

STATEN VAN CURACAO
ZITTING 2010-2011

LANDSVERORDENING van de
tot wijziging van de Algemene landsverordening
Landsbelastingen¹, de Landsverordening op de
inkomstenbelasting 1943², de Landsverordening op de
winstbelasting 1940³, de Landsverordening omzetbelasting
1999⁴, de Landsverordening op de invordering van directe
belastingen 1943⁵, de Landsverordening tot heffing van een
bijzonder invoerrecht op benzine⁶, de Landsverordening
Algemene Ouderdomsverzekering⁷, en de
Landsverordening Algemene Weduwen- en
wezenverzekering⁸ (Landsverordening
belastingvoorzieningen 2011)

MEMORIE VAN TOELICHTING

No.3

I. Algemene beschouwingen

Inleiding

Het belastingplan voor de periode 2011 - 2014 geeft de contouren weer van de fiscale positie die de Regering in 2014 wil hebben bereikt en biedt inzicht in het pad dat wordt gevolgd om deze doelstellingen te realiseren. Het belastingplan is gericht op verbetering van het investeringsklimaat door verlaging van de directe belastingen en bredere verdeling van de via belastingheffing te genereren overheidinkomsten door meer belastingplichtigen hieraan te doen bijdragen.

De Regering is zich ervan bewust dat de fiscale positie van Curaçao dringend verbetering behoeft. Wereldwijd is in de laatste tien jaren de tendens een verschuiving van directe naar indirecte belastingen. Deze tendens ging gepaard met een verlaging van de tarieven in de inkomsten- en winstbelasting. Zo daalde het gemiddelde tarief van de winstbelasting van 32,5% in het jaar 2000 tot 25,5% in het jaar 2009. Ook in de Latijns-

¹ P.B. 2001, no. 89.

² P.B. 2002, no. 63.

³ P.B. 2002, no. 54.

⁴ P.B. 1999, no. 43.

⁵ P.B. 1942, no. 248.

⁶ P.B. 1932, no. 107.

⁷ P.B. 1960, no. 83.

⁸ P.B. 1965, no. 194.

Amerikaanse regio en het Caribische gebied is deze tendens zichtbaar, zo heeft bijvoorbeeld Aruba het tarief verlaagd van 35% naar 28% en Barbados van 40% naar 25%. Dezelfde tendens is zichtbaar op het gebied van de loon- en inkomstenbelasting. Ook hier worden wereldwijd de tarieven verlaagd, gepaard met verbreding van de grondslag en vereenvoudiging van het heffingssysteem.

Om investeerders aan te trekken en daardoor meer werkgelegenheid te creëren moet Curaçao fiscaal concurrerend zijn. Een substantiële verlaging van de winstbelasting en de loon- en inkomstenbelasting op Curaçao geniet daarom de hoogste prioriteit.

De Regering is van mening dat een grondige herziening van de fiscale wetgeving van groot belang is voor verbetering van onze concurrentiepositie. Inzet van deze herziening is een zodanige verlaging van de directe belastingtarieven te realiseren dat Curaçao weer concurrerend wordt. Dit wordt bereikt door een zichtbare verschuiving van directe naar indirecte belastingen, een vergaande vereenvoudiging van compliance en controle waardoor zowel voor de overheid als het bedrijfsleven sprake is van administratieve lastenverlichting en een structuur waarbij de lastendruk evenwichtiger wordt verdeeld doordat meer belastingplichtigen bijdragen.

In dit verband doet de Regering voor het jaar 2011 de volgende voorstellen.

Verlaging loon-, inkomsten- en winstbelasting en verhoging omzetbelasting

Een van de speerpunten van de Regering is een verlaging van de belastingdruk op inkomen van particulieren en winst van bedrijven per 1 januari 2011. Dit uitgangspunt is van belang in het kader van de verbetering van de concurrentiepositie van Curaçao zowel in de regio als ten opzichte van de overige Landen van het Koninkrijk. Een lagere directe belastingdruk maakt het aantrekkelijker voor investeerders om zich op Curaçao te vestigen. Behalve dat het Curaçaosche bedrijfsleven alzo direct profiteert van het lagere winstbelastingtarief, profiteert het Curaçaosche bedrijfsleven ook indirect van de verlaging van de winstbelasting. Indien de belastingverlaging, zoals de economische theorie veronderstelt, daadwerkelijk leidt tot vestiging van buitenlandse investeerders op Curaçao, dan leidt deze toestroom van bedrijven mogelijk eveneens tot een omzetgroei voor de reeds op Curaçao gevestigde ondernemingen. Die omzetgroei vertaalt zich in een stijging van het bruto binnenlands product. Daarnaast zal er ook een positief werkgelegenheidseffect uitgaan van de vestiging van nieuwe bedrijven op Curaçao. Een toename van de directe buitenlandse investeringen kan voor Curaçao bron zijn van nieuwe technologieën, kapitaal, processen, producten, organisatorische technologieën en managementvaardigheden, en als zodanig een impuls geven aan de economische ontwikkeling. Een en ander moet de concurrentiepositie van Curaçao verbeteren.

De Regering is daarom voornemens om de tarieven in de inkomsten- en loonbelasting te verlagen, onder verlenging van de tariefschijven. Deze wijzigingen leveren voor belastingplichtigen een verlaging van de inkomstenbelastingdruk op. Voor ondernemers zal de belastingdruk worden verminderd doordat het winstbelasting tarief wordt verlaagd van 34,5% naar een meer concurrerend tarief van 27,5%.

In verband met deze verlagingen in de loon-, inkomsten- en winstbelasting stelt de Regering tevens voor om het tarief van de omzetbelasting te verhogen van 5% tot 6%.

Om de gevolgen van deze voorstellen voor de verschillende inkomensgroepen meer inzichtelijk te maken, volgen hierna enkele voorbeelden.

Voorbeeld 1

Lucia is 35 jaar en heeft een inkomen van Naf. 750 bruto per maand (Naf. 9.000 per jaar). Haar netto inkomen is momenteel ongeveer Naf. 677 per maand. Van deze inkomsten betaalt zij Naf. 200 gulden aan huur voor haar woning (vrijgesteld van omzetbelasting), Naf. 100 aan water en elektra (vrijgesteld van omzetbelasting) en geeft zij maandelijks Naf. 75 uit aan transport (in principe geen prijsverhoging door verlaging van accijns en invoerrecht op benzine en diesel). Voorts doet zij boodschappen waarbij ze maandelijks voor Naf. 25 aan brood koopt (vrijgesteld van omzetbelasting). Hierdoor heeft Lucia nog Naf. 177 ($500 -/- 200 -/- 100 -/- 75 -/- 25 = 100$) over om aan omzetbelaste zaken uit te geven. Door de verhoging van de omzetbelasting met 1% (hetgeen effectief, door de cumulatie, gemiddeld uitkomt op een verhoging van 1,5%) zullen de producten met een waarde van Naf. 177, Naf. 2,66 ($1,5\% \times 177$) duurder zijn geworden. De premie verlaging zoals die in het voorstel is opgenomen leidt tot een extra inkomen van Naf. 35,17 per maand. Per saldo gaat Lucia er dus Naf. 32,51 per maand op vooruit. Dit komt neer op een lastenverlichting (premies) van 48,2%. Haar koopkracht verbetert nominaal met 4,7%.

Voorbeeld 2

Pedro is 65 jaar en heeft uitsluitend een uitkering van Naf. 21.000 (Naf. 1.750 per maand). Zijn netto inkomen is momenteel ongeveer Naf. 1.518,42 per maand. Van deze inkomsten betaalt hij Naf. 450 aan huur voor zijn woning (vrijgesteld van omzetbelasting), Naf. 150 aan water en elektra (vrijgesteld van omzetbelasting) en geeft hij maandelijks Naf. 75 uit aan transport (in principe geen prijsverhoging door verlaging van accijns en invoerrecht op benzine en diesel). Voorts doet hij boodschappen waarbij hij maandelijks voor Naf. 25 aan brood koopt (vrijgesteld van omzetbelasting). Hierdoor heeft Pedro nog Naf. 818,42 ($1518,42 -/- 450 -/- 150 -/- 75 -/- 25 = 818,42$) over om aan omzetbelaste zaken uit te geven. Door de verhoging van de omzetbelasting met 1% (hetgeen effectief gemiddeld uitkomt op een verhoging van 1,5%) zullen de producten met een waarde van Naf. 818,42, Naf. 12,27 ($1,5\% \times 818,42$) duurder zijn geworden. De premie- en inkomstenbelastingverlaging zoals die in het voorstel is opgenomen, leidt tot een extra inkomen van Naf. 17,83 per maand. Per saldo gaat Pedro er dus Naf. 5,54 per maand op vooruit. Dit komt neer op een lastenverlichting (inkomstenbelasting en premies) van 8,3%. Zijn koopkracht verbetert met nominaal 1,2%.

Voorbeeld 3

Janchi is 40 jaar en heeft een jaarinkomen van Naf. 48.000 (Naf. 4.000 per maand). Zijn netto inkomen is momenteel Naf. 3.127,42 per maand. Van deze inkomsten betaalt hij Naf. 650 aan huur voor zijn woning (vrijgesteld van omzetbelasting), Naf. 200 aan water en elektra (vrijgesteld van omzetbelasting) en geeft hij maandelijks Naf. 125 uit aan transport (geen prijsverhoging door verlaging van accijns en invoerrecht op benzine en diesel). Voorts doet hij boodschappen waarbij hij maandelijks voor Naf. 25 aan brood koopt (vrijgesteld van omzetbelasting). Hierdoor heeft Janchi nog Naf. 2.127,42 gulden ($3.127,42 -/- 400 -/- 150 -/- 125 -/- 25 = \text{Naf. } 2.127,42$) over om aan omzetbelaste zaken uit te geven. Door de verhoging van de omzetbelasting met 1% (hetgeen effectief gemiddeld uitkomt op een verhoging van 1,5%) zullen de producten met een waarde van Naf. 2.127,42, Naf. 31 en Naf. 0,91 ($1,5\% \times 2.127,42$) duurder zijn geworden, ervan uitgaande dat hij alles op Curaçao aan belaste prestaties uitgeeft. De

inkomstenbelastingverlaging zoals die in het voorstel is opgenomen leidt tot een extra inkomen van Naf. 34,17 per maand. Per saldo gaat Pedro er dus Naf. 2,26 per maand op vooruit. Dit komt neer op een lastenverlichting (inkomstenbelasting en premies) van 3,9%. Zijn koopkracht verbetert met nominaal 1,1%.

Bij bovenstaande voorbeelden moet in ogenschouw worden genomen dat afhankelijk van de persoonlijke omstandigheden er kleine verschillen kunnen optreden in bovengenoemde bedragen. Bij het voorbeeld is uitgegaan van een standaard situatie zonder bijzonderheden

Hierna volgt voor de volledigheid een overzicht van de procentuele daling van de belasting- en premie volksverzekeringendruk in het jaar 2011 ten opzichte van het jaar 2010 bij verschillende hoogten van het inkomen.

Inkomenseffecten loondienst, zzp/gepens.+60-															
	6,000	9,000	12,000	15,000	15,172	18,000	21,000	24,000	27,000	30,000	36,000	48,000	60,000	90,000	120,000
2010															
bruto inkomen	6,000	9,000	12,000	15,000	15,172	18,000	21,000	24,000	27,000	30,000	36,000	48,000	60,000	90,000	120,000
Loondienst															
belasting	-	-	-	-	-	-	691	1,055	1,420	1,861	3,028	5,655	8,735	18,864	31,344
premie	574	877	1,180	1,483	1,486	1,786	2,089	2,392	2,695	2,998	3,604	4,816	4,768	6,572	6,944
netto inkomen	5,427	8,124	10,821	13,518	13,687	16,215	18,221	20,553	22,885	25,141	29,368	37,529	46,498	64,564	81,712
ZZP/gepens.+60-															
belasting	-	-	-	-	-	-	659	997	1,331	1,702	2,733	4,864	7,500	16,675	28,838
premie	120	716	965	1,315	1,310	1,708	1,999	2,454	2,952	3,285	4,448	6,945	9,530	13,047	13,647
netto inkomen	5,880	8,285	11,036	13,685	13,862	16,293	18,343	20,549	22,718	25,014	28,820	36,191	42,970	60,278	77,515
2011bp															
bruto inkomen	6,000	9,000	12,000	15,000	15,172	18,000	21,000	24,000	27,000	30,000	36,000	48,000	60,000	90,000	120,000
Loondienst															
belasting	-	-	-	-	-	-	619	948	1,276	1,641	2,763	5,245	8,275	17,449	29,224
premie	216	454	823	1,192	1,225	1,561	1,930	2,299	2,668	2,998	3,604	4,816	4,768	7,168	7,845
netto inkomen	5,784	8,546	11,177	13,808	13,947	16,439	18,451	20,753	23,055	25,362	29,634	37,939	46,958	65,383	82,931
ZZP/gepens.+60-															
belasting	-	-	-	-	-	-	588	903	1,191	1,518	2,479	4,463	7,070	15,234	26,434
premie	120	299	643	1,011	1,109	1,463	1,855	2,290	2,952	3,285	4,448	6,945	9,530	14,330	15,420
netto inkomen	5,880	8,701	11,358	13,990	14,064	16,538	18,557	20,808	22,858	25,198	29,074	36,592	43,400	60,436	78,146
verschil															
bruto inkomen	6,000	9,000	12,000	15,000	15,172	18,000	21,000	24,000	27,000	30,000	36,000	48,000	60,000	90,000	120,000
Loondienst															
belasting	-	-	-	-	-	-	(72)	(108)	(144)	(221)	(266)	(410)	(460)	(1,415)	(2,120)
premie	(358)	(422)	(356)	(290)	(260)	(224)	(158)	(92)	(26)	-	-	-	-	596	901
netto inkomen	358	422	356	290	260	224	230	200	170	221	266	410	460	819	1,219
ZZP/gepens.+60-															
belasting	-	-	-	-	-	-	(71)	(95)	(140)	(184)	(254)	(401)	(430)	(1,440)	(2,404)
premie	-	(417)	(322)	(305)	(201)	(245)	(144)	(165)	-	-	-	-	-	1,283	1,773
netto inkomen	-	417	322	305	201	245	214	259	140	184	254	401	430	158	631
Voordeel ZZP tov loondienst	(358)	(6)	(34)	14	(59)	21	(15)	72	(26)	-	-	-	-	(687)	(871)
Loondienst															
Nominaal (ang)	357.50	422.15	356.18	290.22	260.43	224.25	229.96	199.96	169.96	220.78	265.66	409.73	460.04	819.32	1,218.72
Nominaal (%)	6.6%	5.2%	3.3%	2.1%	1.9%	1.4%	1.3%	1.0%	0.7%	0.9%	0.9%	1.1%	1.0%	1.3%	1.5%
Koopkracht (%)	6.1%	4.7%	2.8%	1.6%	1.4%	0.9%	0.8%	0.5%	0.2%	0.4%	0.4%	0.6%	0.5%	0.8%	1.0%
ZZP/gepens.+60-															
Nominaal (ang)	-	416.50	322.00	304.50	201.30	245.00	214.49	259.02	139.89	183.89	254.30	401.04	430.00	157.54	630.76
Nominaal (%)	0.0%	5.0%	2.9%	2.2%	1.5%	1.5%	1.2%	1.3%	0.6%	0.7%	0.9%	1.1%	1.0%	0.3%	0.8%
Koopkracht (%)	-0.5%	5.0%	2.9%	2.2%	1.5%	1.5%	1.2%	1.3%	0.6%	0.7%	0.9%	1.1%	1.0%	0.3%	0.8%
Belasting- en premiedruk															
bruto inkomen	6,000	9,000	12,000	15,000	15,172	18,000	21,000	24,000	27,000	30,000	36,000	48,000	60,000	90,000	120,000
Loondienst															
2010 Belasting/premiedruk	9.6%	9.7%	9.8%	9.9%	9.8%	9.9%	13.2%	14.4%	15.2%	16.2%	18.4%	21.8%	22.5%	28.3%	31.9%
2011 Belasting/premiedruk	3.6%	5.0%	6.9%	7.9%	8.1%	8.7%	12.1%	13.5%	14.6%	15.5%	17.7%	21.0%	21.7%	27.4%	30.9%
verschil	-62.3%	-48.2%	-30.2%	-19.6%	-17.5%	-12.6%	-8.3%	-5.8%	-4.1%	-4.5%	-4.0%	-3.9%	-3.4%	-3.2%	-3.2%
ZZP/gepens.+60-															
2010 Belasting/premiedruk	2.0%	8.0%	8.0%	8.8%	8.6%	9.5%	12.7%	14.4%	15.9%	16.6%	19.9%	24.6%	28.4%	33.0%	35.4%
2011 Belasting/premiedruk	2.0%	3.3%	5.4%	6.7%	7.3%	8.1%	11.6%	13.3%	15.3%	16.0%	19.2%	23.8%	27.7%	32.8%	34.9%
verschil	0.0%	-58.2%	-33.4%	-23.2%	-15.4%	-14.3%	-8.1%	-7.5%	-3.3%	-3.7%	-3.5%	-3.4%	-2.5%	-0.5%	-1.5%

