaste inrichting aldaar. Om het kunstmatig ontwijken van de status van vaste inrichting te voorkomen zijn onder BEPS-actiepunt 7 wijzigingen in de definitie van het begrip 'vaste inrichting' voorgesteld. Een van de wijzigingen betreft de beperking van de gevallen waarin geen sprake is van een vaste inrichting omdat enkel sprake is van ondersteunend of voorbereidend werk. Sinds het OESO-MV van 2017 geldt als eis dat deze werkzaamheden ook daadwerkelijk van voorbereidende aard moeten zijn of het karakter van hulpwerkzaamheid moeten hebben om niet als vaste inrichting te worden aangemerkt. Dit betekent dat in de praktijk vaker sprake zal zijn van een vaste inrichting.

Het komt mij voor dat Curaçao de nieuwe definitie van het OESO-MV (2017) zal dienen te hanteren omdat het in de lijn der verwachting ligt dat partnerlanden eveneens de nieuwe definitie zullen willen opnemen. Afwijken van deze nieuwe definitie zal met goede redenen omkleed dienen te zijn. Daarnaast zal Curaçao in mijn optiek moeten inzetten op de antifragmentatie-bepaling, zodat dat activiteiten die worden verspreid over ondernemingen die nauw met elkaar verbonden zijn, tevens onder het vaste inrichtingsbegrip vallen. Daarmee wordt voorkomen dat in concernverband door fragmentatie van werkzaamheden die slechts als ondersteunend of voorbereidend worden aangemerkt geen sprake is van een vaste inrichting. Daartoe worden samenhangende activiteiten van nauw verbonden ondernemingen meegeteld wanneer hetzij die ondernemingen zelf al een vaste inrichting hebben, hetzij de gezamenlijke werkzaamheden meer dan ondersteunend of voorbereidend zijn.

5.2 Een antimisbruikbepaling

Over het algemeen geldt dat alleen de inwoners van verdragsluitende landen de mogelijkheid hebben om een beroep te doen op het belastingverdrag. Echter, steeds vaker wordt door een inwoner van een derde land een beroep gedaan op het verdrag door het toepassen van *tax planning*. Dit vindt bijvoorbeeld plaats door het tussenschuiven van een vennootschap in een land met een groot belastingverdragen-netwerk. Op deze wijze wordt oneigenlijk gebruik gemaakt van een belastingverdrag (*treaty shopping*). Om dit tegen te gaan is het zaak dat de antimisbruikbepalingen integraal onderdeel uitmaken van een fiscaal verdragsbeleid. Curaçao kan in dit kader kiezen voor de zogenoemde 'principal purposes test' (PPT). De PPT is in internationaal verband het meest aangewezen middel om verdragsmisbruik op een effectieve wijze te bestrijden en is ook als optie in zowel het OESO-MV als het VN-MV opgenomen. De PPT houdt in dat de verdragsvoordelen niet aan een inwoner van de verdragsluitende staten worden toegekend indien sprake is van een constructie waarbij het verkrijgen van het verdragsvoordeel één van de voornaamste doelen (oogmerktoets) is. Er geldt echter een uitzondering: als het toekennen van het verdragsvoordeel in een bepaalde situatie in lijn is met het doel en de strekking van de desbetreffende bepaling in het belastingverdrag. En dat laatste verwijst naar hetgeen opgenomen is in de preambule van het verdrag. Bij toepassing van PPT zal Curaçao de mogelijkheid hebben om verdragsvoordelen te weigeren ingeval redelijkerwijs kan worden geconcludeerd dat het verkrijgen van het verdragsvoordeel één van de voornaamste doelen is van de constructie. Het gaat om een toetsing van de transactie waarbij het motief de kern van de toetsing vormt.

Het kan voorkomen dat partnerlanden een 'limitation-on-benefits-bepaling' (LOB) ^[33] in aanvulling op de PPT willen opnemen, zoals dat geval was bij het verdrag dat Nederland in februari 2022 met Colombia heeft afgesloten.^[34] In het verdragsbeleid van Curaçao dient naar mijn mening te worden opgenomen dat Curaçao niet onwelwillend staat tegenover een dergelijke combinatie van antimisbruikbepalingen.

