

NOTA VAN TOELICHTING

I. Algemeen

Sinds 10 oktober 2010 vormen Bonaire, Sint Eustatius en Saba (BES eilanden) een onderdeel van Nederland. Tot 1 januari 2011 blijft het Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel op de BES eilanden als Nederlandse wetgeving van kracht. Het is voorzien dat op 1 januari 2011 in de BES eilanden een nieuw fiscaal stelsel zal gelden dat afwijkt van het bestaande Nederlandse belastingstelsel. Dat nieuwe fiscale stelsel is neergelegd in de Belastingwet BES, de Douane- en Accijnswet BES alsmede de Invoeringswet fiscaal stelsel BES.

Op basis van dit nieuwe fiscale stelsel zullen natuurlijke personen die inwoner zijn van de BES eilanden betrokken worden in de heffing van belastingen naar het inkomen waar ook ter wereld verkregen. Ook worden prijzen van buitenlandse kansspelen verkregen door inwoners van de BES eilanden ingevolge hoofdstuk VIIA van de Belastingwet BES belast met kansspelbelasting. De belastingheffing voor lichamen is in dit nieuwe fiscale stelsel niet gebaseerd op het concept van belastbaarheid van de wereldwinst¹. Dit betekent dat in principe voor lichamen die tevens inkomen uit derde landen verkrijgen geen dubbele belastingheffing kan ontstaan ter zake van dat inkomen.

Om nu te bewerkstelligen dat personen die inwoner zijn van de BES eilanden en die tevens inkomen uit derde landen genieten, niet getroffen zullen worden door dubbele belastingheffing is het Besluit voorkoming dubbele belasting BES (hierna: Besluit BES of besluit) ontworpen. De reikwijdte van dit besluit beperkt zich aldus tot de inkomstenbelasting BES, de loonbelasting BES en de kansspelbelasting die van toepassing zal zijn in de BES eilanden².

Het onderhavige besluit strekt tot uitwerking van de delegatiebepaling zoals opgenomen in artikel 8.120 van de Belastingwet BES en is een eenzijdige regeling ter voorkoming van dubbele belasting voor situaties waarin niet op andere wijze, bijvoorbeeld door middel van een belastingverdrag, in voorkoming van dubbele belasting is voorzien. Bij het ontwerpen van het Besluit BES is het bestaande Besluit ter voorkoming dubbele belasting 2001³ (hierna: Besluit 2001) als uitgangspunt genomen. Ten behoeve van eenduidigheid is - waar mogelijk - gekozen voor formuleringen die zijn ontleend aan de toelichtingen bij het Besluit 2001 of het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989⁴ (hierna: Besluit 1989). De thans op de BES eilanden geldende Nederlands-

¹ Voor lichamen die in de BES eilanden zijn gevestigd worden twee nieuwe fiscale heffingen ingevoerd ter vervanging van de Nederlands-Antilliaanse traditionele winstbelasting: ten eerste de zogenoemde 'vastgoedbelasting' en ten tweede de zogenoemde 'opbrengstbelasting'. Deze heffingen zijn neergelegd in hoofdstuk IV en V van de Belastingwet BES, Kamerstukken II 2009/10, 32 189

² De kansspelbelasting voor de BES eilanden is neergelegd in hoofdstuk VIIA van de Belastingwet BES, Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 11. blz. 2 t/m 10

³ Besluit van 21 december 2000, Stb. 642, houdende vaststelling van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001, zoals dit Besluit laatstelijk is gewijzigd bij het Besluit van 18 december 2008, Stb. 574

⁴ Besluit van 21 december 1989, Stb. 594, houdende vaststelling van het Besluit voorkoming dubbele belasting 1989

Antilliaanse Landsverordening voorkoming dubbele belasting⁵ bevat een delegatiebepaling om nadere voorschriften te stellen bij Landsbesluit. Van die mogelijkheid is echter nooit gebruik gemaakt.