Ter verduidelijking wordt hier uiteengezet op welke wijze het netto inkomen in het bovenstaande overzicht is berekend. Uitgaande van een bruto inkomen van NAF. 12.000 is de verschuldigde premie in het jaar 2010 voor iemand in loondienst als volgt opgebouwd:

AOV premie werknemersdeel (6%)	NAF.	690
AWW premie werknemersdeel (0,5%)	NAF.	57,50
ZV premie werknemersdeel (2,1%)	NAF.	252
AVBZ premie werknemersdeel (1,5%)	<u>NAF.</u>	<u>180</u>
Totaal premie werknemer	NAF	1.179,50 (afgerond NAF. 1.180)

De AOV en AWW premie is berekend over NAF. 12.000 minus NAF. 500 (kostenaf trek). De ZV en AVBZ premie is berekend over 12.000 zonder kostenaf trek.

Voor het jaar 2011 is de berekening hetzelfde, zij het dat daarbij is uitgegaan van lagere premies voor de werknemer overeenkomstig het onderhavige wetsvoorstel. De premie voor de ZV en de AVBZ blijft echter ongewijzigd.

Ter financiering van deze aanzienlijke vermindering van de directe belastingen worden een aantal compenserende voorzieningen getroffen, als gevolg waarvan de belastingverlaging budgetneutraal kan plaatsvinden. Algemene doelstelling is een zichtbare verschuiving te bewerkstelligen van de directe naar de indirecte belastingen om door lagere belastingheffing op inkomsten en winst de bedrijvigheid te stimuleren en door een verhoging van de heffing op bestedingen de belastingdruk over een grotere groep te verdelen. De voorzieningen die in het jaar 2011 worden getroffen kunnen als een eerste stap in dit traject worden gezien.

Transparante vennootschap

Inleiding

Met het onderhavige voorstel streeft de Regering naast de hiervoor genoemde doelen tevens naar een grotere diversificatie en flexibiliteit van het belastingregime voor kapitaalvennootschappen in Curaçao. Op deze manier wordt mede getracht - conform het Regeringsbeleid - Curaçao aantrekkelijker te maken voor buitenlandse investeerders. In het verleden is vanuit het bedrijfsleven reeds de wens geuit om vennootschappelijke zelfstandigheid los te koppelen van belastingplicht voor de winstbelasting. Zo kan bijvoorbeeld, ter beperking van aansprakelijkheid, het uitoefenen van activiteiten in een aparte rechtsvorm de voorkeur verdienen, terwijl het oproepen van een zelfstandige belastingplicht voor deze rechtsvorm ongewenst is. Om dit te bewerkstelligen, biedt het onderhavige voorstel de mogelijkheid te kiezen voor fiscale transparantie. Deze mogelijkheid staat open voor de naamloze vennootschap en de besloten vennootschap. Aangezien de transparante vennootschap niet zelfstandig belastingplichtig is voor de winstbelasting, is er voor gekozen de regels inzake de transparante vennootschap niet op te nemen in de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (hierna: LvWB) .

Transparantie

De fiscale transparantie is vormgegeven door – naar keuze van de vennootschap en haar aandeelhouders – de vennootschap voor de belastingheffing te behandelen als maatschap en

de aandeelhouders (of andere deelgerechtigden) tot het vermogen van de vennootschap te behandelen als maten in een maatschap en niet als aandeelhouders (of andere deelgerechtigden) in een kapitaalvennootschap. De behandeling als maatschap heeft tot gevolg dat niet de vennootschap zelf belastingplichtig is voor de winstbelasting, maar dat voor de Curaçaosche belastingheffing het inkomen en het vermogen van de vennootschap geacht wordt het inkomen en vermogen van de gerechtigden tot die vennootschap te zijn, naar rato van hun gerechtigheid tot het vermogen van de vennootschap.

Voor de belastingheffing van de gerechtigde tot de vennootschap (doorgaans de aandeelhouder) komt de transparantie van de vennootschap erop neer dat deze geacht wordt het inkomen van de vennootschap rechtstreeks te genieten. Indien een natuurlijk persoon, die als inwoner belastingplichtig is voor de Curaçaosche inkomstenbelasting, aandeelhouder is van de transparante vennootschap, dan zal deze persoon rechtstreeks voor zijn aandeel in de winst van de transparante vennootschap worden belast met inkomstenbelasting. Utdeling van de winst door de transparante vennootschap aan de aandeelhouder/natuurlijk persoon is daarvoor niet nodig. De fiscale transparantie van de vennootschap heeft tevens tot gevolg dat een latere dividenduitkering van de vennootschap aan de aandeelhouder niet 'zichtbaar' is voor de inkomsten en derhalve niet als belastbaar feit wordt aangemerkt, net zo min als dat het geval is bij een winstuitkering door een maatschap aan de maten. Kortom, het zelfstandige, juridische bestaan van de vennootschap als rechtspersoon wordt – naar keuze – zowel voor de belastingheffing van de vennootschap zelf, als voor de belastingheffing van haar aandeelhouders (en andere gerechtigden tot het vermogen van de vennootschap) genegeerd en bij wijze van wetsfictie vervangen door de fiscale gevolgen die verbonden zijn aan de aanwezigheid van de niet-rechtspersoonlijkheid bezittende rechtsvorm van de maatschap.

Wellicht ten overvloede zij opgemerkt dat de behandeling van de vennootschap als maatschap ook tot gevolg heeft dat de aard van het inkomen van de vennootschap bij de rechtstreekse toerekening aan de aandeelhouder op grond van de transparantie niet verandert, net zo min als dat bij een maatschap het geval is. Ontvangt de transparante vennootschap bijvoorbeeld rente-inkomsten, dan wordt ook het winstaandeel van de maat geacht een evenredig deel van deze rente-inkomsten te bevatten. Ontvangt de transparante vennootschap dividend, dan wordt evenzo de 'maat' geacht een evenredig deel van dit dividend rechtstreeks te ontvangen. Dit kan onder andere van belang zijn indien de 'maat' een aan de winstbelasting onderworpen lichaam is; dit lichaam kan dan, indien aan de voorwaarden van artikel 11 van de LvWB is voldaan, een beroep doen op de deelnemingsvrijstelling ter zake van het door de transparante vennootschap ontvangen – en als gevolg van de transparantie rechtstreeks aan de maat toegerekende – dividend. Uiteraard wordt de kwalificatie van het aan de 'maat' toegerekende inkomen – indien sprake is van een natuurlijk persoon – als zuivere opbrengst van onroerende goederen, roerend kapitaal, onderneming en arbeid of rechten op periodieke uitkeringen, bezien vanuit het subjectieve perspectief van de 'maat'. Zo zal de 'maat'/natuurlijke persoon het rechtstreeks toegerekende inkomen van de transparante vennootschap als opbrengst van onderneming genieten indien de transparante vennootschap een materiële onderneming drijft (een bedrijf uitoefent). Ontplooit de transparante vennootschap slechts passieve beleggingsactiviteiten, dan zijn de overige activiteiten van de 'maat' bepalend voor de vraag of deze beleggingsinkomen voor de 'maat' opbrengst vormen voor roerend kapitaal, dan wel deel uitmaken van de opbrengst van zijn (subjectieve) onderneming. Dit betekent dat ook de omvang van de heffingsgrondslag ter zake van het aan de 'maat' toegerekende

inkomen van de transparante vennootschap wordt bepaald vanuit het perspectief van de ‘maat’. Indien de ‘maat’ zijn aandelen in de transparante vennootschap – waarin bijvoorbeeld een materiële onderneming wordt gedreven – met vreemd vermogen heeft gefinancierd, dan komen de rentelasten, althans voor zover artikel 6 of 6A van de LvWB hieraan niet in de weg staat, in beginsel in mindering op de opbrengst van onderneming en arbeid die hij geniet als gevolg van de rechtstreekse toerekening van het inkomen (i.c. de winst) van de transparante vennootschap.

Fiscale eenheid

De keuze voor transparantie maakt op een eenvoudige wijze dezelfde voordelen van het fiscale eenheidsregime toegankelijk voor de Curaçaosche belastingplichtige lichamen. Immers, een Curaçaosche moedermaatschappij kan na de inwerkingtreding van het onderhavige voorstel een dochtermaatschappij oprichten waarbij vanaf de oprichting wordt geopteerd voor fiscale transparantie. Het vermogen van de dochter alsmede alle winsten en verliezen worden als gevolg van de transparantie aangemerkt als het vermogen van de moedermaatschappij. Verliezen van de dochter zijn dan verrekenbaar met winsten van de moeder en vice versa. In de meeste gevallen zal de keuze voor transparantie bij de oprichting van de dochter worden gemaakt en in beginsel zal deze transparante status gedurende het gehele bestaan van de dochtermaatschappij blijven gelden. In deze gevallen spelen geen problemen ter zake voeging en ontvoeging. Ook is misbruik van de ‘fiscale eenheid’ (o.a. om verliezen over te hevelen van de ene naar de andere maatschappij) als gevolg van de levenslange keuze voor transparantie niet mogelijk. In de gevallen dat een vennootschap echter gedurende haar bestaan van status wijzigt zal een eindafrekening/herwaardering dienen plaats te vinden. In de meest gebruikelijke gevallen zullen transacties tussen de moeder en de dochter worden behandeld als transacties tussen een maat en zijn maatschap. Indien de moeder enig aandeelhouder is van de transparante vennootschap, heeft dit tot gevolg dat transacties tussen moeder en dochter voor de winstbelasting niet zichtbaar zijn. Anders dan bij de fiscale eenheid het geval is, is de transparante behandeling van de dochter niet gebonden aan een bepaalde omvang van het aandelenbezit in de dochter. Vanwege de gelijkstelling met de maatschap kan bijvoorbeeld ook een joint venture dochter-N.V. met vier aandeelhouders/lichamen die ieder 25% van de aandelen bezitten, als transparante vennootschap worden aangemerkt, zodat de inkomsten van de joint venture dochter-N.V. rechtstreeks worden aangemerkt als de inkomsten van de joint venture partners, ieder voor hun evenredig belang in de vennootschap. Transacties tussen de joint venture partners en de – als maatschap behandelde – joint venture zelf worden ook dan uiteraard behandeld als transacties tussen de maten en hun maatschap. Dit heeft onder andere tot gevolg dat een joint venture partner (stel: een naar het recht van Curaçao opgerichte N.V.) bij inbreng van haar onderneming in de transparante joint venture N.V., waarin zij een belang heeft van 25%, geacht wordt haar onderneming voor driekwart te hebben vervreemd.

Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK)

Uiteraard kan een transparante vennootschap geen zelfstandig beroep doen op de BRK, aangezien de vennootschap in dat geval niet als inwoner onderworpen is aan de Curaçaosche winstbelasting. Dit is een logisch gevolg voor de keuze voor transparantie. Het staat vennootschappen vrij al dan niet voor transparantie te opteren. Het wegvallen van

bescherming van de BRK zal een van de punten zijn waarmee bij het maken van de afweging rekening moet worden gehouden.

Aansprakelijkheid belastingschulden

Omdat buitenlandse personen of lichamen aandeelhouder of deelgerechtigde kunnen zijn van een als maatschap te behandelen vennootschap, wordt een wijziging in de Landsverordening op de invordering van directe belastingen 1943 voorgesteld, met als strekking om naast de belastingplichtige ‘maten’ ook de transparante vennootschap aansprakelijk te doen zijn voor de belastingschulden van de ‘maten’. Buitenlandse aandeelhouders of deelgerechtigden kunnen onder meer belastingplichtig zijn voor de met de transparante vennootschap verrichte activiteiten, indien de activiteiten een vaste inrichting vormen voor de buitenlandse ‘maten’, of indien de transparante vennootschap inkomsten ontvangt ter zake van een Curaçaosche onroerende zaak.

Vaste inrichting

Met betrekking tot de vraag of in een concreet geval een vaste inrichting aanwezig is en welke winst dan aan deze vaste inrichting moet worden toegerekend, kan, gezien de onzekerheid die hier in het algemeen mee samenhangt, met de inspecteur voorafgaand aan de start van de activiteiten een afspraak worden gemaakt. Van geval tot geval zal worden beoordeeld of al dan niet sprake is van een vaste inrichting. Hierbij hanteert de inspecteur in beginsel de door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) gehanteerde criteria.