5.3 Arbitrage

Het verbeteren van de beslechting van geschillen over dubbele belastingen is een van de onderdelen van het BEPS-project (actie 14). Ingeval belastingplichtige van mening is dat de belastingheffing niet in overeenstemming is met het verdrag, dan kan een onderlinge overlegprocedure doorlopen worden. De nationale autoriteiten hebben hierbij een inspanningsverplichting om tot een oplossing te komen. Mocht dit niet

tot een oplossing leiden, dan dient het verdrag in aanvulling op de minimumstandaard voor geschilbeslechting, de mogelijkheid te bieden om de kwestie voor (bindende) arbitrage voor te leggen. In lijn met het BEPS-project is het van belang dat Curaçao deze bepaling in het belastingverdrag opneemt. Het is in dat kader ook zaak dat Curaçao de procedure daarvoor uitwerkt in een 'Besluit Onderlinge Overlegprocedures'. Een van de aanbevelingen die uit het BEPS project volgt is om een verdragsbepaling op te nemen dat belastingplichtige zijn verzoek naar keuze in een van beide landen kan indienen. Deze bepaling dient naar mijn mening eveneens opgenomen te worden in de belastingverdragen die Curaçao afsluit.

5.4 Hybride entiteiten

Er is internationaal gezien geen eenduidige definitie of betekenis van de termen samenwerkingsverband, kapitaalvennootschap of personenvennootschap. Dit kan in de praktijk leiden tot classificatieverschillen. De ene verdragsluitende staat belast een zelfstandige entiteit, terwijl de andere verdragsluitende staat de entiteit als fiscaal transparant kwalificeert en 'er doorheen kijkt' naar de achterliggende deelnemers; alsdan is sprake van een hybride mismatch. De fiscale regelgeving van staten verschilt namelijk naar gelang een entiteit fiscaal transparant is of als zelfstandige entiteit wordt gezien. Het onderscheid tussen deze twee categorieën is onder meer van belang voor de verdragsgerechtigdheid van entiteiten. Op basis van BEPS-actiepunt 2 wordt getoetst of het inkomen waarvoor een verdragsvoordeel wordt gevraagd daadwerkelijk in de andere staat in de heffing wordt betrokken. Hoewel het hier geen minimumstandaard betreft, zal Curaçao er goed aan doen om in het belastingverdrag een dergelijke bepaling te overwegen. Situaties met hybride entiteiten, zoals het Curaçaose fonds voor gemene rekening en de Curaçaose commanditaire vennootschap, zullen in dat geval niet leiden tot dubbele belasting of beperking van heffingsrechten zonder dat inkomen bij een verdragspartner bij de belastingheffing in aanmerking wordt genomen.

5.5 Woonplaats en dual-resident

Sinds 2017 onderschrijft het OESO-MV in lijn met BEPS-actiepunt 6 de benadering dat de verdragsluitende staten in onderling overleg zullen treden om de woonplaats vast te stellen. Om belastingontwijking in bepaalde situaties te bestrijden, is het van belang dat Curaçao in haar belastingverdragen hierop aansluit en een bepaling opneemt die in de mogelijkheid van een onderling overleg voorziet, de zogeheten 'Mutual Agreement Procedure' (MAP). Op basis van de 'MAP-tiebreaker' is niet langer enkel de feitelijke leiding relevant, maar ook andere omstandigheden. In aanvulling op het OESO-MV doet Curaçao er goed aan om in het woonplaatsartikel van belastingverdragen op te nemen, dat alle van belasting vrijgestelde lichamen als verdragswoner worden aangemerkt.