II. Artikelsgewijze toelichting

HOOFDSTUK 1 REIKWIJDTE EN DEFINITIES

Artikel 1 Reikwijdte

Het eerste lid bevat een opsomming van drie belastingen waarvoor in het Besluit BES een regeling ter voorkoming van dubbele belasting is opgenomen. Dit eerste twee belastingen zijn de zogenoemde inkomstenbelasting BES en de zogenoemde loonbelasting BES. Voor de volledigheid dient hierbij vermeld dat in de Invoeringswet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba⁶ is geregeld dat de oorspronkelijke Nederlands-Antilliaanse Landsverordening IB 1943 en Landsverordening LB 1976 worden omgezet in de Wet inkomstenbelasting BES, respectievelijk de Wet loonbelasting BES. Vervolgens worden in de hoofdstukken IIA en IIB van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES⁷ de Wet inkomstenbelasting BES en de Wet loonbelasting BES aangepast. De derde belasting is de kansspelbelasting die in de Belastingwet BES⁸ is opgenomen. Ingevolge artikel 7a.10 van de Belastingwet BES is de prijswinnaar van een buitenlands kansspel zelf aangifteplichtig voor de kansspelbelasting. De voorziene datum van inwerkingtreding van de drie genoemde belastingen is 1 januari 2011.

Ingevolge het tweede lid vindt het Besluit BES slechts toepassing voor zover niet op andere wijze in het voorkomen van dubbele belasting is voorzien. Hiermee wordt de aanvullende werking van het besluit tot uitdrukking gebracht. Deze bepaling is ontleend aan artikel 1, tweede lid, van het Besluit 2001. Voor de volledigheid dient hierbij vermeld dat thans slechts één verdrag ter voorkoming van dubbele belasting naar het inkomen van toepassing is voor de Nederlandse Antillen, namelijk het verdrag gesloten met Noorwegen⁹. Dit verdrag zal na de staatkundige hervorming van toepassing blijven voor de BES eilanden. Daarnaast is voorzien dat - gelijktijdig met de inwerkingtreding van het nieuwe fiscale stelsel voor de BES eilanden - vanaf 1 januari 2011 de zogenoemde Belastingregeling voor het land Nederland (hierna: BRN) van toepassing zal zijn¹⁰. De BRN is bedoeld om situaties van dubbele belasting in de fiscale betrekkingen tussen het Europese deel van Nederland en de BES eilanden zoveel mogelijk weg te nemen. Tenslotte wordt hierbij vermeld dat bij fiscale betrekkingen tussen Nederland en de Nederlandse Antillen (na de staatkundige hervorming, lees: Curaçao of Sint Maarten) de huidige Belastingregeling voor het

⁵ Landsverordening van 20 oktober 1958, houdende bepalingen tot voorkoming van dubbele belasting. (P.B. 1958, no.135).

⁶ Kamerstukken II 2009/10, 31 957

⁷ Kamerstukken II 2009/10, 32 276, nr. 6, blz. 1 t/m 14

⁸ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 11. blz. 2 t/m 10

⁹ Trb. 1990, 4, Trb. 1991, 7, Trb. 2009, 162 en Trb. 2010, 74

¹⁰ De BRN vormt het sluitstuk van de fiscale wetgeving voor de BES eilanden: deze regeling kan pas worden afgerond als genoemde wetgeving is goedgekeurd. De tekst van de ontwerp BRN is nog niet openbaar. Eind augustus is een ontwerp van de BRN vertrouwelijk naar de Tweede Kamer gestuurd.

Koninkrijk (BRK)¹¹ van toepassing zal zijn. Dit kan bijvoorbeeld opkomen indien een inwoner van Bonaire bepaalde activiteiten verricht op Curaçao. Het besluit vindt aldus slechts toepassing indien niet het belastingverdrag met Noorwegen, de BRN of de BRK van toepassing is.

Artikel 2 Vaste inrichting

De in dit artikel opgenomen omschrijving van de begrippen vaste inrichting en vaste vertegenwoordiger is ontleend aan de omschrijving zoals opgenomen in artikel 2 van het Besluit 2001. In de nota van toelichting bij het Besluit 2001 is tot uitdrukking gebracht dat bij de uitleg van de desbetreffende begrippen in beginsel aansluiting kan worden gezocht bij de uitleg van dat begrip in het OESO-modelverdrag.