Kenbaarheid en informatieverstrekking

De invoering van het keuzeregime leidt ertoe dat belastingplichtige en niet-belastingplichtige vennootschappen naast elkaar zullen bestaan. Voor een potentiële koper van aandelen in een vennootschap is het niet zonder meer duidelijk dat hij (wellicht) belastingplichtig wordt voor de inkomsten van de vennootschap, indien bij oprichting van die vennootschap geopteerd is voor behandeling als maatschap. Invoering van de optie voor transparantie maakt het voorts voor de belastingdienst noodzakelijk om te weten wie de aandeelhouders zijn van de transparante vennootschap. Voor de belastingplicht van de transparante vennootschap komt immers – indien aan de criteria daartoe is voldaan – de belastingplicht van de aandeelhouders/deelgerechtigden in de plaats. In de Algemene landsverordening Landsbelastingen (hierna: ALL) is daarom voor de transparante vennootschap de verplichting opgenomen om jaarlijks aan de belastingdienst informatie te verstrekken omtrent de identiteit en het adres van haar aandeelhouders. Voorts wordt een informatie- en acceptatieverplichting opgenomen zodat bij overdracht van een belang in een transparante vennootschap de nieuwe aandeelhouder zich bewust is, en verklaart te zijn, van de transparantie van de vennootschap.

Verhoging tarief omzetbelasting

Zoals hiervoor reeds kort aan de orde is gekomen, betreft de belangrijkste compenserende voorziening een verhoging van de omzetbelasting van 5% naar 6%. Door deze verhoging zal een ieder meer bijdragen aan de financiering van onze gezamenlijke lasten, ook diegenen die niet of weinig bijdragen via de inkomsten- of winstbelasting. Hierdoor wordt de belastingdruk breder verdeeld. Deze verhoging in samenhang met de verlaging van de

loon-, inkomsten- en winstbelasting past ook in de reeds genoemde internationale tendens waarbij directe belastingen worden verminderd en indirecte belastingen worden verhoogd. Wie veel consumeert, draagt meer bij. Als gevolg van de gelijktijdige verlaging van het bijzonder invoerrecht (accijns) op benzine en diesel zal de prijs van benzine en diesel echter niet stijgen door deze wijzigingen.

De Regering hecht eraan te bevestigen dat er geen verdere verhoging van de omzetbelasting op basis van het huidige cascadesysteem zal volgen. Zoals eerder in de Inleiding opgemerkt zal het huidige omzetbelastingstelsel grondig worden herzien.

Overige aanpassingen in de omzetbelasting

Het ondernemersbegrip in de omzetbelasting zal worden uitgebreid met de verhuur van onroerend goed, met uitzondering van de tot hoofdverblijf dienende woning. Hiermee wordt ongelijkheid voorkomen bij verhuur van bedrijfspanden of vakantiewoningen aan toeristen. Deze verhuur wordt nu in veel gevallen belast met omzetbelasting of logeergastenbelasting, maar blijft soms geheel onbelast. De Regering acht het van groot belang dat geen sprake is van een verstoring van concurrentieverhoudingen doordat in bepaalde gevallen geen belasting wordt geheven.

Voorts zal de regeling inzake het bepalen van de plaats van dienst voor diensten verricht door buitenlandse ondernemers aan lokale ondernemers, zodanig worden aangepast dat deze buitenlandse diensten voortaan eerder aan omzetbelasting onderworpen zullen zijn.

Ten slotte wordt voor de ondernemer die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, het tijdvak gesteld op een kalenderjaar. Met betrekking tot het reguliere tijdvak voor het doen van een aangifte omzetbelasting wordt een omissie in de wet hersteld.

Inkeerregeling

In het verleden is reeds de invoering van een inkeerregeling overwogen. Diverse landen hebben hiermee goede resultaten geboekt. Curaçao blijft werken aan het afsluiten van verdragen voor de uitwisseling van belastinginformatie. Zo zijn onder meer inlichtingenuitwisselingsverdragen afgesloten met onder meer de Verenigde Staten, Australië en Spanje, die reeds in werking zijn getreden, en is per 1 januari 2011 het verdrag met Canada in werking treden.

Met ingang van 2011 wordt de controle op verzwegen inkomsten verder verscherpt, waarbij mede gebruik zal worden gemaakt van de reeds in werking getreden belastingverdragen. De pakkans voor diegenen die niet aan hun fiscale verplichtingen voldoen c.q. hebben voldaan is hierdoor aanzienlijk toegenomen en zal in de toekomst verder toenemen. In het kader hiervan is de Regering bereid aan diegenen die inkomsten hebben genoten zonder de daarover verschuldigde inkomstenbelasting te betalen, de mogelijkheid te bieden om eenmalig de verzwegen inkomsten bij de belastingdienst als inkomen aan te melden in 2011 en over de zuiver opbrengsten daaruit een verlaagd tarief, zonder boete, te betalen. Het eenmalige karakter van de regeling wordt nog eens versterkt door de faciliteit gefaseerd te beperken. De regeling geldt voor één jaar. Wie in de eerste helft na inwerkingtreding van deze regeling tot inkeer komt betaalt slechts 10% inkomstenbelasting. Wie later in dat jaar tot inkeer komt zal in het derde en vierde kwartaal na inwerkingtreding van deze regeling achtereenvolgens 20% respectievelijk 25%

verschuldigd zijn. Na het jaar waarin deze regeling heeft gegolden, zal het normale belastingtarief weer van toepassing zijn en wordt een boete opgelegd.

Belaste SPF/Trust

In tegenstelling tot de vereniging en de gewone stichting is de stichting particulier fonds (SPF) met name geschikt als rechtsfiguur voor beleggingen of het beheer van het familievermogen. Ook de trust, die mogelijk in de nabije toekomst zal worden ingevoerd, is daarvoor uitermate geschikt. De SPF, en mogelijk straks ook de trust, zal dan ook regelmatig worden gebruikt om andere dan uitsluitend fiscale doelstellingen. In dat kader past het om de mogelijkheid te bieden een SPF of trust aan te merken als zelfstandig belaste entiteit, als een op zichzelf staand beleggingsvehikel. Gezien het niet-bedrijfsmatige karakter wordt voorgesteld om voor deze beleggingsentiteit uit te gaan van een effectieve heffing van 10%. Deze heffing zal zowel worden toegepast op reguliere inkomsten als op vermogensinkomsten. Rekening houdend met het feit dat particulier vermogen in de inkomstenbelasting progressief belast is, maar dat vermogensinkomsten in dat geval onbelast blijven, is voor de heffing over de voordelen van een doelvermogen gekozen voor dit tarief.

Hoewel in principe volgens artikel 50 van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek de SPF geen bedrijf mag uitoefenen, kan het onder omstandigheden voorkomen dat een SPF volgens de fiscale regelgeving toch een winst uit bedrijf behaalt. Deze winst uit bedrijf wordt dan naar het thans geldende tarief van 34,5% (inclusief opcenten) belast. De overige voordelen van een doelvermogen worden slechts voor een deel in aanmerking genomen zodanig dat een effectief belastingdruk wordt toegepast van 10%. Voor de SPF of trust die niet op verzoek als doelvermogen wordt aangemerkt blijven de voordelen onbelast, behoudens voorzover sprake is van winst uit bedrijf. Het begrip doelvermogen komt reeds voor in artikel 2, eerste lid, onderdeel c, van de ALL.

Een SPF of trust die als doelvermogen wordt aangemerkt zal deze status gedurende ten minste drie jaren behouden. Indien een verzoek wordt gedaan om niet langer als doelvermogen te worden aangemerkt, zal op basis van overeenkomstige toepassing van artikel 3, vierde en vijfde lid, de waarde van de bezittingen en schulden op de waarde in het economische verkeer worden gesteld en zal daarover moeten worden afgerekend.

Flankerende voorzieningen

Teneinde te voorkomen dat de verhoging van de omzetbelasting nadelig uitwerkt voor degenen met de laagste inkomens die weinig of geen voordeel hebben van de verlaging van de inkomsten- en loonbelasting, wordt voorgesteld, evenals voor de inkomstenbelasting het geval is, ook voor premies AOV/AWW een premievoet met een inkomensafhankelijke vrijstelling in te voeren, zodat hiermee het gevolg van de stijging van de omzetbelasting wordt gecompenseerd. Tegelijkertijd zal de premiegrens worden verhoogd tot NAF. 93.000. De collectieve lastendruk voor de midden- en hoge inkomensgroepen zal hiermee toenemen. Door de verlaging van de inkomstenbelastingtarieven, zullen deze groepen er in koopkracht echter niet op achteruit gaan.

Voor zelfstandigen met een laag inkomen en gepensioneerden met een partner tot 60 jaar is ervoor gekozen om de premiekorting in de gliding scale te verwerken. Daartoe zal de

Gezamenlijke beschikking AOV/AWW en loonbelasting 1976⁹ en het Landsbesluit, houdende algemene maatregelen, tot wijziging van het Landsbesluit, houdende algemene maatregelen van de 21^{ste} december 1965 ter uitvoering van artikel 26, zevende lid, van de Landsverordening Algemene Ouderdomsverzekering en artikel 29, zevende lid, van de Landsverordening Algemene Weduwen- en wezenverzekering worden aangepast.

Tot slot zullen voor diegenen die een inkomen genieten bestaande uit uitsluitend AOV, AWW of een sociale uitkering (algemene bijstand als bedoeld in de Eilandsverordening verlening bijstand Curaçao 2008), deze uitkeringen worden verhoogd met 3%. De verhoging zal overigens niet in de Landsverordening Algemene ouderdomsverzekering en de Landsverordening Algemene Weduwen- en wezenverzekering zelf worden opgenomen, maar zal worden geregeld krachtens de Regeling Maatschappelijke Zorg Curaçao (A.B. 1966, no. 69). Daartoe zal een landsbesluit, houdende algemene maatregelen, worden opgesteld.

Voor wat betreft de algemene bijstand zal de Regering conform artikel 14, derde lid, van de Eilandsverordening verlening bijstand Curaçao 2008, bij landsbesluit, houdende algemene maatregelen, de bijstandsnormen aanpassen.

II. Budgettaire gevolgen

Verhoging tarief omzetbelasting en verlaging tarief inkomsten- en winstbelasting

De budgettaire gevolgen van de verhoging van het tarief van de omzetbelasting en de verlaging van de tarieven in de inkomsten- en winstbelasting, zijn als volgt berekend.

	Omzetbelasting en accijns	
2006	228.000.000	
2007	250.000.000	
2008	285.000.000	
2009	302.000.000	
2010	300.000.000	
Raming 2011		310.000.000
Verhoging in procentpunten		33.600.000
Derving accijns benzine		<u>(8.900.000)</u>
Saldo opbrengststijging		<u>24.700.000</u>
Opbrengst in 2011 na wijziging		<u>334.700.000</u>

⁹ P.B. 1978, no. 296.

	Winstbelasting onshore	
2006	67.000.000	
2007	83.000.000	
2008	96.000.000	
2009	135.000.000	
Raming 2010	95.000.000	
Raming 2011		113.000.000
Verlaging 7%		<u>(21.200.000)</u>
Heeft geen gevolgen voor de opbrengst in 2011.		
Opbrengst in 2012 na wijziging		<u>91.800.000</u>

Inkomstenbelasting en loonbelasting

2006	435.000.000	
2007	441.000.000	
2008	473.000.000	
2009	496.000.000	
2010	502.000.000	
Raming 2011		508.000.000
Verlaging		<u>(21.200.000)</u>
Opbrengst in 2011 na wijziging		<u>486.800.000</u>

Wijzigingen in de AOV/AWW en bijstands-uitkeringen

Het verhogen van de premie-loongrens tot Naf. 93.000 zal een inkomstenverhogend effect met zich brengen. De introductie van een premievoet met een inkomensafhankelijke korting, zal die verhoging neutraliseren. Daardoor is sprake van budgetneutrale maatregelen voor het AOV-fonds en AWW-fonds. Voor degenen in de samenleving met alleen een uitkering zal een bedrag van NAF. 4 miljoen op jaarbasis worden gereserveerd als aanvulling van 3% op de uitkeringen.

Samenvatting budgettaire gevolgen

Samengevat zijn de budgettaire gevolgen van het bovenstaande als volgt:

	2011	2012
	NAF.	NAF.
Omzetbelasting	33.600.000	66.700.000
Accijns	(8.900.000)	(17.600.000)
Winstbelasting		(21.200.000)
Inkomsten- en loonbelasting	(21.200.000)	(23.200.000)
Flankerende voorzieningen	<u>In IB OB verwerkt</u>	<u>In IB, OB verwerkt</u>
Aanvulling uitkeringen	<u>(2.000.000)</u>	<u>(4.000.000)</u>
Sociale zekerheid	<u>(335.000)</u>	<u>(770.000)</u>
Per saldo beschikbare budgettaire ruimte	1.165.000	(70.000)

De onderstaande flankerende voorzieningen zijn verwerkt in de bovenstaande budgettaire gevolgen van de voorgenomen wijzigingen. Hierbij zijn voorts ook de gevolgen van de internationale (olie) prijsstijging en de verwachte macro-economische effecten van deze herziening conform curalyse meegenomen.

Loonbelasting/Inkomstenbelasting

Voor de berekening van de derving van de opbrengst Loonbelasting/ inkomstenbelasting is uitgegaan van de belastingopbrengsten per inkomenscategorie van de belastingplichtigen over de afgelopen jaren. Deze uitkomsten zijn vervolgens aan de hand van de te verwachten resultaten van de flankerende maatregelen en de verwachte macro-economische gevolgen zoals die uit een doorrekening in curalyse naar voren komen, aangepast.

Flankerende voorziening: inkeerregeling

Voor wat betreft de inkeerregeling zijn de geschatte budgettaire gevolgen als volgt. De Regering is van mening dat de inkeerregeling bij goede promotie een belangrijke bron van inkomen voor de overheid zal kunnen betekenen. Hiervoor is reeds opgemerkt dat er geen duidelijk beeld bestaat omtrent de grootte van de verzwegen inkomsten uit buitenlandse bronnen. Enige jaren geleden was er sprake van dat het in het buitenland aangehouden vermogen NAF. 2.5 miljard zou kunnen bedragen.¹⁰ Alhoewel dit bedrag nimmer bevestigd werd kan het wel als richtlijn dienen. Aangezien ook het vermogen van pensioenfondsen en sommige andere institutionele beleggers in dit bedrag zitten, zal het door individuele burgers in het buitenland aangehouden vermogen slechts een deel hiervan vormen. Indien dit deel voorzichtig geschat wordt op 30% (derhalve NAF. 750 miljoen) en wederom voorzichtig gesteld wordt dat de helft hiervan (derhalve NAF. 375 miljoen) wordt aangegeven, waarvan 200 miljoen in 2011. Indien NAF. 200 miljoen aan vermogen wordt aangegeven zal in beginsel het verkregen rendement hierop belast worden. Uitgaande van een rendement van 5% zal dit NAF. 10 miljoen (afgerond) aan rente opbrengen. Daarbij rekening houdend met een inkeertarief van 10% in 2011 zal dit een bedrag van NAF. 1.000.000 per ingekeerd belastingjaar opleveren. Aangezien de inkeerregeling meerdere jaren navordering kan bestrijken (in ieder geval 5 jaar) en het bedrag in één keer betaald dient te worden, is er in de berekening van uitgegaan dat men gemiddeld over 2 jaar inkeert ($2 * 1.000.000$). Hierbij dient te worden benadrukt dat bovenstaande een grove schatting blijft maar gezien de reacties die inmiddels zijn ontvangen aan de voorzichtige kant lijken.