5.6 Mogelijke afwijkingen van het OESO-MV

Hoewel het OESO-MV naar mijn mening als uitgangspunt dient te gelden, lijkt het mij nuttig om toch enige aandacht te schenken aan art. 12A en 12B van het VN-MV, omdat deze bepalingen in mijn optiek zinvol kunnen zijn voor Curaçao. Art. 12A voorziet in een beperkt heffingsrecht voor de bronstaat met betrekking tot vergoedingen voor (technische) diensten. Het gaat daarbij vooral om technische, management en consultancydiensten. Onder het OESO-MV heeft de woonstaat een exclusief heffingsrecht over deze vergoeding, tenzij sprake is van een vaste inrichting waaraan deze vergoeding toegerekend kan worden. In de praktijk worden deze diensten niet vanuit een vaste inrichting uitgevoerd, waardoor de bronstaat geen heffingsrecht heeft. Met art. 12 VN-MV is dat wel mogelijk. Aangezien in Curaçao veelvuldig gebruik wordt gemaakt van technische en managementdienstverlening vanuit andere landen zonder dat sprake is van een vaste inrichting of vaste vertegenwoordiger in Curaçao, zal art. 12A VN-MV voor Curaçao bijzonder nuttig kunnen zijn. Aldus kan Curaçao beperkt heffen over het brutobedrag van het honorarium ter hoogte van een afgesproken percentage, waarvoor de woonstaat een verrekening zal dienen te geven. Opgemerkt dient te worden dat Curaçao nog wel in de nationale wetgeving een heffing over deze inkomsten dient te bewerkstelligen. Door het heffingsrecht niet over het nettobedrag maar juist over het brutobedrag te effectueren zal de uitvoering van art. 12A VN-MV relatief eenvoudig kunnen plaatsvinden.^[35] Op basis van art. 12A VN-MV is het niet relevant of al dan niet sprake is van een vaste inrichting in Curaçao. Er is zelfs geen

minimumniveau van aanwezigheid in Curaçao vereist. Hiermee wordt de reikwijdte van belastingheffing van de bronstaat verhoogd. Een punt van aandacht vormt de term 'technische dienst'. Volgens het commentaar op art. 12A VN-MV wordt met het begrip 'technisch' bedoeld "de toepassing van gespecialiseerde kennis, vaardigheid of deskundigheid met betrekking tot een bepaalde kunst, wetenschap, een bepaald beroep of beroepsgroep".^[36] Het lijkt erop dat de technische dienst in ieder geval dient te gaan om specialistische kennis, vaardigheden en expertise. Routinematige diensten vallen daar niet onder. Echter, door de brede formulering zal de vergoeding voor royalty en de technische dienst mogelijk kunnen samenvallen. Immers, in verband met de overdracht van een intellectueel eigendom kunnen ook toekomstige diensten worden geleverd. De vraag is dan welk deel van de vergoeding betrekking heeft op de royalty, waarop het royalty-artikel van toepassing is, en welk deel op de technische dienstverlening, waarop art. 12A VN-MV van toepassing is. Er dient derhalve in voorkomende gevallen een splitsing van de vergoeding plaats te vinden. Deze splitsing zal ook noodzakelijk zijn ingeval sprake is van bovenmatige vergoedingen in groepsverhoudingen.

Resteert nog de vraag of het partnerland bij de onderhandelingen met een beperkt heffingsrecht voor Curaçao zal instemmen. Als alternatief zou Curaçao kunnen overwegen om een bepaling voor te stellen die een uitbreiding inhoudt van het begrip 'vaste inrichting' zoals dat onder het VN-MV geldt, namelijk het verlenen van diensten, waaronder diensten van adviserende aard.

Art. 12B VN-MV vind ik eveneens een nuttige bepaling voor Curaçao. De opzet van art. 12B VN-MV volgt in grote lijnen die van het hiervoor besproken art. 12A en ziet op de problematiek van de digitale economie. De winst die behaald wordt door middel van *automated digital services* zijn binnen het klassieke systeem van belastingheffing lastig te belasten. Er is bij elektronische transacties namelijk geen fysieke winkel waaraan de winst toegerekend kan worden. Art. 12B VN-MV beoogt hier een oplossing voor aan te dragen door de bronstaat het recht te verlenen om belasting te heffen van inkomsten uit diensten, verleend via het internet of via een elektronisch netwerk, waar minimale menselijk betrokkenheid (van de dienstverlener) bij nodig is. Uitgangspunt is dat de woonstaat van de leverancier (bijvoorbeeld de Verenigde Staten of EU-lidstaten) heffingsbevoegd is over de winsten die behaald zijn met de elektronische transacties. Op basis van art. 12B VN-MV zal Curaçao een bronstaatheffing toepassen over de betaling door de Curaçaose afnemer. Deze bronstaatheffing is begrensd tot een percentage van (het commentaar noemt 3 tot 4%) van de bruto betaling. De hoogte van het percentage zal Curaçao bij de verdragsonderhandelingen overeen dienen te komen. Ook hier geldt dat Curaçao in de nationale wetgeving deze heffing dient te bewerkstelligen. Daarnaast biedt art. 12B VN-MV ook de mogelijkheid voor belasting van het netto-inkomen uit de *automated digital services* tegen het gangbare nationale tarief winstbelasting (van Curaçao). Bij deze optie zullen niet de Curaçaose afnemers de belasting betalen en afdragen, maar de leverancier van de dienst die overigens in Curaçao moet zijn geregistreerd.