Artikel 3. Mogendheid en gebied van een andere Mogendheid

De in het eerste lid gegeven omschrijving van het begrip "Mogendheid" is ontleend aan artikel 3, van het Besluit 2001. In de nota van toelichting op het Besluit 2001 is tot uitdrukking gebracht dat sprake is van gelijkstelling tussen Mogendheden en bepaalde bestuurlijke eenheden. Als voorbeelden van dergelijke bestuurlijke eenheden worden aldaar genoemd Hong Kong, de Palestijnse autoriteit en Macau. Tevens is daar gemeld dat met het gebruik van het begrip Mogendheid niet bedoeld is een beperking te geven tot staatkundige eenheden die volkenrechtelijk als Mogendheid worden erkend. Indien dergelijke staatkundige eenheden de facto heffingsbevoegdheid uitoefenen, kunnen zij mede onder het begrip Mogendheid worden begrepen.

In het tweede lid is een omschrijving gegeven van de uitdrukking "het gebied van een andere Mogendheid". Deze bepaling is ontleend aan artikel 4, van het Besluit 2001. Een Mogendheid kan ingevolge het verdrag inzake het Continentaal Plateau¹² toch beperkte soevereine rechten uitoefenen op het deel van het continentaal plat dat aan die Mogendheid is toegewezen, terwijl op grond van het internationale recht de internationale wateren niet tot het grondgebied van die Mogendheid behoren. Dit is de reden dat in dit besluit de internationale wateren, voor zover die zich bevinden boven het deel van het continentaal plat waar een Mogendheid beperkte soevereine rechten kan uitoefenen, tot het gebied van die Mogendheid worden gerekend.

Artikel 4. Dividenden, interest en royalty's

De definities van dividenden, interest en royalty's zijn ontleend aan artikel 5, van het Besluit 2001. De omschrijving van deze begrippen komt grotendeels materieel overeen met de definities neergelegd in artikel 10, derde lid, artikel 11, derde lid en artikel 12, tweede lid, van het OESO-modelverdrag.

HOOFDSTUK 2. INKOMSTENBELASTING:

AFDELING 1 VRIJSTELLING

Artikel 5. Uitstel van betaling bij emigratie

¹¹ De BRK is vormgegeven in de Rijkswet van 28 oktober 1964, Trb. 1964, 425, zoals nadien gewijzigd.

¹² Het verdrag inzake het continentaal plateau is gesloten te Geneve op 29 april 1958, Trb. 1959, 126

Deze bepaling is ontleend aan artikel 7, van het Besluit 2001. Op grond van artikel 11, vijfde lid, onderdeel g, van de Wet inkomstenbelasting BES is sprake van een (fictieve) vervreemding van tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen, winstbewijzen en schuldvorderingen indien een belastingplichtige de BES eilanden metterwoon verlaat. Ter zake van deze (fictieve) vervreemding wordt een belastingaanslag opgelegd. Op basis van de Uitvoeringsregeling Belastingwet BES wordt echter op verzoek van de belastingplichtige uitstel van betaling verleend, mits voldoende zekerheid is gesteld. Het in de heffing betrekken van de in artikel 11, vijfde lid, onderdeel g, van de Wet inkomstenbelasting BES genoemde inkomensbestanddelen vormt hierbij een instrument tot behoud en zekerstelling van de heffingsrechten van toepassing op de BES eilanden. In overeenstemming hiermee is het de bedoeling dat, zolang geen niet-toegestane handeling wordt verricht, en het uitstel van betaling niet wordt beëindigd, het opleggen van een belastingaanslag geen gevolgen heeft voor de fiscale positie van de belastingplichtige. In lijn hiermee wordt in artikel 5 bepaald dat de desbetreffende inkomensbestanddelen waarvoor uitstel van betaling is verleend – het ‘te conserveren inkomen’ – en de daarover verschuldigde belasting buiten beschouwing blijven bij de bepaling van de voorkoming dubbele belasting. De onderhavige bepaling betekent enerzijds dat de inkomensbestanddelen als bedoeld in genoemd artikel 11, vijfde lid, onderdeel g, van de Wet inkomstenbelasting BES, niet in de noemer van de voorkomingsbreuk worden betrokken, waardoor deze de voorkoming over de overige inkomsten niet beperken. Anderzijds telt ook de belasting over deze inkomensbestanddelen niet mee, waardoor voor deze belasting geen voorkoming wordt verleend. Dit laatste is in overeenstemming met ratio van de regeling betreffende uitstel van betaling als waarborg voor de heffingsrechten van toepassing in de BES eilanden.