Macro- economische effecten curalyse

Na doorwerking van de belastingaanpassingen in het macro-economisch model curalyse treden de volgende effecten op. Op basis van de analyse kan geconcludeerd worden dat de belastingaanpassingen 2011 een positief effect hebben op de economische groei van Curaçao in het eerste jaar maar dat de doorwerking van deze belastingaanpassingen een licht negatief effect hebben op de economische groei in het tweede jaar. Het negatief effect in jaar twee heeft geen significant negatief effect op de economische groei die geraamd wordt in de baseline waardoor per saldo een jaar twee groei verwacht wordt.

¹⁰ Pagina 9 van de memorie van toelichting van de initiatief-ontwerp-landsverordening tot wijziging van de Algemene landsverordening Landsbelastingen en de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943.

Voor wat betreft de oprekking van de tariefschijven heeft dit een positief effect op het besteedbare inkomen van de werknemer. Verder staat tegenover de lagere directe belastinginkomsten van gezinnen en bedrijven als gevolg van lagere inkomsten- en loonbelasting een toename van de indirecte belastinginkomsten die het financieringsoverschot positief beïnvloed.

In zijn algemeenheid heeft de doorrekening voorts de navolgende effecten ten opzichte van het basispad aangegeven die directe invloed hebben op de belastingopbrengsten:

- De werkgelegenheid bij bedrijven neemt toe als gevolg van de toename in de binnenlandse bestedingen (consumptieve bestedingen van gezinnen). Dit resulteert (deels) in een verlaging het aantal werklozen.
- De onderhandelingspositie van werknemers verbetert t.o.v. het basispad als gevolg van de toename in werkgelegenheid. Dit zal, samen met de hogere prijzen in het eerste jaar, resulteren in hogere lonen in jaar twee. Hogere lonen vertaalt zich in toename van de lasten in de private sector, die gepaard gaat met een dalende productie in het tweede jaar. Dit zal leiden tot een afname van het reële vermogen (verslechtering winstgevendheid bedrijven) van bedrijven. Het gevolg is dat de werkgevers minder geneigd zijn om te investeren. Noemenswaardig is dat eventuele maatregelen voor het verlagen van de kosten voor bedrijfsvoering een positief effect hebben op de bedrijvigheid en werkgelegenheid in het tweede jaar.
- Het effect van de stijging in de consumptie in het eerste jaar werkt echter door op de werkgelegenheid bij bedrijven en de werkloosheid in het tweede jaar. De werkgelegenheid bij bedrijven stijgt en het aantal werklozen neemt af ten opzichte van het basispad.

Volgens de cijfers van curalyse zal de werkgelegenheid als gevolg van het plan met 360 arbeidsplaatsen stijgen. Op basis van de cijfers van Bearingpoint kan het gemiddelde inkomen voor de inkomstenbelasting op Curaçao worden gesteld op NAF. 36.000 op jaarbasis. Bij een dergelijk belastbaar inkomen is op basis van de het nieuwe tarief en basiskorting ongeveer NAF. 2763,00 aan loonbelasting/inkomstenbelasting verschuldigd. Hetgeen resulteert in een meeropbrengst van afgerond NAF. 1 miljoen.

Resumerend:	NAF. 24.200.000
	-/- NAF. 2.000.000 (inkeerregeling)
	-/- <u>NAF. 1.100.000</u> (extra werkgelegenheid)
Totale verwachte derving:	NAF. 21.200.000

In 2012 is er voorts voor geopteerd om de gevolgen van de inkeerregeling vooralsnog buiten beschouwing te laten daar het tarief aldan toeneemt. De verwachte derving is evenwel lager dan de geprojecteerde 23.2 miljoen doch zoals aangegeven, is deze voorzichtigheidshalve verder ongemoeid gelaten. Hierbij komt dat de regering voornemens is om ook in 2012 wederom een belastingplan in te dienen. Hier zal evenwel rekening worden gehouden met de resultaten/gevolgen van belastingplan 2011.

Winstbelasting

Bij het huidige tarief van 34,5% (onshore) en de nog bestaande offshore regeling genereert de winstbelasting (over de afgelopen 5) gemiddeld iets meer dan NAF. 200 miljoen. Hiervan is

gemiddeld ongeveer 90 miljoen toe te rekenen aan de offshore. In dit verband gaat wordt de raming voor de onshore in 2011 gesteld op 113 miljoen bij 34,5% winstbelasting. Een verlaging van 7% brengt alsdan een verwachte derving van NAF. 22.9 miljoen met zich mee aangezien de tariefsverlaging de offshore in zijn geheel niet raakt.

In verband met de economische gevolgen van het plan is de verwachting dat de consumptie en dus de omzet van de ondernemingen stijgt. Hierdoor is de verwachting dat de winstbelastingopbrengsten met ongeveer 2% zouden toenemen, indien hierop het nieuwe tarief van 27,5% wordt toegepast resulteert dit in een meeropbrengst van ongeveer NAF. 1.7 miljoen. Hierdoor is de puur cijfermatige verwachte derving winstbelasting verlaagd met genoemd bedrag.

Hierbij moet nog worden opgemerkt dat de berekeningen wederom zeer voorzichtig zijn. De resultaten van de opbrengsten van de winstbelasting over het eerste kwartaal van 2011 zijn immers ook zeer positief te noemen. Over de eerste drie maanden blijken de opbrengsten winstbelasting aanzienlijk hoger te liggen dan begroot.

Voorts zal de invoering van de belaste SPF/Trust zonder twijfel een gunstig effect hebben op de (winst)belastinginkomsten. Beleggingswinsten van de SPF zijn onder de vigerende regelgeving vrijgesteld van winstbelasting. Indien er wordt geopteerd voor een belaste SPF zal een deel van die winsten belast worden tegen een effectief tarief van 10%. Op dit ogenblik staan bij de Inspectie der Belastingen circa 4.500 SPF's geregistreerd. Aangezien deze stichtingen in beginsel niet belastingplichtig zijn voor de winstbelasting, en derhalve geen aangifte behoeven te doen (zolang geen winst uit bedrijf wordt behaald), is over de totale omvang van de jaarlijks behaalde beleggingswinsten onvoldoende bekend om het bij de huidige berekeningen mee te nemen.

Omzetbelasting

De uitbreiding van het ondernemersbegrip behelst een definitiebepaling. De grondslagverbreding zal in beginsel resulteren in een hogere belastingopbrengst. Hierbij dient echter in ogenschouw te worden genomen dat tevens een vrijstelling wordt ingevoerd voor de verhuur van onroerende zaken welke zijn bestemd, ingericht en worden gebruikt voor permanente bewoning. Aangezien geen dan wel onvoldoende gegevens bekend zijn omtrent de exploitatie van vermogensbestanddelen, valt omtrent de budgettaire gevolgen moeilijk een inschatting te maken.

Indien bij de verhuur van onroerende zaken aan particulieren wordt uitgegaan van een gemiddelde huuropbrengst van Naf 30.000 per jaar, en voorts ervan wordt uitgegaan dat zo'n 300 onroerende zaken worden verhuurd (waarvoor noch de vrijstelling van artikel 7, zesentwintigste lid, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (hierna: LvOB), noch de kleine ondernemersregeling, bedoeld in artikel 8 van de LvOB geldt), resulteert dat in een minimaal te belasten jaaromzet van NAF. 9.000.000. Bij een tarief van 6% levert dit een jaarlijkse belastingbete op van NAF. 540.000.

III. Advies Sociaal Economische Raad

Op 20 april 2011 heeft de Sociaal Economische Raad (SER) de Regering inzake dit wetsvoorstel van advies voorzien.

Het advies van de SER is voor de Regering aanleiding geweest om voornamelijk de memorie van toelichting aan te vullen. Daarbij is grote aandacht besteed aan het meer inzichtelijk maken van de financiële onderbouwing van het wetsontwerp. Zo zijn ter verduidelijking meerdere rekenvoorbeelden in de memorie van toelichting opgenomen en is aangegeven waarop de gebruikte cijfers zijn gebaseerd. Voorts zijn de artikelen die volgens de SER ten onrechte niet danwel onvoldoende toegelicht waren, van een (meer uitgebreide) toelichting voorzien. Op deze manier is in het verlengde van het advies van de SER getracht een beter inzicht te verschaffen in de voorgestelde bepalingen als ook in de cijfermatige onderbouwing daarvan.

De Regering heeft de adviezen van de SER derhalve in acht genomen en voor zover mogelijk volledig overgenomen in de memorie van toelichting. Daarbij dienen overigens de volgende opmerkingen te worden geplaatst.

De Regering heeft ervoor gekozen om de inkeerregeling in werking te laten treden met ingang van 1 juli 2011 en niet uit te stellen tot een later moment. De Regering is het met de SER eens dat de komende tijd grote aandacht moet worden besteed aan een uitgebreide communicatie en voorlichtingscampagne met betrekking tot de regeling. Alleen op die manier zal de regeling een optimaal effect hebben.

In het huidige wetsontwerp is nog niet de verplichting aan administratieplichtigen opgenomen om een kassaregistratiesysteem te gebruiken, het gaat in deze nog slechts om de mogelijkheid om een dergelijke verplichting aan administratieplichtigen op kunnen te leggen. Het verplicht stellen van het gebruik van een kassaregistratiesysteem zal moeten worden geregeld middels afzonderlijk op te stellen een landsbesluit, houdende algemene maatregelen. Daaraan wordt op dit moment gewerkt. In het landsbesluit zal een financiële paragraaf worden opgenomen. Aangezien het een landsbesluit, houdende algemene maatregelen, betreft zal de Raad van Advies daarover nog moeten adviseren.

De SER geeft in overweging om het pakket aan eerste levensbehoeften zoals opgenomen in de Prijzenverordening 1961 (P.B. 1961, no. 117, zoals gewijzigd) uit te breiden en dit pakket vrij te stellen van omzetbelasting. De Regering neemt dit voorstel in dit ontwerp nog niet over. De Regering is met de SER van mening dat het een goede maatregel zou kunnen zijn om nadelige effecten van een verhoging van het omzetbelastingtarief op effectieve wijze te mitigeren. De maatregelen die in het ontwerp zijn genomen voor het behoud van de koopkracht van de lagere inkomensgroepen worden vooralsnog voldoende geacht.

De SER geeft in overweging om de premievoet te indexeren. De Regering acht dit op dit moment niet opportuun aangezien het de bedoeling is om in de volgende belastingplannen wederom de belasting- en premieheffing integraal te bezien.

IV. Advies Raad van Advies

Op 19 mei 2011 heeft de Raad van Advies (RvA) de Regering inzake dit wetsvoorstel van advies voorzien (RvA no. RA/16-11-LV).

Het advies van de RvA is voor de Regering aanleiding geweest om zowel het ontwerp als de memorie van toelichting op onderdelen te wijzigen. De Regering heeft de adviezen van de RvA grotendeels overgenomen. Voorzover de adviezen van de RvA niet zijn overgenomen, worden de beweegredenen daarvoor hierna zo volledig mogelijk weergegeven.

Onder paragraaf 1 Algemene opmerkingen, letter a, gaat de RvA ervan uit dat het de bedoeling is dat ook artikel VII, onderdeel A, betreffende de Landsverordening Algemene Ouderdomsverzekering (LvAOV) uit het ontwerp wordt verwijderd. Dit is niet geheel juist, naar aanleiding van het advies van de Sociale Verzekeringsbank d.d. 14 maart 2011, is besloten om de 3% verhoging van de AOV en AWW uitkeringen alsmede de bijstandsuitkeringen uit het wetsvoorstel te lichten en in separate regelgeving vast te leggen. Hierbij zal worden aangesloten bij de Regeling Maatschappelijke Zorg Curaçao. De overige wijzigingen in de AOV en de AWW kunnen niet uit het ontwerp worden verwijderd aangezien in deze bepalingen de premiegrondslag is geregeld op basis waarvan de premie wordt geheven.

Onder letter e, komt het de Raad voor dat de invoering van de transparante vennootschap zou kunnen leiden tot een belastingderving. De regering onderschrijft deze stelling echter niet aangezien bij transparante vennootschappen de belastingheffing juist geschiedt als ware de vennootschap niet bestaat waardoor de achterliggers in voorkomende gevallen normaal in de heffing worden betrokken.

In paragraaf 2, getiteld "De Algemene landsverordening Landsbelastingen," onder letter a, ten tweede, merkt de RvA ten aanzien het nieuw voorgestelde artikel 43, tiende lid, van de ALL op, dat bij de keuze voor een bepaalde regeling gestreefd moet worden de lasten voor de burgers, bedrijven en instellingen zo veel mogelijk te beperken. Voorts merkt de RvA onder meer op dat het verplicht stellen van een kassaregistratiesysteem kosten met zich brengt, die in het bijzonder het midden- en kleinbedrijf zullen treffen.

In het huidige wetsontwerp is nog niet de verplichting aan administratieplichtigen opgenomen om een kassaregistratiesysteem te gebruiken. Het gaat in deze nog slechts om de mogelijkheid om een dergelijke verplichting aan administratieplichtigen op kunnen te leggen. Het verplicht stellen van het gebruik van een kassaregistratiesysteem zal moeten worden geregeld middels afzonderlijk op te stellen een landsbesluit, houdende algemene maatregelen. Daaraan wordt op dit moment gewerkt. Daarbij wordt rekening gehouden met de adviezen van de RvA. Aangezien het een landsbesluit, houdende algemene maatregelen, betreft zal de RvA te zijner tijd in de gelegenheid worden gesteld om daarover nader te adviseren.

Onder letter b, van paragraaf 2 verzoekt de Raad aan te geven waarom het verbod, bedoeld in artikel 3b, tweede lid, onderdeel b, slechts van toepassing is indien de buitenlandse aandeelhouder van de vennootschap een lichaam is. De reden hiervoor is gelegen in het feit dat slechts indien de aandeelhouder een lichaam is, de deelnemingsvrijstelling van toepassing kan zijn.

In paragraaf 3 getiteld "De Landsverordening op de Winstbelasting 1940", onder letter a, adviseert de Raad de Memorie aan te passen opdat het duidelijk wordt dat het vervallen van de vrijstelling beperkt is tot SPF's die als doelvermogen worden aangemerkt. Aangezien het

vervallen van de vrijstelling uitsluitend ziet op het drijven van een onderneming in de SPF heeft de Regering besloten om dit advies niet te volgen.