5.7 Dividenden, interest en royalty's

Voor de definities van dividenden, interest en royalty's zal Curaçao wat mij betreft dienen aan te sluiten bij hetgeen daarover is bepaald in het OESO-MV (2017) en het daarbij behorende commentaar. Bij het dividendartikel en het interestartikel geldt als uitgangspunt het beginsel dat de heffingsbevoegdheid wordt toegewezen aan de woonstaat. De bronstaat heeft een beperkt heffingsrecht waarvoor de woonstaat een verrekening (aan de gerechtigde *beneficial owner*) biedt. Curaçao kent geen bronheffing. Het ligt daarom voor de hand dat Curaçao in principe naar een uitsluitende woonstaatheffing zal streven.

Ingeval het partnerland hier niet mee instemt, zoals vermoedelijk Chili en Colombia,^[37] zou Curaçao op basis van het OESO-MV kunnen inzetten op het toepassen van een beperkt heffingsrecht voor de bronstaat van 5% voor deelnemingsdividenden (kapitaalparticipatie van ten minste 25%) en 15% voor overige (portfolio)dividenden.

Curaçao kent ook geen bronheffing op interest en royalty's. Daarom zal Curaçao naar mijn mening, evenals Nederland, ook voor interest moeten inzetten op een uitsluitende woonstaatheffing. Ingeval het partnerland hier niet mee instemt, dan zal Curaçao kunnen aansluiten op het tarief van 10% conform het OESO-MV. Op basis van het OESO-MV geldt voor royalty's reeds een uitsluitende woonstaatheffing. Echter, partnerlanden kunnen hiervan afwijken, zoals dat het geval is geweest bij het belastingverdrag dat Nederland heeft

5.8 Artiesten en sporters

Hoewel de artiesten- en sportersregeling in belastingverdragsonderhandelingen doorgaans als relatief onbelangrijk worden beschouwd, wil ik hier toch bij stilstaan. De reden hiervoor is dat het voor eilandstaten interessant zou kunnen zijn om het OESO-MV en het VN-MV in hun belastingverdragen niet te volgen met een art. 17 (artiesten en sporters). Volgens art. 17 OESO-MV heeft het land van het optreden het recht om belasting te heffen van buitenlandse artiesten, ongeacht hun arbeidsverhouding of rechtsvorm. Achtergrond van deze bepaling is dat in de jaren zestig van de vorige eeuw de OESO-landen vreesden dat artiesten (en sporters) hun buitenlandse inkomen anders niet in hun woonland zouden aangeven of dat sprake zou zijn van belastingontwijking.^[40] Tegenover de bronheffing in het land van het optreden wordt in het woonland een belastingverrekening verleend. In de praktijk bleek dit systeem voor veel praktische problemen te zorgen, omdat de heffingsgrondslag in het land van het optreden vaak aanzienlijk hoger is dan in het woonland. Bovendien was de informatie-uitwisseling tussen landen veelal niet goed ontwikkeld en werd de belastingverrekening in het woonland niet toegepast. Op basis van zijn promotieonderzoek, concludeerde Molenaar in 2006 dat landen er goed aan doen art. 17 niet in hun belastingverdragen op te nemen, met als gevolg dat in verdragssituaties de normale toedelingsregels gelden: het artikel voor ondernemingswinsten dan wel het artikel voor inkomen uit dienstbetrekking.^[41] Geheel in lijn met de conclusie van Molenaar stelde Nederland in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 zich op het standpunt dat sporters en artiesten niet langer in Nederland over deze inkomsten belast worden, maar nog enkel in het woonland.^[42] Deze nieuwe door Nederland ingeslagen weg leek aanvankelijk succesvol getuige het belastingverdrag dat Nederland in 2012 met Ethiopië had afgesloten, waarin de artiesten- en sportersbepaling ontbrak. Uit de publicatie van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 blijkt dat Nederland hierop is teruggekomen omdat de meeste verdragspartners toch veel waarde blijken te hechten aan de bronstaatheffing voor sporters en artiesten zoals opgenomen in het OESO-MV.^[43] Sindsdien streeft Nederland naar een beperktere bronstaatheffing (dan het OESO-MV) door opname van een drempelbedrag, zoals in de Amerikaanse belastingverdragen. Na overleg in de Tweede Kamer is hieraan toegevoegd dat Nederland nog steeds wil afzien van art. 17 als het andere land geen bronheffing voor buitenlandse artiesten en sporters blijkt te hebben.^[44]