Artikel 6. Vrijstelling

In dit artikel wordt als algemene regel vooropgesteld dat een binnenlandse belastingplichtige is vrijgesteld van de inkomstenbelasting die betrekking heeft op buitenlands inkomen. De nadere uitwerking hiervan vindt vervolgens plaats in de artikelen 7 tot en met 10. Deze bepaling is ontleend aan artikel 8, van het Besluit 2001.

Artikel 7. Buitenlands inkomen uit een andere Mogendheid

Het eerste lid geeft een uitwerking van wat onder het buitenlands inkomen uit een andere Mogendheid wordt verstaan. Dit zijn de buitenlandse inkomensbestanddelen waarvoor voorkoming wordt verleend door middel van de vrijstellingsmethode. Bij de vaststelling van de hoogte van de vrijstelling wordt de zogenoemde afzonderlijke methode gehanteerd, waarbij de voorkoming per land afzonderlijk wordt gezien. In artikel 8 vindt de bepaling van de vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wegens buitenlands inkomen ook per Mogendheid plaats.

De tekst van het tweede lid is gelijklopend aan artikel 7, tweede lid, van het OESO-modelverdrag. Hiermee wordt benadrukt dat het arm's-lengthbeginsel bepalend is voor de winsttoerekening aan hoofdhuis en vaste inrichting. De reikwijdte van de zelfstandigheidsfictie wordt bepaald door het commentaar op artikel 7 OESO-modelverdrag. Door aan te sluiten bij het commentaar op het OESO-modelverdrag wordt bewerkstelligd dat ontwikkelingen in internationaal verband ten aanzien van de uitleg van de zelfstandigheidsfictie kunnen worden gevolgd.

Het derde lid bevat een onderworpenheidseis voor kortstondige werkzaamheden in het kader van een dienstbetrekking in het buitenland. Achtergrond is dat dergelijke kortdurende werkzaamheden in het buitenland vaak niet in de heffing worden betrokken.

In het vierde lid is bepaald dat op loon dat wordt genoten van een overheidsonderneming van een andere Mogendheid de bepaling van het eerste lid, onderdeel a, 2°, van toepassing is. De vrijstelling wordt in dat geval alleen verleend voor het loon ter zake van het verrichten van arbeid op het gebied van die andere Mogendheid.

Artikel 8. Vermindering belasting bij buitenlands inkomen

De bepalingen van dit artikel zijn ontleend aan artikel 10 van het Besluit 2001. In dit artikel is bepaald op welke wijze de vrijstelling voor buitenlands inkomen wordt toegepast.

In het eerste lid is bepaald dat de vrijstelling wordt toegepast door een vermindering te verlenen op de - zonder de toepassing van het besluit - verschuldigde inkomstenbelasting. Hierin is uitdrukkelijk neergelegd dat de voorkoming volgens de zogenoemde afzonderlijke methode plaatsvindt door te bepalen dat de vrijstelling (vermindering) voor elke Mogendheid waaruit de belastingplichtige buitenlands inkomen geniet afzonderlijk wordt toegepast.

In het tweede lid wordt de omvang van de vermindering bepaald. Dit gebeurt door de bekende 'evenredigheidsbreuk'. De teller hiervan wordt gevormd door het buitenlands inkomen uit een Mogendheid. De noemer bestaat uit het noemerinkomen.

Dit noemerinkomen wordt in het vijfde lid omschreven als het inkomen met enige daarop aangebrachte correcties. De eerste correctie is dat het inkomen wordt vermeerderd met de hierop in het jaar in aftrek gebrachte uitgaven voor persoonlijke lasten en buitengewone lasten. Door de noemer hiermee te vermeerderen wordt bereikt dat genoemde aftrekposten naar evenredigheid drukken op het buitenlandse deel en het in de BES eilanden belastbare deel van het inkomen. De tweede correctie betreft een vermindering met de – met overeenkomstige toepassing van de regels voor de verliesverrekening uit de Wet inkomstenbelasting BES – te verrekenen negatieve bedragen aan noemerinkomen uit andere jaren. De verwijzing naar regels voor de verliesverrekening ziet bijvoorbeeld op de termijnen en de volgorde van verrekening.