In paragraaf 4, getiteld "Uitbreiding van het ondernemersbegrip in de Landsverordening omzetbelasting 1999" adviseert de RvA artikel IV, onderdeel A, van het ontwerp te heroverwegen omdat het gemaakte onderscheid tussen de bestaande ondernemers en de 'nieuwe ondernemers' volgens de RvA niet gerechtvaardigd is. De Regering heeft het advies van de RvA niet overgenomen aangezien ook de 'nieuwe ondernemers' van de kleine ondernemersregeling, bedoeld in artikel 8, eerste lid, van de LvOB gebruik kunnen maken. Daarvoor zullen zij, net als iedere ondernemer, aan de voorwaarden van die regeling moeten voldoen. Een daarvan is dat de omzet maximaal NAF. 30.000 per kalenderjaar mag zijn. Op basis van het nieuw voorgestelde vierde lid, wordt (beoogd te) voorkomen dat (buitenlandse) particulieren die een onroerende zaak aan toeristen verhuren (en dus geen gebruik kunnen maken van de vrijstelling voor permanente bewoning, bedoeld in artikel 7, zesentwintigste lid, van de LvOB alsnog onder de heffing van omzetbelasting uit zouden kunnen komen door gebruik te maken van de kleine ondernemersregeling. Alsdan zou nog namelijk steeds sprake zijn van een zekere concurrentievervalsing ten opzichte van de hotelsector. De bepaling geldt zowel voor de bestaande als voor de 'nieuwe' ondernemers.

V. Artikelsgewijze toelichting

Artikel I

Onderdeel A

De optionele behandeling van de transparante vennootschap als maatschap is niet in de afzonderlijke heffingswetten neergelegd, maar in de ALL. De keuzeregeling is neergelegd in de voorgestelde onderdelen c en d van het nieuwe eerste lid van artikel 3 en de voorgestelde artikelen 3a en 3b van de ALL. Het voorgestelde onderdeel d definieert het begrip 'transparante vennootschap', waarmee bedoeld wordt op de vennootschap ter zake waarvan geopteerd is voor behandeling als maatschap. Tevens wordt in dat onderdeel duidelijk gemaakt dat de behandeling als maatschap geldt voor de winstbelasting, inkomstenbelasting en de dividendbelasting. Dit betekent dus dat de transparante status niet geldt voor de omzetbelasting. Reden hiervoor is dat de transparante vennootschap kwalificeert als offshore vennootschap in de zin van artikel 1, derde lid, van de LvOB, indien en voor zover zij offshore activiteiten verricht en in het bezit is van een ontheffing, zoals bedoeld in de artikelen 9 tot en met 15 van de Landsverordening Deviezenverkeer. Hierdoor wordt de transparante vennootschap in zoverre niet als ondernemer voor de omzetbelasting aangemerkt en hoeft zij geen aangifte te doen. Indien de betreffende onderneming naast offshore activiteiten tevens andere activiteiten verricht, valt de met deze andere activiteiten gerealiseerde bedrijfsomzet wel binnen het bereik van de heffing van omzetbelasting.

Beoogd wordt dat de transparante vennootschap als maatschap zal worden behandeld. In het voorgestelde onderdeel c wordt de transparante vennootschap daarom onder de term 'maatschap' gerangschikt.

Zoals in het algemene deel van deze toelichting is opgemerkt, kan aan de fiscale transparantie vorm worden gegeven door aan te sluiten bij de fiscale behandeling van de maatschap. De rechtsvorm maatschap wordt in artikel 1630 van Boek 7A van het Burgerlijk Wetboek van Curaçao omschreven als een overeenkomst waarbij twee of meer personen zich verbinden om iets in gemeenschap te brengen, met het oogmerk om het daaruit ontstane voordeel met elkander te delen. Met name uit het in gemeenschap brengen komt naar voren dat de maten mede-eigenaar blijven van het ingebrachte vermogen en rechtstreeks gerechtigd zijn tot de voordelen die dankzij het samenwerkingsverband tot stand komen. Door nu voor de kwalificatie van de vennootschap te verwijzen naar de maatschap, wordt duidelijk dat alle voordelen die behaald worden door middel van de vennootschap, rechtstreeks worden toegerekend aan de participant. Evenals bij de fiscale verwerking bij een maatschap het geval is, kan de gerechtigde tot het vermogen van de transparante vennootschap op zijn persoonlijke balans zijn (onverdeelde) aandeel in het vermogen van de vennootschap opnemen en binnen de regels van goedkoopmansgebruik over zijn aandeel in de bedrijfsmiddelen van de vennootschap afschrijven. In dezelfde lijn wordt vervreemding van de aandelen in de transparante vennootschap door de aandeelhouder behandeld als een vervreemding van het belang in een maatschap, hetgeen erop neerkomt dat niet de koerswinst op de aandelen wordt belast, maar het verschil tussen de verkoopprijs van de aandelen en de boekwaarde van de – fiscaal beschouwd – rechtstreekse gerechtigdheid van de ‘maat’ tot het (onverdeelde) vermogen van de ‘maatschap’. De maatschappictie werkt ook indien de vennootschap slechts één aandeelhouder heeft. Ook in dat geval wordt de enige aandeelhouder behandeld alsof hij een maat in een maatschap is. Dat zijn belang in dat geval 100% van het vermogen van de ‘maatschap’ betreft, vormt voor de fiscale behandeling van de ‘maat’ en de ‘maatschap’ geen probleem. Het feit dat deze situatie civielrechtelijk niet mogelijk is staat aan de fiscale behandeling van de vennootschap als maatschap en van de aandeelhouder als maat niet in de weg. Voor de toepassing van de fiscale transparantie maakt het immers niet uit of de maat/aandeelhouder nu voor bijvoorbeeld 10%, 50%, 90% of 100% gerechtigd is tot het vermogen van de vennootschap.

Bij de fiscale transparantie van de vennootschap die voor de behandeling als maatschap heeft geopteerd, past het dat de vennootschap slechts aandelen op naam heeft uitgegeven, dat de statuten een aanbiedingsregeling bevatten voor de overdracht van deze aandelen en dat het bestuur van de vennootschap een register bijhoudt waarin de namen en adressen van de uiteindelijke gerechtigden zijn opgenomen. Naast de informatieverplichting van de vennootschap omtrent de identiteit en het adres van haar aandeelhouders biedt het aandeelhoudersregister informatie omtrent de identiteit van de aandeelhouders. Gelet op het feit dat de aandeelhouders belastingplichtig kunnen zijn voor de activiteiten van de transparante vennootschap, is de beschikbaarheid van deze informatie van groot belang.

Met het oog op het karakter van een maatschap onder burgerlijk recht is het van belang dat de aandelen van een vennootschap die als transparante vennootschap wordt aangemerkt en derhalve fiscaal wenst te worden behandeld als maatschap, niet door één van de ‘maten’ vrij overdraagbaar zijn aan een willekeurige derde. Een aandeelhouder kan, voor zover de statuten deze bevoegdheid niet beperken of uitsluiten, één of meer van zijn aandelen vrijelijk overdragen aan zijn echtgenoot of geregistreerd partner, aan zijn bloed- en aanverwanten, in de rechte lijn onbeperkt en in de zijlijn in de tweede graad. De aanbiedingsregeling dient dan ook te bepalen dat aandelen slechts kunnen worden overgedragen aan een mede-aandeelhouder of derde indien die gelijktijdig met de overdracht aan het bestuur van de

rechtspersoon een verklaring overlegt waarin de nieuwe aandeelhouder verklaart akkoord te gaan met de behandeling van de rechtspersoon als een maatschap, zoals bepaald in deze landsverordening. Op deze manier wordt zeker gesteld dat een nieuwe aandeelhouder zich bewust is van zijn fiscale verplichtingen.

Een transparante vennootschap zal aldus een aandelenregistratie moeten voeren. Deze voorwaarde beoogt te bewerkstelligen dat het bestuur van de vennootschap steeds bekend is met de identiteit en de woonplaats van de uiteindelijke gerechtigden van de transparante vennootschap. Dit betekent dat uitgifte van certificaten aan toonder – door een administratiekantoor – dus niet mogelijk is, aangezien dan de uiteindelijke gerechtigden niet in het register zouden voorkomen. Daarnaast is vereist dat een registratie wordt bijgehouden van de uiteindelijke gerechtigden die een belang van tien percent of meer in de vennootschap hebben. Dat heeft tot gevolg dat ook de gegevens zullen moeten worden verzameld over aandeelhouders van lichamen die aandeelhouder zijn in de transparante vennootschap.

Tevens vloeit uit de voorschriften van artikel 3, tweede en derde lid, van de ALL voort, dat de uitgifte van toonderaandelen, het verwijderen van de aanbiedingsregeling uit de statuten of het niet meer bijhouden van een aandeelhoudersregister leidt tot het verval van de status van transparante vennootschap. Ook het niet informeren van een nieuwe aandeelhouder van de transparante status van de vennootschap kan tot gevolg hebben dat de transparante status komt te vervallen. In het kader van een dergelijke ‘sfeerovergang’, zullen de tot dat moment belastingplichtige aandeelhouders van de transparante vennootschap moeten afrekenen over de meerwaarden besloten in (hun aandeel in) het vermogen van de transparante vennootschap, zoals stille reserves, open fiscale reserves en eventuele goodwill, voor zover deze bestanddelen tot de heffingsgrondslag behoren van de belastingplicht van deze participanten. De afrekening vindt plaats op grond van de gewone regels van de inkomstenbelasting of de winstbelasting, al naar gelang de participanten belastingplichtig zijn voor de inkomstenbelasting of winstbelasting ter zake van de activiteiten van de transparante vennootschap. De openingsbalans van de vennootschap na verlies van haar transparante status vermeldt de activa en passiva vervolgens op de waarde in het economische verkeer. Deze ‘step-up’ vloeit reeds voort uit het feit dat een belastingplichtige vennootschap ‘slechts’ voor de totale winst (en niet meer dan de totale winst) gedurende haar belastingplichtige periode wordt belast. Tevens vormt deze ‘step-up’ een rechtvaardiging voor bovenvermelde eindafrekening bij de belastingplichtige participanten. Overigens dient op grond van het totaalwinst begrip ook een ‘step-up’ bij aanvang van de belastingplicht van de voorheen transparante vennootschap te worden toegekend, indien de activiteiten van de transparante vennootschap niet leiden tot belastingplicht voor haar participanten. Doorschuiven van de boekwaarden is in dit geval niet mogelijk. Ook een eventueel bestaand recht op verliescompensatie (volgens artikel 10 van de LvWB) van de participanten kan niet mee overgaan bij de sfeerovergang van transparantie naar belastingplicht van de vennootschap. Het voorgestelde artikel 3, derde lid, van de ALL bepaalt dat voor de doeleinden van afdeling 2 van hoofdstuk VIII van de ALL een transparante vennootschap wordt behandeld als ware het een aan de inkomsten-, winst- en dividendbelasting onderworpen lichaam. Deze bepaling is opgenomen met het oog op de onderworpenheidsis van artikel 4, eerste lid, onderdeel d, van het OESO modelverdrag 1963. Hiermee wordt bereikt dat inlichtingen over de transparante vennootschap die verstrekt zouden moeten worden op grond van

inlichtingenuitwisselingsverdragen die zijn afgesloten conform het OESO modelverdrag 1963, kunnen worden uitgewisseld.

Onderdeel B

Dit onderdeel voorziet in de aanvulling van de ALL met twee nieuwe artikelen. Het voorgestelde artikel 3a bevat twee leden.

Het eerste lid maakt duidelijk dat een vennootschap ter zake waarvan geopteerd is voor behandeling als maatschap, voor de belastingheffing niet als ‘Naamloze Vennootschap’, als ‘Besloten Vennootschap’, of als ‘andere vennootschap of vereniging waarvan het kapitaal geheel of gedeeltelijk in aandelen is verdeeld’ kan worden aangemerkt. Voor de winstbelasting betekent dit bijvoorbeeld dat artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Landsverordening op de winstbelasting niet geldt voor de transparante vennootschap.

Het tweede lid stelt buiten twijfel dat de fiscale behandeling van de vennootschap als maatschap ook doorwerkt naar de fiscale behandeling van de aandeelhouders van de transparante vennootschap. Naast de formele aandeelhouders kunnen ook anderen deelgerechtigd zijn tot het vermogen en/of de winst van de transparante vennootschap. De winst die de vennootschap civielrechtelijk geniet wordt fiscaal in eerste instantie toegerekend aan de aandeelhouder(s). Dit uiteraard met inachtneming van alle zakelijke voorwaarden in of buiten de statuten. Zo kan het zijn dat een vennootschap nominale aandelen heeft uitgegeven, maar dat het economische belang bij de aandelen aan een ander toekomt. In dat geval is de economische eigenaar ‘gerechtigd’ tot het vermogen en/of de winst van de transparante vennootschap, met als gevolg dat deze economische eigenaar voor de belastingheffing moet worden aangemerkt als ‘maat’.

Het dividend dat civielrechtelijk op enig moment wordt vastgesteld en ter beschikking gesteld, wordt fiscaal niet (h)erkend. De fiscale transparantie zorgt immers ervoor dat het bijbehorende inkomen fiscaal reeds ter beschikking is gesteld aan de aandeelhouder, of andere deelgerechtigde. Hierdoor vormt het ter beschikking stellen van het dividend, zoals reeds opgemerkt in het algemene deel van deze toelichting, geen belaste transactie voor de aandeelhouder (inkomstenbelasting of winstbelasting).

Als de gerechtigde woonachtig is in Curaçao, wordt hij rechtstreeks voor de totale winst van de vennootschap, voor zover aan zijn participatie is toe te rekenen, in de heffing van winstbelasting of inkomstenbelasting betrokken. Indien hij in het buitenland woonachtig is wordt hij in de heffing betrokken indien en voor zover de winst als binnenlands inkomen is aan te merken, zoals de vaste inrichtingswinst uit bedrijven, zoals bedoeld in artikel 1, eerste lid, onderdeel c, van de LvWB. Indien de betreffende activiteiten een vaste inrichting vormen of behelzen, wordt deze conform de doorkijkgedachte toegerekend aan de participant. Uiteraard wordt dan ook de winst die aan deze vaste inrichting is toe te rekenen, toegerekend aan de participant. Indien sprake is van meerdere participanten kan vanzelfsprekend sprake zijn van evenzoveel vaste inrichtingen.

Het voorgestelde artikel 3b van de ALL regelt de wijze waarop de keuze voor behandeling als maatschap kan worden uitgebracht (eerste, tweede en derde lid) en de geldingsduur van de keuze (zevende lid).

De status van transparante vennootschap volgt niet rechtstreeks uit de wet. Het eerste lid stelt als eis dat de Inspecteur een goedkeuring moet verlenen op een daartoe gedaan verzoek. Het verzoek kan worden ingediend door een in het jaar van het verzoek of daaraan voorafgaande jaar opgerichte naamloze of besloten vennootschap (tweede lid, letter a), dan wel door een

reeds bestaande vennootschap, met uitzondering van offshore vennootschappen (tweede lid, letter b). Een nieuw opgerichte vennootschap dan wel reeds bestaande vennootschap kan geen verzoek indienen voor zover de vennootschap in het jaar van het verzoek of het daaraan voorafgaande jaar een laagbelaste passieve deelneming heeft en de aandelen in de besloten- of naamloze vennootschap worden gehouden door een niet binnen Curaçao gevestigd lichaam (tweede lid, slotzin). Met het opnemen van deze eis wordt beoogd te voorkomen dat een dergelijke vennootschap door te opteren voor transparantie de toepassing van de anti-misbruikregeling van artikel 11, vierde lid, LvWB zou kunnen ontwijken.