Inwoners van Curaçao zullen als artiest of sporter veel inkomsten in het buitenland genieten. Maar met art. 17 in het belastingverdrag moeten zij in het buitenland over deze inkomsten bronbelasting betalen (bijv. 20% V.K., 16% Duitsland, 15% Frankrijk en 30% V.S.), waarvoor Curaçao verrekening tegen de eigen inkomstenbelasting zal dienen verlenen. Kortom, Curaçao heft minder (of zelfs geen) belasting over de inkomsten omdat zij verrekening van buitenlandse bronbelasting moet verlenen. Het is dus financieel gunstig voor Curaçao om geen art. 17 in een verdrag op te nemen. Bovendien loopt de artiest of sporter een risico van (gedeeltelijke) dubbele heffing.

Toch zal Curaçao niet lichtvaardig moeten omgaan met de beslissing om art. 17 OESO-MV in het modelverdrag van Curaçao achterwege te laten. Het ontbreken van art. 17 OESO-MV in het modelverdrag van Curaçao zal naar alle waarschijnlijkheid een soepele verdragsonderhandeling niet ten goede komen. In dat geval kan een beperktere bronstaatheffing met een minimumdrempel, zoals in de Amerikaanse belastingverdragen, een goed alternatief zijn.

6. Conclusie

Met het ontwikkelen van een eigen fiscaal verdragsbeleid dat toegesneden is op de lokale omstandigheden en dat gebaseerd is op het OESO-MV zal Curaçao succesvol kunnen zijn bij het afsluiten van belastingverdragen. Echter, Curaçao zal zich ook dienen te realiseren dat het afhankelijk is van Nederland om de afgesloten belastingverdragen formeel te bekrachtigen. Hier ligt een taak voor beide landen om samen te werken. Barbados prijkt wat mij betreft hoog op de lijst om verdragsonderhandelingen mee op te starten. Het is een land met een groot belastingverdragenennetwerk, dat over voldoende expertise beschikt om de onderhandelingen te voeren en dat zeer recentelijk interesse in Curaçao heeft getoond om een

belastingverdrag mee af te sluiten. Met het oog op de Landsverordening op de Kansspelen dat naar alle waarschijnlijkheid in 2023 in werking zal treden zal Curaçao zich internationaal willen presenteren als een belangrijke speler in de online gaming industrie. Daarmee lijkt het opportuun om het reeds afgesloten, maar nog niet bekrachtigd, belastingverdrag met Malta met enige voortvarendheid opnieuw ter hand te nemen.

Voetnoten

[1] Germaine Rekwest is verbonden aan University of Curaçao en Universiteit Leiden.

[2] Curaçao heeft slechts één belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting dat bekrachtigd is, namelijk met Noorwegen (*Trb.* 1990, 4.).

[3] Per 1 oktober 2022 is de lijst van de ontwerpverdragen (*verdragen in voorbereiding*) waarover wordt onderhandeld door de Minister van Buitenlandse Zaken aan de Tweede Kamer aangeboden. Op deze lijst staan evenals dat het geval was op de lijst uit 2017, 2018, 2019, 2020 en 2021 onder meer de belastingverdragen tot vermijding van dubbele belasting met betrekking tot: Cuba, Jamaica, Qatar, San Marino, Seychellen en de Verenigde Arabische Emiraten; Overzicht van ontwerp-verdragen (verdragen in voorbereiding) Peildatum 1 oktober 2022, Tweede Kamer der Staten-Generaal <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/publicaties/2022/10/21/bijlage-2-bij-kamerbrief-inzake-het-parlementair-kwartaaloverzicht-ontwerpverdragen-met-peildatum-1-oktober-2022>. Het belastingverdrag dat Curaçao met Malta in 2015 heeft ondertekend, is per 1 februari 2023 nog steeds niet bekrachtigd (<http://verdragenbank.overheid.nl/verdragen/012929>).