Vermenigvuldiging van voornoemde breuk met de, zonder de toepassing van het besluit, verschuldigde belasting levert de vermindering van inkomstenbelasting op. De verschuldigde belasting wordt hierbij in het vierde lid omschreven als de over het kalenderjaar berekende belasting op de belastbare som als bedoeld in de artikelen 24 en 24A, van de Wet inkomstenbelasting BES.

In het derde lid wordt geregeld dat de totale vermindering niet meer kan zijn dan de hiervoor bedoelde verschuldigde belasting zonder toepassing van het besluit. Hiermee is beoogd aan te geven dat de vrijstelling van buitenlandse inkomensbestanddelen niet kan leiden tot een teruggaaf van belasting.

Artikel 9. Doorschuifregeling

Dit artikel is gebaseerd op artikel 11 van het Besluit 2001, Hierin is de zogenoemde doorschuifregeling vastgelegd. Indien de vrijstelling van buitenlands inkomen niet ten volle kan worden gerealiseerd, bijvoorbeeld omdat de belastingplichtige naast positieve buitenlandse inkomsten, negatieve inkomsten uit andere (binnenlandse) bronnen heeft. Met deze

doorschuifregeling wordt voorkomen dat een aanspraak op vermindering ter voorkoming van dubbele belasting verloren gaat.

Op basis van het derde lid kan een ministeriële regeling vervaardigd worden, waarbij de huidige Uitvoeringsregeling Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 tot uitgangspunt zal dienen.

Artikel 10. Inhaalregeling

De in dit artikel opgenomen zogenoemde inhaalregeling is ontleend aan artikel 12, van het Besluit 2001. Hierin wordt de situatie behandeld waarin het buitenlands inkomen uit een Mogendheid negatief is. Dit negatieve buitenlandse inkomen maakt deel uit van het inkomen dat de grondslag vormt voor de heffing van de inkomstenbelasting BES. Dergelijke buitenlandse 'verliezen' worden derhalve bij de belastingheffing onmiddellijk in aanmerking genomen. De inhaalregeling bepaalt nu dat pas een vermindering ter voorkoming van dubbele belasting wordt verleend, nadat het eerder in aanmerking genomen buitenlandse verlies is verrekend met de positieve opbrengsten van deze latere jaren.

AFDELING 2 VERREKENING

Artikel 11. Verrekening buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's

Dit artikel regelt de verrekening van buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's. De bepalingen in dit artikel zijn ontleend aan artikel 15, van het Besluit 2001. In afwijking van de regeling in het Besluit 2001 is hier gekozen om de verrekeningsmogelijkheid te verlenen voor alle buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's en aldus geen beperking aan te brengen tot dergelijke opbrengsten, die ontvangen zijn uit ontwikkelingslanden. De reden voor een dergelijke ruime verrekening is dat inwoners van de BES eilanden in de nieuwe staatkundige verhouding geen gebruik kunnen maken van het uitgebreide Nederlandse verdragennetwerk en dat voor hen slechts één belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting naar het inkomen van toepassing zal zijn, namelijk het verdrag met Noorwegen¹³. Het is gebruikelijk in een belastingverdrag wel een dergelijke ruime verrekening te verlenen.

De in artikel 15 van het Besluit 2001 opgenomen onderworpenheidseis is hier niet overgenomen. Een dergelijke eis is strikt genomen overbodig aangezien het om de verrekeningsmethode gaat (indien geen sprake is van onderworpenheid, zal geen belasting worden geheven valt er niets te verrekenen).

De uitzondering voor dividenden, interest en royalty's die in een buitenlands inkomen in de zin van artikel 7 zijn begrepen, ziet op dergelijke opbrengsten die tot een vaste inrichting in het buitenland behoren waarvoor al op grond van genoemd artikel 8 voorkoming wordt verleend. Ook zonder deze expliciete bepaling zou het overigens in strijd zijn met de ratio van het besluit – het voorkomen van dubbele belasting – om bij buitenlandse winst die al is vrijgesteld ook nog verrekening te geven voor de (bron)heffing op daarin begrepen dividenden, interest of royalty's. Door de vrijstelling kan er immers geen sprake meer zijn van dubbele belasting. Het daarnaast verlenen van verrekening - ten laste van belasting over andere inkomsten - zou dan neerkomen op een dubbele tegemoetkoming vanuit de optiek van de BES eilanden.