Aangenomen mag worden dat indien aan de voorwaarden wordt voldaan, in alle gevallen de goedkeuring wordt verleend. Indien dat het geval is, wordt de vennootschap als maatschap behandeld (en de aandeelhouders/deelgerechtigden als maten). Ingeval het verzoek niet tijdig wordt beantwoord door de Inspecteur, wordt het verzoek geacht te zijn goedgekeurd (eerste lid, slotzin). Daarmee valt de controle door de Inspecteur op de voorwaarden weg. Daarbij moet echter worden bedacht dat indien achteraf blijkt dat niet aan de voorwaarden is voldaan, de transparante status vervalt met terugwerkende kracht tot het begin van het jaar waarin niet aan de voorwaarden werd voldaan. Zou derhalve een verzoek niet tijdig worden beantwoord zal de vennootschap zich ervan bewust moeten zijn dat de automatische honorering definitief is, maar slechts indien en voor zolang aan de voorwaarden wordt voldaan.

Een eenmaal uitgebrachte keuze kan ingevolge het zesde lid, niet meer ongedaan worden gemaakt. Als uitzondering hierop kan worden verwezen naar het geval waarin toonderaandelen worden uitgegeven, geen aanbiedingsregeling meer is opgenomen in de statuten of er geen aandeelhoudersregister meer wordt bijgehouden, waardoor de transparantie ongedaan wordt gemaakt.

Indien de transparante vennootschap niet meer aan de voorwaarden voldoet, vervalt de status met ingang van het boekjaar waarin niet meer aan die voorwaarden wordt voldaan. Het is de vennootschap daarna niet meer toegestaan om nogmaals een verzoek te doen om als transparante vennootschap te worden aangemerkt.

Onderdeel C

Het doel van de invoering van de inkeerregeling is niet zozeer de belastingplichtigen te grijpen vanwege verzwegen inkomsten, doch om hen te bewegen in de normale stroom van de belastingplichtigen te stappen met een schone lei en daardoor voortaan wel belasting te betalen over de vanaf het jaar van de vrijwillige verbetering genoten inkomsten. De toepassing van het tarief van de inkomstenbelasting dat 49% kan bereiken kan prohibitief werken en een averechtse werking hebben op de belastingplichtigen, zodanig dat zij niet de stap nemen om gebruik te maken van de inkeerregeling. Daarom stelt de Regering voor het tarief van de inkomstenbelasting op de verzwegen inkomsten te matigen. Een belastingplichtige die inkeert betaalt over de verzwegen inkomsten in het derde en vierde kwartaal van het jaar 2011 een tarief van 10%, in het eerste kwartaal van het jaar 2012 een percentage van 20% en in het tweede kwartaal 25%. Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat het inkeertarief eenmalig is. Nadat de navorderingsaanslag vanwege de inkeerregeling is opgelegd, treden de normale regels van de inkomstenbelasting in werking. Van inkeer zal uiteraard geen sprake kunnen zijn indien de belastingdienst op basis van eigen onderzoek het verzwegen inkomen op het spoor is.

De inkeerregeling impliceert dat de belastingplichtige die over een bepaalde periode verzwegen inkomsten aangeeft, een navorderingsaanslag opgelegd kan krijgen. Indien er over die periode nog geen aanslagen zijn opgelegd doet zich een probleem voor. Nu eerst een

definitieve aanslag opgelegd moet worden, kan in beginsel geen navorderingsaanslag meer worden opgelegd omdat in dat geval een “nieuw feit” ontbreekt. Teneinde de toepassing van de inkeerregeling niet te dwarsbomen zal tussen de Inspecteur en de belastingplichtige een vaststellingsovereenkomst gesloten moeten worden, waarin overeengekomen wordt dat een eventuele oplegging van een definitieve aanslag de oplegging van de navorderingsaanslag en boete over die jaren niet zal dwarsbomen en dat de belastingplichtige zich niet zal verzetten tegen de oplegging daarvan. Voor de toepassing van deze inkeerregeling zal voorts, in afwijking van het bepaalde in artikel 13, een navorderingstermijn van vijf jaar worden toegepast.

Degene die gebruik wil maken van de inkeerregeling, dient gebruik te maken van het formulier “Verklaring Vrijwillige verbetering”. De inkeerder dient dat formulier duidelijk, stellig en zonder voorbehoud in te vullen en te ondertekenen en met de desbetreffende bescheiden in te leveren bij de Inspecteur. Indien die naar aanleiding van de verklaring nadere gegevens of inlichtingen wenst, gebruikt hij daartoe het formulier “Vragenbrief vrijwillige verbetering”.

In het derde lid wordt bepaald dat voor de duur van één jaar gebruik kan worden gemaakt van de inkeerregeling. Na afloop van dat jaar kan een belastingplichtige dus geen gebruik meer maken van de onderhavige inkeerregeling. Belastingplichtigen die daarna nog willen inkeren, kunnen slechts gebruik maken van de regeling in artikel 26 van de ALL.

Onderdeel D

De in dit onderdeel opgenomen wijziging dient ervoor om veilig te stellen dat de informatie betreffende de winst en het overige inkomen van de transparante vennootschap die wordt toegerekend aan de participanten, ter beschikking blijft van de Inspecteur. In de onderhavige bepaling is neergelegd dat de Inspecteur rechtstreeks bij de vennootschap informatie betreffende de belastingheffing van de participant kan vragen voor zover deze betrekking heeft op de activiteiten van de vennootschap.

Onderdeel E

Bij ministeriële regeling met algemene werking kunnen ten aanzien van administratieplichtigen of groepen van administratieplichtigen nadere voorwaarden worden gesteld. Deze voorwaarden moeten volgens het tiende lid betrekking hebben op de wijze waarop de administratie wordt gevoerd of bewaard. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het verplicht stellen van een kassaregistratiesysteem voor administratieplichtigen die goederen leveren of diensten verrichten tegen een vergoeding in contanten.

Onderdelen F en G

Als gevolg van het feit dat de ‘maten’ belastingplichtig zijn voor de winst van de transparante vennootschap, kan de informatieverschaffing door de transparante vennootschap worden gezien als informatie ten behoeve van de belastingheffing van derden. De in dit onderdeel opgenomen wijziging betreft een aanpassing van artikel 45 van de ALL, dat uitgebreid zal worden met een vierde lid, inhoudende dat aan de transparante vennootschap de verplichting opgelegd wordt om binnen twaalf maanden na de afsluiting van het boekjaar van de transparante vennootschap, gegevens te verschaffen omtrent de identiteit van de aandeelhouders (tijdens het jaar kunnen de aandelen immers van eigenaar gewisseld zijn) en

omtrent de activiteiten, het vermogen en de winst van de transparante vennootschap. De transparante vennootschap kan in dat kader volstaan met het bijvoegen van een commerciële balans en verlies- en winstrekening. Aangezien de fiscale transparantie van de vennootschap tot gevolg heeft dat zij niet aangifteplichtig is voor de winstbelasting, biedt de jaarlijkse verplichting tot het overleggen van de commerciële balans en winst- en verliesrekening de belastingdienst een middel dat van dienst kan zijn bij de vaststelling van de belastingplicht van de afzonderlijke ‘maten’. Daarnaast dient elk jaar een verklaring te worden verstrekt dat op geen enkel moment toonderaandelen hebben uitgestaan.

Het niet nakomen van de vorengenoemde verplichtingen wordt strafbaar gesteld in artikel 49 van de ALL.

Onderdeel H

Op grond van artikel 50, derde lid, kan de Minister ontheffing verlenen van de fiscale geheimhoudingsplicht, als bedoeld in het eerste lid. Die ontheffing kan bijvoorbeeld van belang zijn in het kader van opsporing van fiscaal strafbare feiten. Het is van groot belang dat degene die tot de geheimhouding verplicht is in bepaalde gevallen daarvan kan worden ontheven. Volgens de Aanwijzingen voor de regelgeving (Aanwijzing 125) duidt het begrip “ontheffing” op één individueel geval. Dit betekent dat indien zich een situatie voordoet waarin ontheffing van de geheimhoudingsplicht gewenst is, telkenmale een aparte ontheffing van de Minister moet worden verkregen. Daardoor wordt dikwijls veel kostbare tijd verloren. Voor dergelijke procedures is het efficiënter om voor bepaalde - vooraf vastgestelde - gevallen waarin ontheffing van de geheimhoudingsplicht gewenst is, een ministeriële regeling op te stellen. Daarin wordt aangegeven onder welke strikt gestelde voorwaarden de geheimhoudingsplicht niet geldt. Nu de term “ontheffing” slechts op één individueel geval betrekking heeft, is een aanpassing van de wettekst vereist. De term “ontheffing” wordt daarom vervangen door de term “vrijstelling”. Die term staat namelijk toe dat een uitzondering op een wettelijk verbod of gebod wordt gemaakt voor een categorie van gevallen. Voor de volledigheid wordt hier nog benadrukt dat bij deze wijziging geen versoepeling van de (ontheffing van de) geheimhoudingsplicht wordt beoogd.

Onderdeel I

In het kader van de internationale bijstandsverlening, waarbij de bevoegde autoriteit op verzoek inlichtingen kan verstrekken aan een andere staat dient de informatieverstrekking, op grond van internationaal gestelde criteria, te geschieden binnen een redelijke termijn. Degene ten aanzien van wie het verzoek om inlichtingen is gedaan, kan tegen het besluit om de gevraagde gegevens te verstrekken in beroep komen bij de Raad van Beroep. De Raad van Beroep komt slechts halfjaarlijks bijeen, waardoor de informatieverstrekking richting de verzoekende staat in bepaalde gevallen te lang op zich laat wachten. Om de termijn van deze informatieverstrekking in overeenstemming te brengen met de internationaal geldende criteria, stelt de regering voor om beroep open te stellen bij de bestuursrechter van het Gerecht in eerste aanleg van Curaçao. Deze rechter heeft zeer frequent zitting. Daardoor kan, ook in het geval van een beroepsprocedure, de informatieverstrekking in beginsel binnen een redelijke termijn plaatsvinden.

Artikel II

Onderdeel A

In het eerste lid wordt een nieuwe belastingtabel ingevoegd, waarbij de belastingschijven en de tarieven zijn gewijzigd. Bij de tarieven dient geen rekening meer te worden gehouden met opcenten, aangezien de bevoegdheid tot opcentenheffing krachtens artikel 2a, onderdeel B van de reeds ingetrokken Eilandenregeling Nederlandse Antillen bij uitsluiting aan de eilandgebieden toekomt. In deze landsverordening wordt de bevoegdheid om opcenten te heffen expliciet ingetrokken. De opcenten zijn thans opgenomen in de gewijzigde belastingtarieven.

De verlaging van de tarieven moet (uiteindelijk) leiden tot een verbetering van de concurrentiepositie van Curaçao ten opzichte van (onder meer) de overige landen binnen het Koninkrijk. In dit kader moet worden bedacht dat de Belastingvoorzieningen 2011 slechts de eerste stap is om dat doel te verwezenlijken. In de hierna volgende jaren zullen de tarieven nader worden verlaagd, hetgeen de concurrentiepositie verder zal versterken.

In het zevende lid zijn de tarieven opgenomen die van toepassing zijn bij de eenmalige inkeerregeling. Degene die in het eerste of het tweede kwartaal na inwerkingtreding van dit artikel tot inkeer komt betaalt slechts 10% inkomstenbelasting. Wie daarna tot inkeer komt zal in het derde en vierde kwartaal achtereenvolgens 20% dan wel 25% verschuldigd zijn over de alsnog aangegeven inkomsten. Na afloop van het jaar waarin dit artikel van kracht is, zal bij een inkeer (ex artikel 26 ALL) het normale belastingtarief weer van toepassing zijn en zal een boete worden opgelegd.

Onderdeel B

Alle in dit artikel genoemde bedragen zijn vanwege de afschaffing van de opcenten met 30% verhoogd. Hierbij is tevens rekening gehouden met een inflatiecorrectie van 2,8%. In 2011 geldt een basiskorting van NAF. 1.425 (NAF. 1.385 x 1,028). Een verhoging van deze basiskorting met 30% vanwege de afschaffing van de opcenten, levert een bedrag op van NAF. 1.853.

De alleenverdienertoeslag wordt onder punt 3 verhoogd tot NAF. 1.238 en de ouderentoeslag wordt onder punt 3 verhoogd tot respectievelijk NAF. 933,- en NAF. 468. Ten slotte worden de verschillende bedragen van de kindertoeslag onder punt 5 tevens verhoogd.

Artikel III

Onderdeel A

In dit onderdeel wordt het begrip “doelvermogens” in de winstbelasting geïntroduceerd. Met dit begrip wordt bedoeld de SPF en de trust. Een doelvermogen wordt bij deze derhalve als belaste entiteit aangemerkt.

Onderdeel B

De SPF en de trust worden in artikel 1B van de LvWB, op verzoek als doelvermogen aangemerkt. De status van doelvermogen wordt minimaal verleend voor een termijn van drie jaren. Daarna kan naar keuze in enig boekjaar worden verzocht om niet langer als doelvermogen te worden aangemerkt. In dat geval zal, met overeenkomstige toepassing van artikel 3, vierde en vijfde lid, afgerekend moeten worden over de stille reserves in het doelvermogen.

Deze optieregeling is voor het investeringsklimaat op Curaçao van groot belang. Internationaal gezien is een ontwikkeling gaande om beleggingsentiteiten, zoals bijvoorbeeld de SPF en de Trust, in bepaalde gevallen als transparant te beschouwen. Het aanmerken van een entiteit als zijnde transparant betekent dat buitenlandse belastingautoriteiten de achterliggers van die entiteit als belastingplichtige aanmerken. Daardoor kunnen de achterliggers in dat land in de belastingheffing worden betrokken. Dit heeft uiteraard schadelijke gevolgen voor het investeringsklimaat op Curaçao. Het nut van de beleggingsinstrumenten wordt immers in dat geval geheel teniet gedaan. Om kapitaalvlucht tegen te gaan introduceert de Regering de onderhavige optie-regeling en tracht op die manier de SPF en (nog in te voeren) Trust aantrekkelijk te houden voor buitenlandse investeerders en beleggers.

Onderdeel C

Artikel 1, eerste lid, van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940 bepaalt wie belastingplichtige is voor de winstbelasting. Voorts wordt aangegeven waarover winstbelasting wordt geheven. Om winstbelasting te kunnen heffen zal in ieder geval sprake moeten zijn van een onderneming. Het is de Inspecteur die - mede aan de hand van de in de jurisprudentie gevormde criteria - beoordeelt of al dan niet sprake is van een onderneming. Dit geldt ook bij de beoordeling van een SPF. Indien de Inspecteur concludeert dat een SPF geen onderneming drijft, is deze in beginsel niet belastingplichtig voor de winstbelasting. Het staat de Inspecteur vrij om jaarlijks opnieuw te beoordelen of een SPF (of een trust) al dan niet een onderneming drijft.