[4] G.D. Rekwest, *Een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao* (diss. Leiden), 2022, te raadplegen via <https://scholarlypublications.universiteitleiden.nl/handle/1887/3464675> en www.germainerekwest.nl.

[5] Nederland is sinds 2020 ook transparant over diens onderhandelingsinzet getuige de publicatie van de Engelstalige versie van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid, <https://www.rijksoverheid.nl/documenten/rapporten/2020/05/29/2020-memorandum-on-tax-treaty-policy>.

[6] Bij het schetsen van de gewenste richting is rekening gehouden met de algemene uitgangspunten van de Algemene Beschouwing van Curaçao, Staten van Curaçao, zitting 2021-2022-199, Begroting (beleidsdeel) van Curaçao voor het dienstjaar 2022, Algemene Beschouwing. Daarnaast is enigszins rekening gehouden met de keuzes die Curaçao gemaakt heeft in het kader van het multilateraal implementatieverdrag (MLI).

[7] Art. 3 lid 1 aanhef en onder b van het Statuut.

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

[9] Zie voor de totstandkoming, territoriale gelding en positie van de Caribische delen van het Koninkrijk ten aanzien van 'verdragen' in het algemeen, het uitgebrachte 'Ongevraagd advies over het Koninkrijk, verdragen en het Unierecht, Raad van State, 2 juli 2021, W04.20.0361/I; <https://www.raadvanstate.nl/@125976/w04-20-0361/>.

[10] *Trb.* 1985, 79.

[11] [Kamerstukken II 2019/2020, 25087](#), nr. N, Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020, p. 6.

[12] [Kamerstukken II 1995/96, 24452](#) (R1551), nr. 5 Nota naar aanleiding van het verslag, 1 april 1996, par. 2 positie van de Nederlandse Antillen en Aruba.

[13] E. Zolt, 'Tax Treaties and Developing Countries', Vol. 72, *Tax law Review*, 2018, p. 114.

[14] K. Petkova, A. Stasio & M. Zagler, 'On the relevance of double tax treaties', *International Tax and Public Finance*, 2020, Vol. 27, p. 575-605.