¹³ Trb. 1990, 4, Trb. 1991, 7, Trb. 2009, 162 en Trb. 2010, 74

In het tweede lid zijn voor wat betreft de omvang van de verrekening twee limieten opgenomen. De laagste hiervan is beslissend. De eerste limiet betreft de vanwege een andere Mogendheid over de dividenden, interest en royalty's geheven (bron)belasting. Hierbij mag ook de doorgeschoven, nog niet verrekenende belasting uit voorgaande jaren in aanmerking worden genomen. De tweede limiet sluit aan bij de belasting die over de opbrengsten wordt geheven in de BES eilanden. Doel van deze limiet is te voorkomen dat meer verrekening wordt gegeven dan de belasting die in de BES eilanden wordt geheven over de inkomsten. Wordt alle in de BES eilanden verschuldigde belasting verrekend, dan kan er vanuit de optiek van de BES eilanden geen sprake meer zijn van dubbele heffing. Technisch is dit vorm gegeven door de in onderdeel b opgenomen breuk. Teller van de breuk vormt het op grond van het eerste lid in aanmerking te nemen bedrag aan dividenden, interest en royalty's. Dit zijn alleen die ontvangsten waarop buitenlandse (bron)belasting is ingehouden. Noemer van de breuk vormt het noemerinkomen (omschreven in het vijfde lid). Vermenigvuldiging van de uitkomst van deze breuk met de belasting die zonder het onderhavige besluit is verschuldigd over het belastbare inkomen, levert de volgens de tweede limiet te verlenen vermindering van inkomstenbelasting op. Hier wordt de gezamenlijke methode gehanteerd, dat wil zeggen dat de in de verschillende landen geheven (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's wordt opgeteld en verrekend met de in de BES eilanden geheven inkomstenbelasting op (de netto-opbrengsten van) de dividenden, interest en royalty's tot maximaal het bedrag van de laatstgenoemde inkomstenbelasting (tweede limiet).

Ingevolge het derde lid wordt de buitenlandse (bron)belasting op dividenden bij de toepassing van de eerste limiet tot geen hoger bedrag in aanmerking genomen dan tot 5% van die dividenden, gelijk aan het tarief van de opbrengstbelasting.

Het vierde lid ziet op de in aanmerking te nemen kosten bij de toepassing van de zogenoemde tweede limiet. Net als onder het Besluit 2001 hoeven bij de berekening van de vermindering ter zake van royalty's slechts de daarop rechtstreeks drukkende kosten in aanmerking te worden genomen. Bij dividenden en interest moet het ontvangen brutobedrag worden verminderd met alle daarmee verband houdende kosten. Met de toepassing van de tweede limiet op basis van de (bij royalty's: half) nettomethode wordt bereikt dat niet méér tegemoetkoming wordt verleend dan volgens de in de BES eilanden toepasselijke belastingwetgeving per saldo - dat wil zeggen met inachtneming van de daarop betrekking hebbende kosten - wordt geheven.

Volgens het vijfde lid zijn bij de bepaling van de vermindering artikel 8, vierde en vijfde lid, van overeenkomstige toepassing. Het gaat hierbij om de betekenis van de in het tweede lid, onderdeel b (tweede limiet) voorkomende termen 'noemerinkomen' en 'de belasting die zonder de toepassing van dit besluit volgens de Wet inkomstenbelasting BES verschuldigd zou zijn over het belastbare inkomen'. Hiervoor zij verder verwezen naar de toelichting op artikel 8.

In het zesde lid wordt ten slotte expliciet bepaald dat de verrekening van artikel 11, rekening houdende met de vrijstelling van artikel 8, nooit meer kan bedragen dan de verschuldigde belasting. De verrekening kan dus niet leiden tot een negatief bedrag aan verschuldigde belasting. Deze bepaling is bijvoorbeeld relevant in de situatie dat vanwege winst van een buitenlandse vaste inrichting (en binnenlandse verliezen) al voor het gehele inkomen vrijstelling wordt verleend. Indien dan tot de niet-buitenlandse winst royalty-ontvangsten behoren, kan daarnaast niet ook nog eens verrekening van buitenlandse bronbelasting worden verleend. Voor zover een bedrag aan

buitenlandse bronbelasting hierdoor niet tot verrekening komt, kan het op grond van artikel 13 onbeperkt in de tijd vooruit worden gewenteld naar toekomstige jaren.