De vrijstelling voor de winst van een stichting die overeenkomstig haar statuten is ingericht als een particulier fonds, komt te vervallen. Dit betekent geenszins dat de voordelen die een dergelijke stichting realiseert, automatisch in de heffing wordt betrokken. Daarvan kan pas sprake zijn indien de Inspecteur op basis van de relevante feiten en omstandigheden van mening is dat de stichting een onderneming drijft.

Bij de publicatie van de doorlopende tekst van de Landsverordening op de winstbelasting 1940, zijn de onderdelen j en k, verletterd tot onderdelen h en i. Echter, de Regering kan slechts artikelen en artikelonderdelen vernummen c.q. verletteren bij de publicatie van de geldende tekst, indien de wetgever daartoe de opdracht heeft gegeven. In casu ontbrak de opdracht om artikelen en artikelonderdelen te vernummen danwel te verletteren, waardoor ervan uitgegaan moet worden dat de onderdelen j en k zijn blijven bestaan.

Thans wordt derhalve van de gelegenheid gebruik gemaakt om de onderdelen j en k te verletteren.

Onderdeel D

Bij de berekening van het voordeel wordt een specifieke regeling geboden in artikel 4, vijfde lid, waardoor slechts een deel van de voordelen in aanmerking wordt genomen. Hierdoor komt het effectief tarief uit op 10%. Door toepassing van de voorgestelde formule zal, ook wanneer het tarief winstbelasting wordt aangepast, het effectieve tarief altijd 10% zijn. Deze regeling zal in de praktijk eenvoudiger werken dan een bijzonder tarief te introduceren voor nader aan te duiden voordelen van de SPF. Bij het berekenen van het voordeel is de deelnemingsvrijstelling niet van toepassing. Dit past bij het karakter van het doelvermogen als entiteit voor het beleggen van particulier vermogen.

Een SPF die winst behaalt uit bedrijf wordt hierover nu belast naar het reguliere tarief. Het onderhavige voorstel brengt hierin geen wijziging, behalve dat dit nu ook voor de trust zal gelden (op het moment dat de trust in werking is getreden)..

Ten overvloede wordt nog opgemerkt dat indien een SPF of trust, die belastingplichtig is, voordelen geniet uit in het buitenland gelegen onroerende zaken, hierop de vrijstelling van buitenlandse winsten welke is opgenomen in artikel 12 van de LvWB van toepassing is.

Onderdeel E

Ter voorkoming van oneigenlijk gebruik van de deelnemingsvrijstelling is in artikel 11, vierde lid, van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 een anti-misbruikregeling opgenomen. Deze regeling behelst het gedeeltelijk uitsluiten van de deelnemingsvrijstelling indien zich een “besmette situatie” voordoet. Nu de regering heeft voorgesteld het winstbelastingtarief te verminderen tot 27,5%, dient, om te voorkomen dat de effectieve heffing onder de 10% daalt, de deelnemingsvrijstelling te worden aangepast. De regering stelt daarom voor de deelnemingsvrijstelling in deze gevallen voor 37% uit te sluiten, waardoor over de ontvangen deelnemingsdividenden alsnog een effectieve heffing van 10,175% (27,5% van 37%) zal plaatsvinden. Daarmee wordt in overeenstemming gehandeld met internationaal gestelde criteria.

Deze anti-misbruikregeling zou op grond van de letterlijke tekst van de wet ook van toepassing zijn op vennootschappen die vallen onder de zogenoemde offshore- regeling waarvoor een overgangperiode geldt tot 2019. Door de invoering van deze beperkte deelnemingsvrijstelling worden deze vennootschappen in beginsel tegen een hoger winstbelastingtarief belast dan hetgeen in de Garantieverordening Winstbelasting 1993¹¹ is overeengekomen. De Regering acht deze situatie onwenselijk. Voorgesteld wordt derhalve om de offshore vennootschappen voor deze anti-misbruikmaatregel uit te sluiten.

Onderdeel F

Met de introductie van de anti-misbruikmaatregel in de deelnemingsvrijstelling is een onevenwichtigheid ontstaan in de fiscale behandeling tussen dochtervennootschappen en vaste inrichtingen. De Regering acht dit verschil in behandeling tussen dochtermaatschappijen en vaste inrichting, mede in het licht van de Gedragscodegroep discussie, onwenselijk. Voorgesteld wordt derhalve de vrijstelling van de buitenlandse winst eveneens tot 40% uit te sluiten indien zich een situatie voordoet waarin de buitenlandse winst voor meer dan 50% bestaat uit laag belast passief beleggen. Onder laag belast passief beleggen wordt in dit kader verstaan: het houden van beleggingen buiten het kader van de normale bedrijfsvoering om en dat de buitenlandse winst uit deze activiteiten niet of nauwelijks wordt belast in het land waarvan er sprake is van een vaste inrichting (v.i.-land). Analooq naar de deelnemingsvrijstelling wordt bij de onderworpenheidseis uitgegaan van een heffing naar de winst tegen een nominaal tarief van minimaal 10%.

Voorbeeld:

N.V. A is in Curaçao gevestigd en heeft een filiaal in het buitenland. Met dat filiaal is een passieve winst behaald van NAF. 10.000. In het buitenland vindt een heffing plaats van 2%. Deze 200 komt in mindering op de buitenlandse winst. Van de resterende winst ter grootte van NAF. 9.800 is de vrijstelling voor 37% uitgesloten. Dientengevolge wordt een bedrag van NAF. 3.626 in de heffing van de Curaçaosche winstbelasting betrokken. Uiteindelijk wordt hierover 27,5% (= NAF. 997) geheven. Verdere eenzijdige tegemoetkoming ter voorkoming

¹¹ P.B. 1995, no. 83.

van dubbele belasting wordt niet verleend, tenzij in een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting anders is geregeld.

Onderdeel G

Het winstbelastingtarief wordt verlaagd tot 27,5%. Met opcenten hoeft zoals eerder vermeld, geen rekening meer te worden gehouden.

Indien de transparante vennootschap haar status verliest, bijvoorbeeld door de uitgifte van toonderaandelen, zal zij vanaf dat moment als zelfstandig belastingplichtig voor de winstbelasting worden beschouwd. Reeds is opgemerkt dat een dergelijke sfeerovergang leidt tot fiscale eindafrekening bij de participanten, indien en voor zover deze participanten belastingplichtig zijn voor de activiteiten van de transparante vennootschap. Gelet op de complicaties die een dergelijke sfeerovergang oproept, en gelet op de niet goed te voorziene gevolgen die optreden indien van deze mogelijkheid bewust gebruik worden gemaakt om een "fiscale eenheid" in de winstbelasting te beëindigen, dient deze sfeerovergang zoveel mogelijk ontmoedigd te worden. Daartoe is in dit onderdeel aan artikel 15 van de Landsverordening op de winstbelasting een nieuw vijfde lid toegevoegd, op grond waarvan de vennootschap na een dergelijke sfeerovergang - in het eerste jaar na overgang - wordt onderworpen aan een winstbelastingtarief dat 125% bedraagt van het reguliere tarief.

Artikel IV

Onderdeel A (Ondernemersbegrip)

In dit artikel wordt de definitie van het begrip ondernemer uitgebreid. In de uitvoering bestaat momenteel veel discussie omtrent de vraag op welk moment iemand als ondernemer voor de omzetbelasting is aan te merken, indien hij een onroerende zaak exploiteert. Door deze uitbreiding zal die persoon in die gevallen als ondernemer worden aangemerkt. Ook activiteiten waarbij de nadruk ligt op de factor kapitaal en de factor arbeid ondergeschikt is, vallen onder het bereik van de definitie. Met deze bepaling komt derhalve ook een eind aan het jarenlange gevoerde beleid inzake de verhuur van onroerende zaken. In zijn algemeenheid kan inzake de exploitatie van vermogensbestanddelen het volgende worden opgemerkt. Het begrip exploitatie heeft betrekking op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die zijn bedoeld om uit het betrokken vermogensbestanddeel duurzaam opbrengst te verkrijgen. Als voorbeelden kunnen onder meer worden genoemd: verhuur van roerende en onroerende zaken, verlenen van licentie- en auteursrechten en de vestiging van een recht van opstal of van erfpacht. Het enkele bezit van een vermogensbestanddeel waaruit opbrengsten voortvloeien, houdt echter niet zonder meer in dat er sprake is van ondernemerschap. De exploitatie moet een economische activiteit vormen. Zo worden particuliere investeerders in beginsel niet als ondernemer beschouwd voor het houden van aandelen en obligaties. Hetzelfde geldt voor diegenen die op een en dezelfde wijze als particulieren een investeringsportefeuille beheren. Hierbij gaat het om het louter in eigendom verwerven en houden van aandelen en obligaties die niet dienstbaar zijn aan enige ondernemersactiviteit, zoals de aan- en verkoop van aandelen en andere effecten door een trustee in het kader van het beheer van het vermogen van een charitatieve trust. Het houden van aandelen en obligaties is wel als een economische activiteit te beschouwen als de aandelen en/of obligaties zijn verworven met het oog op de bedrijfsmatige handel in effecten, een directe of indirecte inmenging in het beheer van de vennootschap waarin wordt deelgenomen of als rechtstreeks, duurzaam en noodzakelijk verlengstuk van belastbare activiteiten van een ondernemer. Voor de volledigheid wordt

opgemerkt dat de aanschrijving van 2 november 2001 (00/5839/JAZ) inzake de heffing van omzetbelasting ter zake van onder meer handelingen inzake waardepapieren onverminderd van kracht blijft. Er is geen sprake van een economische activiteit indien een bepaalde handeling slechts incidenteel wordt verricht. Het moet gaan om een activiteit die erop is gericht duurzaam opbrengst te verkrijgen. Indien een zaak geschikt is voor zowel economische exploitatie als privé-gebruik moeten alle omstandigheden worden beoordeeld. In dit kader wordt ook verwezen naar de voorgestelde vrijstelling voor de verhuur van onroerende zaken aan in het heffingsgebied woonachtige particulieren, welke zijn ingericht, bestemd en worden gebruikt voor permanente bewoning. Of een particulier in het heffingsgebied woont, wordt naar omstandigheden beoordeeld.

Onderdeel B (Plaats van dienst)

In artikel 4, derde lid, LvOB wordt een wijziging voorgesteld naar aanleiding van een uitspraak van de Raad van Beroep voor belastingzaken d.d. 5 augustus 2004. Inhoudelijk is er echter geen wijziging beoogd ten opzichte van de oude tekst in de Memorie van Toelichting behorende bij artikel 4, derde lid, LvOB. Met deze wijziging wordt beoogd de concurrentiepositie van binnen het heffingsgebied gevestigde ondernemers te beschermen. De regeling bepaalt dat over de diensten die door niet binnen het heffingsgebied gevestigde of wonende ondernemers worden verricht aan binnen het heffingsgebied wonende of gevestigde afnemers toch omzetbelasting verschuldigd is, wanneer die prestatie binnen het heffingsgebied wordt genoten. Zo zal op grond van deze bepaling een ondernemer die is gevestigd op Aruba en die de boekhouding verzorgt van een binnen het heffingsgebied gevestigde ondernemer, geacht worden zijn dienst binnen het heffingsgebied te verrichten waardoor deze belast is. Ten aanzien van degene die moeten worden aangemerkt als belastingplichtige moge worden verwezen naar artikel 11, tweede lid, van de LvOB en de toelichting daarop.

Tevens wordt met de verwijzing naar offshorebedrijven en offshorebanken beoogd de oorspronkelijke bedoeling van de wetgever omtrent de huidige wijze van behandelen van de offshore-sector in de omzetbelasting te eerbiedigen. Op deze manier wordt voorkomen dat bepaalde diensten aan de offshore-sector die binnen het heffingsgebied worden genoten, in de belastingheffing worden betrokken.

In het vierde lid komt het woord “roerende” te vervallen. Deze wijziging is opgenomen om een onvolkomenheid in de wetgeving weg te nemen. Hiermee wordt bereikt dat ook de diensten ter zake van het ter beschikkingstellen van in het buitenland gelegen onroerende zaken worden verricht buiten het heffingsgebied (van Curaçao). De wijziging neemt derhalve het destijds ten onrechte gemaakte onderscheid tussen roerende en onroerende goederen weg.

Onderdelen C en I (Verhoging tarief)

Eerder is al opgemerkt dat de Regering de concurrentiepositie van Curaçao ten opzichte van de landen in de regio en binnen het Koninkrijk wil versterken. Curaçao moet aantrekkelijk worden voor internationale investeerders. Daartoe is (onder meer) een substantiële verlaging van de inkomsten- en winstbelastingtarieven nodig. Tegelijkertijd is een verhoging van de omzetbelasting onvermijdelijk aangezien de derving aan inkomsten- en winstbelasting gecompenseerd moet worden. Er moet sprake zijn budgetneutraliteit.

In dit artikel is geregeld dat het tarief van de omzetbelasting wordt verhoogd van 5% naar 6%. Het gevolg van deze verhoging is helaas dat de producten in Curaçao duurder worden. Een en

ander wordt nog versterkt door het huidige cascadestelsel, waarbij de omzetbelasting in beginsel cumuleert. De verhoging van de omzetbelasting heeft met andere woorden directe gevolgen voor de koopkracht van de gehele Curaçaosche bevolking. Met name voor degenen met een laag inkomen zijn de gevolgen van de verhoging groot. Daarom heeft de Regering voor die inkomensgroep flankerende maatregelen getroffen door enerzijds de sociale uitkeringen met 3% te verhogen en anderzijds een premievoet met een inkomensafhankelijke korting in te voeren. Bij de algemene beschouwingen is een uitgebreid overzicht opgenomen van de inkomenseffecten voor de verschillende inkomensgroepen. Daaruit wordt onder meer duidelijk dat de groep met een laag inkomen er niet in koopkracht op achteruit zullen gaan.

Onderdeel D (Vrijstelling verhuur van onroerende zaken)

Het twintigste lid van artikel 7 wordt aangepast naar aanleiding van de reparatie van de plaats van dienst. Op deze manier wordt voorkomen dat diensten verricht door buitenlandse ondernemers anders worden behandeld dan diensten door binnen het heffingsgebied gevestigde ondernemers.

Voorts wordt een nieuwe vrijstelling toegevoegd. Vrijgesteld van belasting is de niet-commerciële verhuur aan in het heffingsgebied woonachtige particulieren van onroerende zaken, welke zijn ingericht, bestemd, en worden gebruikt voor permanente bewoning. Door de verhuur van dergelijke onroerende zaken vrij te stellen van belasting, wordt onder meer een einde gemaakt aan de onwenselijke situatie dat woningbouwcoöperaties omzetbelasting verschuldigd zijn over de opbrengsten van de verhuur van sociale woningen. Hierbij is derhalve niet langer van belang of de verhuurder een ondernemer of particulier is. De verhuur van hotelkamers en appartementen op vakantieparken valt niet onder het bereik van de vrijstelling. Dergelijke onroerende zaken zijn immers niet bestemd voor permanente bewoning, terwijl die verhuur in de regel plaatsvindt aan toeristen.