- [15] J. Hers e.a., *The Role of Investment Hubs in FDI, Economic Development and Trade*, (SEO-rapport no. 2018-40), Brussel, mei 2018.
- [16] Zie mijn aanbeveling nr. 1 in: G.D. Rekwest, *Een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao* (diss. Leiden), 2022, p. 254-255.
- [17] Medio jaren 70 (van de vorige eeuw) hadden de (vml) Nederlandse Antillen (NA) met vier landen een belastingverdrag afgesloten die alle vier voortkomen uit de verdragen die Nederland had gesloten waarin de uitbreidingsbepaling naar de NA was opgenomen: Verenigde Staten, Verenigd Koninkrijk, Denemarken en Noorwegen.
- [18] J. Braun & M. Zagler, 'An economic perspective on double tax treaties with (in) developing countries', *World Tax Journal*, 6 (3), 2014, p. 246.
- [19] F. Barthel & E. Neumayer, 'Competing for Scarce Foreign Capital: Spatial Dependence in the Diffusion of Double Tax Treaties', *International Studies Quarterly* 56, 2012, p. 645.
- [20] A. Lejour, 'The Foreign Investment Effects of Tax Treaties', CPB Discussion Paper 265, Netherlands Bureau for Economic Policy Analysis, 2014.
- [21] CARICOM heeft als doel de verwezenlijking van een gemeenschappelijke markt om economische integratie te bevorderen. Daarnaast is de samenwerking gericht op buitenlands-beleidscoördinatie en economische ontwikkeling. Momenteel heeft CARICOM 15 leden en vijf geassocieerde leden en acht waarnemers. Aruba, Sint Maarten en Curaçao hebben verzocht om een 'associate membership', echter de procedure loopt nog (2022). Aangezien Aruba, Sint Maarten en Curaçao geen onafhankelijke landen zijn, kunnen zij geen volwaardig lid worden van CARICOM.
- [22] D. Duvall, 'Barbados, Curaçao Considering Tax Treaty', *Tax Notes Today*, 27 december 2021.
- [23] Op basis van de betalingsbalans van Curaçao per ultimo 2020 ten aanzien van de Caribische regio; G.D. Rekwest, *Een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao* (diss. Leiden), p. 65.
- [24] *Trb.* 2006, 269 en *Trb.* 2007, 73.
- [25] In 2010 is het verdrag overigens via een Protocol gewijzigd, omdat sprake zou zijn van misbruik van het verdrag; [Kamerstukken 2009-2010, 32491, nr. A](#); 1.
- [26] Brief van de Minister van Buitenlandse Zaken van 1 mei 2007 en toelichtende nota ([Kamerstukken II 2006-2007, 31020, nr. 1](#); A).
- [27] G.D. Rekwest, *Een fiscaal verdragsbeleid voor Curaçao* (diss. Leiden), 2022, p. 197.
- [28] Art. 1C LWB 1940.
- [29] Art. 4 lid 4 LWB 1940.
- [30] Staten van Curaçao, zitting 2021-2022-199, Begroting (beleidsdeel) van Curaçao voor het dienstjaar 2022, Algemene Beschouwing, p. 213.
- [31] [Gov.uk.](https://www.gov.uk/government/publications/countries-defined-as-developing-by-the-oecd/countries-defined-as-developing-by-the-oecd), Guidance, Countries defined as developing by the OECD, <https://www.gov.uk/government/publications/countries-defined-as-developing-by-the-oecd/countries-defined-as-developing-by-the-oecd>; DAC List of ODA Recipients, Effective for reporting on 2021 flows; <https://www.oecd.org/dac/financing-sustainable-development/development-finance-standards/DAC-List-ODA-Recipients-for-reporting-2021-flows.pdf>.
- [32] <https://sustainabledevelopment-un-org.eur.idm.oclc.org/topics/sids/list>.

[33] Op basis van een LOB worden de verdragsvoordelen uitsluitend toegekend wanneer de persoon die een beroep op de verdragsvoordelen doet, aan zekere voorwaarden voldoet.

[34] *Trb.* 2022, 18.

[35] Zie par. 32 van het commentaar op art. 12 VN-MV.

[36] Zie par. 64 van het commentaar op art. 12 VN-MV.

[37] Bij de verdragsonderhandelingen die Nederland recentelijk voerde bleek dat ondanks het streven van Nederland naar een uitsluitende woonstaatheffing, in het verdrag met Chili in 2021 (art. 10, tweede lid, letter a) en Colombia in 2022 (art. 10, tweede lid, letter b) conform het OESO-MV een bronheffingstarief op deelnemingsdividenden van 5% is opgenomen.

[38] Het verdrag Nederland-Chili (2021) kent een bronheffing op royalty's van 2% voor royalty's betaald ter zake van het gebruik van industriële, commerciële of wetenschappelijke uitrusting, met uitzondering van schepen, luchtvaartuigen en containers. Het tarief van 10% geldt voor alle overige gevallen (art. 12, tweede lid).

[39] Onder het verdrag Nederland-Colombia mag maximaal 5% of 10% bronbelasting worden ingehouden; art. 12, tweede lid, Verdrag Nederland-Colombia 2022. Het tarief van 5% geldt voor royalty's betaald ter zake van het gebruik van industriële of wetenschappelijke uitrusting.

[40] D. Molenaar, 'Promovendus aan het woord', *WFR* 2006/6656, p. 104.

[41] D. Molenaar & H. Grams, 'Radicale wijziging artiesten- en beroepssportersregeling in 2007', *WFR* 2006/1213.

[42] Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, onderdeel 2.12.

[43] In het verdrag met Cyprus (2021) is Nederland toch succesvol gebleken met de inzet om het artikel voor sporters en artiesten achterwege te laten, waardoor deze activiteiten op basis van het artikel voor zelfstandigen dan wel werknemers worden belast.

[44] [Kamerstukken II 2020/21, 25087](#), nr. O, Verslag van een schriftelijk overleg, d.d. 29 januari 2021.