Artikel 12. Uiteindelijk gerechtigde

De bepalingen in dit artikel zijn ontleend aan artikel 16, van het Besluit 2001. In de eerste volzin van het eerste lid wordt bepaald dat geen verrekening wordt gegeven indien de belastingplichtige niet de uiteindelijke gerechtigde is tot de dividenden, interest of royalty's waarop door een andere Mogendheid (bron)belasting naar het inkomen is geheven.

In de tweede volzin van het eerste lid en in de bepalingen van het tweede lid wordt bepaald in welke situaties een belastingplichtige in elk geval niet als uiteindelijk gerechtigde wordt beschouwd. In deze situaties vindt dus geen verrekening plaats. Deze bepalingen zijn overeenkomstig aan de bepalingen tegen dividendstripping in artikel 9.2, tweede lid, van de Wet inkomstenbelasting. Het is niet de bedoeling om opbrengsten kunstmatig in de BES eilanden te laten neerslaan uitsluitend om buitenlandse bronbelasting te kunnen verrekenen.

Artikel 13. Voortwenteling niet verrekenende belasting dividenden, interest en royalty's

De onderhavige bepaling is ontleend aan artikel 17, van het Besluit 2001. Het kan zich voordoen dat buitenlandse bronbelasting door de toepassing van de tweede limiet niet of niet geheel kan worden verrekend met de inkomstenbelasting. Ook onvoldoende te betalen belasting kan er, in samenhang met een vermindering wegens vrijstelling van buitenlandse inkomsten, toe leiden dat niet alle (bron)belasting kan worden verrekend (zie ook de toelichting op artikel 11, zesde lid). Volgens artikel 13 van dit besluit mag alsdan het niet verrekenende belastingbedrag onbeperkt in de tijd worden voortgewenteld naar volgende jaren. Het niet verrekenende bedrag uit een jaar wordt daartoe (steeds) aangemerkt als (te verrekenen) vanwege een andere Mogendheid geheven belasting van een volgend jaar. Ontvangt de belastingplichtige inkomsten als bedoeld in artikel 11 in dat jaar, en biedt de tweede limiet naast de verrekening van de (bron)belasting uit dat jaar zelf, nog additionele verrekenruimte, dan kan de niet verrekenende bronbelasting uit eerdere jaren in zoverre alsnog worden verrekend.

Voor de voortwenteling van niet verrekenende (bron)belasting is vereist dat het naar een volgend jaar over te brengen bedrag door de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking is vastgesteld.

Artikel 14. Kostenaf trek

De onderhavige bepaling is ontleend aan artikel 18, van het Besluit 2001. De belastingplichtige heeft de mogelijkheid om in plaats van de verrekening van buitenlandse (bron)belasting op dividenden, interest en royalty's te kiezen voor kostenaf trek. In artikel 14 is geregeld dat op verzoek van de belastingplichtige de in artikel 11 opgenomen mogelijkheid tot verrekening van buitenlandse bronbelasting buiten toepassing blijft voor de in een jaar genoten dividenden, interest en royalty's, en de in dat jaar daarover geheven buitenlandse belasting. Dit betekent dat de buitenlandse belasting als kosten in aftrek kan worden gebracht. Het is denkbaar dat in bepaalde gevallen kostenaf trek voor de belastingplichtige gunstiger uitwerkt dan verrekening van buitenlandse belasting.

AFDELING 3 FORMELE EN OVERIGE BEPALINGEN

Artikelen 15, 16 en 17. Beschikkingen

De onderhavige bepalingen zijn ontleend aan respectievelijk de artikelen 26, 27 en 28 van het Besluit 2001. In deze artikelen worden de formele aspecten rond de vaststelling bij voor bezwaar vatbare beschikking van diverse naar volgende jaren over te brengen bedragen geregeld.