De vrijstelling is alleen bedoeld voor in het heffingsgebied woonachtige particulieren. Of een particulier in het heffingsgebied woont, wordt naar de omstandigheden beoordeeld. Bij de beoordeling moeten alle van belang zijnde omstandigheden in aanmerking worden genomen. In het algemeen zal er weinig twijfel bestaan in welke richting de omstandigheden dwingen. Maar in een voorkomend geval zullen de van belang zijnde omstandigheden die verschillende richtingen uitgaan tegen elkaar moeten worden afgewogen. En men kan daarbij tot de slotsom komen dat een persoon zowel binnen het heffingsgebied als elders woont. Het hier wonen veronderstelt een duurzame band met het heffingsgebied. Factoren die van belang zijn bij de beantwoording van de vraag of zodanige band bestaat, zijn onder meer het aanvaard hebben van een dienstbetrekking, de plaats waar het gezin verblijft, het onderhouden van economische banden, het in het bevolkingsregister zijn opgenomen en dergelijke.

Onderdeel E (Kleine ondernemersregeling)

Natuurlijke personen die vermogensbestanddelen exploiteren om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen kunnen, als zij aan de in artikel 8 van de LvOB gestelde voorwaarden voldoen, in beginsel gebruik maken van de kleine ondernemersregeling. In dat geval wordt door de Inspecteur ontheffing van belasting verleend. Het vierde lid bepaalt nu dat deze kleine ondernemersregeling niet geldt voor de ondernemer die een onroerende zaak exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. Daarmee wordt onder meer voorkomen dat over de verhuur van onroerende zaken aan toeristen alsnog via de kleine ondernemersregeling geen belasting verschuldigd zou zijn. Deze maatregel moet een verstoorde concurrentieverhoudingen in de toeristensector voorkomen.

Onderdeel F (Fictieve belastingplicht; verleggingsregeling)

In de gevallen van artikel 4, derde en vierde lid, van de LvOB geldt op grond van artikel 11 van diezelfde landsverordening een verleggingsregeling. De belasting is in die gevallen niet verschuldigd door degene die de prestatie verricht, maar door de afnemer voor zover deze een binnen het heffingsgebied gevestigde ondernemer is. Aldus wordt voorkomen dat de buitenlandse ondernemer zich in Curaçao als zodanig moet registreren en alhier aangifte moet doen en belasting moet afdragen. Indien de afnemer geen ondernemer is, blijft de hoofdregel gelden. De ondernemer die een onroerende zaak exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen is in dat geval zelf belastingplichtig en moet derhalve aangifte doen. De particulier die de onroerende zaak huurt (permanente bewoning) is op basis van artikel 55 van de LvOB overigens hoofdelijk aansprakelijk voor de verschuldigde omzetbelasting.

Onderdeel G (Tijdvak)

Bij de invoering van de ALL, waarbij de meeste formele bepalingen uit de afzonderlijke heffingswetten in die landsverordening zijn samengebracht, is abusievelijk de bepaling omtrent het tijdvak van de omzetbelasting onvolledig verwerkt. Hierbij wordt die omissie hersteld.

Voor de natuurlijke persoon die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, wordt het tijdvak gesteld op een kalenderjaar. Dit betekent dat deze zogenoemde quasi-ondernemer slechts eenmaal per jaar aangifte hoeft te doen. De aangifteplicht geldt ook indien de verhuur op grond van artikel 7, zesentwintigste lid, van de LvOB (nieuw) is vrijgesteld, dan wel de ondernemer gebruik kan maken van de kleine ondernemersregeling.

Artikel V

Dit artikel regelt de aansprakelijkheid van de vennootschap die geopteerd heeft voor transparantie, voor de belastingschulden die de participant heeft met betrekking tot de winst van de vennootschap. Zonder deze regeling kan de belastingontvanger slechts de participant aanspreken voor diens belastingschulden. Alleen in de situatie dat de vennootschap nog gelden van de participant(en) onder zich heeft, dan wel indien de participant(en) nog een vordering heeft (hebben) op de vennootschap, kunnen op basis van artikel 10, eerste lid, van de Landsverordening op de invordering van directe belastingen 1943, belastingschulden van de participant verhaald worden (het zogenaamde beslag onder derden). Hiermee zou inning van belastingen bemoeilijkt kunnen worden. Dit is nadrukkelijk niet de bedoeling. Degene die kiest voor de optie van transparantie dient zich er dus goed van bewust te zijn dat, naar keuze van de ontvanger, ofwel de aandeelhouder/deelgerechtigde, ofwel de transparante vennootschap zelf door de ontvanger aangesproken kan worden. Desgewenst kan een voorkeur worden aangegeven door de vennootschap dat zij als eerste wordt aangesproken, dit ter vermindering van administratieve lasten bij haar aandeelhouders. De aansprakelijkheid van de transparante vennootschap geldt voor alle belastingschulden van de ‘maten’ die verband houden met de activiteiten van de transparante vennootschap. Voorts is bij wijze van vangnet nog bepaald dat de transparante vennootschap tevens aansprakelijk is voor belastingen die zij ook verschuldigd zou zijn geweest indien zij zelfstandig belastingplichtig was gebleven.

Artikel VI

De accijns op benzine wordt verminderd tot NAF. 47,25 per hectoliter.

Artikel VII en VIII

Deze wijzigingen zijn gericht op 1% koopkrachtverbetering op het niveau van een bruto inkomen van NAF. 18.000 door middel van een vrijstelling. De vrijstelling wordt berekend op basis van een premievoet (NAF. 9.340) minus een inkomensafhankelijk kortingspercentage van 33,8%. Dit betekent dat in de premiesfeer alleen inkomens tot NAF. 27.700 vermindering van premieafdracht zullen hebben.

Voorbeeld:

Een persoon die in loondienst werkzaam is, heeft een (premie)inkomen van NAF. 12.000. Op grond van artikel 27, eerste lid, AOV is een premiepercentage van 13% van toepassing. Van de aldus berekende premie ad NAF. 1.560 (13% van NAF. 12.000) is een deel vrijgesteld. Dat gedeelte bedraagt afgerond NAF. 317, zijnde 6% van de premievoet ad NAF 5.284. De premievoet kan als volgt worden berekend: NAF. 9.340 -/-(33,8% van NAF. 12.000) = NAF. 5.284. De totaal verschuldigde premie bedraagt in dit voorbeeld derhalve NAF. 1.243 (NAF. 1.560 -/-(NAF. 317)).

Bij bovenstaande dient te worden bedacht dat artikel 58 van de LvAOV bepaalt dat werkgevers, die personen in dienst hebben, die krachtens de LvAOV verzekerd zijn, aan deze werknemers ter compensering van de door hen verschuldigde premie, een toeslag op het loon betalen. Deze toeslag bedraagt op dit ogenblik 7% van het loon waarover de premie AOV verschuldigd is. In het bovengenoemde voorbeeld waarbij de persoon in loondienst een (premie)inkomen heeft van NAF. 12.000 bedraagt de toeslag dus NAF. 840 (7% x NAF. 12.000). Dit betekent dat de bovenvermelde vrijstelling feitelijk dus wordt toegepast op het werknemersgedeelte van de verschuldigde premie AOV.

Voor het bepalen van de toeslag (het premiedeel van de werkgever) mag op grond van artikel 58 geen rekening worden gehouden met de vrijstelling ex artikel 27, tweede lid, van de LvAOV. Deze bepaling is in de wet opgenomen om te voorkomen dat in het geval de werkgever ervoor kiest de volledige premie voor zijn rekening te nemen, het voordeel van de vrijstelling bij de werknemer wegvalt. Het volgende voorbeeld kan een en ander duidelijk maken:

Jaar 2010

Een werknemer heeft een premie-inkomen van NAF. 12.000 en de werkgever heeft ervoor gekozen om de volledige premie te betalen. De toeslag van de werkgever bedraagt in dat geval NAF. 1.560 (13% x NAF. 12.000). De inhouding bedraagt in dit geval NAF. 1.560. De werknemer houdt een netto-bedrag van NAF. 12.000 over.

Jaar 2011

Een werknemer heeft een premie-inkomen van NAF. 12.000 en de werkgever heeft ervoor gekozen om de volledige premie te betalen. De totaal verschuldigde premie is in dit geval NAF. 1.243 (zie berekening hiervoor). Doordat de wetgever heeft bepaald dat bij de berekening van de toeslag geen rekening met de vrijstelling, bedoeld in artikel 27, tweede lid,

mag worden gehouden, zal de toeslag van de werkgever in dit geval NAF. 1.560 zijn (in plaats van NAF. 1.243). Daardoor houdt de werknemer een netto-bedrag over van NAF. 12.317.

Bij het ontbreken van de onderhavige bepaling zou de toeslag van de werkgever in dit geval NAF. 1.243 hebben bedragen. De inhouding bedraagt NAF. 1.243. Alsdan zou de werknemer een netto-bedrag van NAF. 12.000 overhouden. Het voordeel van de vrijstelling (NAF. 317) zou in dit geval dus niet toekomen aan de werknemer, maar aan de werkgever. De bepaling beoogt dit voor de werknemer nadelige resultaat te voorkomen.

Voor de berekening van de premie AWW geldt hetzelfde met dien verstande dat op grond van artikel 30, eerste lid, AWW een premiepercentage van 1% van toepassing is.

Artikel IX

De Eilandsverordening regelende de heffing van opcenten op de aanslagen in de inkomstenbelasting en de winstbelasting, die met toepassing van artikel 6 van de Algemene overgangsregeling wetgeving en bestuur Land Curaçao¹² staat van landsverordening heeft gekregen, wordt ingetrokken. Hiermee wordt expliciet bewerkstelligd dat geen opcenten meer worden geheven.

Artikel X

Voor de omzetbelasting zijn in verband met de verhoging van het tarief enkele overgangsregelingen opgenomen. Hierbij geldt als uitgangspunt dat prestaties zijn onderworpen aan het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop de prestatie wordt verricht. Dit tarief kan afwijken van het tarief dat geldt op het tijdstip waarop de omzetbelasting, op grond van artikel 10 van de LvOB, verschuldigd wordt.

Het eerste lid van de overgangsregeling regelt de situatie waarin een prestatie wordt verricht vóór het moment van inwerkingtreding van artikel IV (hierna: het overgangstijdstip) en de omzetbelasting verschuldigd wordt na het overgangstijdstip. Op deze prestatie blijft het tarief van 5% van toepassing.

Het tweede lid van de overgangsregeling regelt de situatie waarin vóór het overgangstijdstip (in verband met vooruitbetalingen of het vooruit factureren) omzetbelasting verschuldigd wordt ter zake van een prestatie die op of na het overgangstijdstip wordt verricht. In dit geval wordt de vóór het overgangstijdstip verschuldigde belasting berekend naar het tarief van 5%, waarbij op het overgangstijdstip nog eens 1% verschuldigd wordt.

Op grond van het derde lid van de overgangsregeling blijft, ingeval een ondernemer ingevolge een vóór het overgangstijdstip gesloten overeenkomst op of na het overgangstijdstip een onroerende zaak levert tegen een vergoeding welke vervalt in termijnen, de verhoging van het tarief van 5% tot 6% buiten toepassing met betrekking tot het gedeelte van de vergoeding dat gelijk is aan de som van de termijnen die op grond van die overeenkomst vóór het overgangstijdstip zijn vervallen. Dit betekent dat de termijnen die vóór het overgangstijdstip zijn vervallen, belast zijn en blijven naar het tarief van 5%, en de termijnen die op of na het overgangstijdstip vervallen, belast zijn naar het tarief van 6%. Het tijdstip waarop deze termijnen 'vervallen' wordt bepaald door het tijdstip (afhankelijk van de vordering van de

¹² A.B. 2010, no. 87

bouw) dat daarvoor in de koop-/aanneemovereenkomst is aangeduid. Hierbij is niet van belang het tijdstip waarop de termijnfactuur daadwerkelijk wordt uitgereikt.

Artikel XI

Een SPF welke als zodanig is opgericht vóór de datum van inwerkingtreding van deze landsverordening kan binnen drie maanden na inwerkingtreding van deze landsverordening een verzoek indienen om als belaste SPF te worden aangemerkt. Aan de inwilliging van het verzoek wordt terugwerkende kracht verleend tot 1 januari 2011.

Artikel XII

Bij de keuze voor de verdere gelding van regelingen in het nieuwe Land Curaçao, is er in principe voor gekozen om alle bestaande wetgeving van het Land Nederlandse Antillen en het eilandgebied Curaçao over te nemen. Zie artikel 1, eerste lid, van de Algemene overgangsbepaling wetgeving en bestuur Land Curaçao. Zo gelden, met uitzondering van de Landsverordening op bedrijfsomzetten 1997, alle belastinglandsverordeningen die voor 10-10-10 in de Nederlandse Antillen golden, in het Land Curaçao. Deze landsverordeningen zijn ingevolge artikel 6 van de Algemene overgangsbepaling wetgeving en bestuur Land Curaçao aangepast als gevolg van het verkrijgen van de staat van landsverordening van het Land Curaçao. Ingevolge artikel 7A van de Algemene overgangsbepaling wetgeving en bestuur Land Curaçao worden de met toepassing van bovengenoemd artikel 6 aangepaste teksten van regelingen die de staat van landsverordening of landsbesluit houdende algemene maatregelen van Curaçao verkrijgen, bij landsbesluit vastgesteld.

In dit verband is er, gelet op de wijzigingen die het gevolg zijn van dit wetsvoorstel, voor gekozen om de geldende tekst van de in Artikel XII genoemde landsverordeningen, inclusief de aanpassingen, zoals aangebracht krachtens de Algemene overgangsbepaling wetgeving en bestuur Land Curaçao, samen te verwerken. Op deze manier wordt voorkomen dat een geconsolideerde tekst van die wettelijke regelingen wordt gepubliceerd, terwijl kort hierop deze wetsteksten gewijzigd zullen worden.

Artikel XIII

Dit artikel regelt de inwerkingtreding van deze landsverordening. Deze landsverordening treedt in werking op een bij landsbesluit te bepalen tijdstip dat voor de verschillende artikelen of onderdelen of subonderdelen daarvan verschillend kan worden vastgesteld en kan zo nodig terugwerken tot en met een in dat landsbesluit te bepalen tijdstip. Aan de landsverordening zal evenwel uitsluitend terugwerkende kracht verleend voor zover het geen belastende regelingen betreft. De overige bepalingen zullen pas na publicatie van het landsbesluit in werking treden

De Minster van Financiën,

De Minister van Sociale Ontwikkeling,
Arbeid en Welzijn,