Artikel 18. Emigratie en terugkeer

De onderhavige bepaling is ontleend aan artikel 29 van het Besluit 2001. Bij emigratie komt aan de binnenlandse belastingplicht een einde, tevens vervalt dan de overbrenging van bedragen die doorgeschoven of ingehaald moeten worden. Het vervallen van de verplichting om negatief buitenlands inkomen in een later jaar in te halen is aantrekkelijk voor een belastingplichtige. In de bepalingen van artikel 18 is geregeld dat een belastingplichtige de claim van artikel 10 (Inhaalregeling) niet van zich af kan schudden door te emigreren en korte tijd later weer terug te keren naar de BES eilanden. Beschikkingen die in het voordeel zijn van de belastingplichtige (bijvoorbeeld de doorschuifregeling van artikel 9 en de voortwentelingsregeling van artikel 13) behouden eveneens hun werking.

HOOFDSTUK 3. LOONBELASTING

Artikel 19. Vrijstelling van loonbelasting

De onderhavige bepaling is ontleend aan artikel 30, van het Besluit 2001. De in dit artikel opgenomen vrijstelling van loonbelasting geldt alleen voor werknemers die in de BES eilanden wonen. Een in de BES eilanden gevestigde werkgever moet loonbelasting inhouden op alle uitbetaalde lonen ongeacht de plaats waar arbeid is verricht. Inkomsten uit arbeid verricht binnen het grondgebied van een andere Mogendheid zijn echter, indien zij in die Mogendheid onderworpen zijn aan een belasting naar het inkomen, vrijgesteld van in de BES eilanden van toepassing zijnde inkomstenbelasting. Inhouding van loonbelasting zou in deze situatie leiden tot afdracht van belasting die later weer dient te worden teruggegeven. Artikel 19 bepaalt daarom dat in dergelijke situaties ook vrijstelling van loonbelasting wordt verleend. Hiervoor geeft de inspecteur een beschikking af.

HOOFDSTUK 4. KANSSPELBELASTING

Artikel 20. Vrijstelling kansspelbelasting

De onderhavige bepaling is ontleend aan artikel 52, eerste lid, van het Besluit 2001. De in dit artikel opgenomen vrijstelling van kansspelbelasting geldt alleen indien de gerechtigde in de BES eilanden woont of is gevestigd en de prijs aan de in de BES eilanden van toepassing zijnde kansspelbelasting wordt onderworpen.

HOOFDSTUK 5. OVERGANGS- EN SLOTBEPALINGEN

Artikel 21. Inwerkingtreding

Dit besluit is van toepassing op de in artikel 1, eerste lid, genoemde belastingen van toepassing in de BES eilanden: de inkomstenbelasting, de loonbelasting en de kansspelbelasting. In de Invoeringswet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba¹⁴ is geregeld dat de oorspronkelijke Nederlands-Antilliaanse Landsverordening IB 1943 en Landsverordening LB 1976 worden omgezet in de Wet inkomstenbelasting BES, respectievelijk Wet loonbelasting BES. Vervolgens worden in de hoofdstukken IIA en IIB van de Invoeringswet fiscaal stelsel BES¹⁵ de Wet inkomstenbelasting BES en de Wet loonbelasting BES aangepast. De kansspelbelasting is neergelegd in hoofdstuk VIIA van de Belastingwet BES¹⁶. Aangezien sprake is van twee verschillende wetsvoorstellen (de Invoeringswet fiscaal stelsel BES en de Belastingwet BES) die separaat dienen te worden goedgekeurd door het Parlement, kan het gebeuren dat beide wetten een verschillend tijdstip van inwerkingtreding zullen kennen.

In het onderhavige artikel 21 is vastgelegd dat het tijdstip van inwerkingtreding van dit besluit zal samenvallen met het inwerkingtredingstijdstip van het wetsvoorstel dat als eerste zal gelden. Gedurende de periode dat slechts die eerste wet zal gelden, zal het besluit slechts een beperkte werkingssfeer kennen. Indien bijvoorbeeld de Belastingwet BES (bevattende de kansspelbelasting) eerder zal gelden dan de Invoeringswet fiscaal stelsel BES (bevattende de aanpassingen op de inkomstenbelasting BES en de loonbelasting BES) dan zal gedurende de periode vóór inwerkingtreding van het tweede wetsvoorstel het besluit niet van toepassing zijn voor de inkomstenbelasting BES en de loonbelasting BES.

De Staatssecretaris van Financiën,

¹⁴ Kamerstukken II 2009/10, 31 957

¹⁵ Kamerstukken II 2009/10, 32 276, nr. 6, blz. 1 t/m 14

¹⁶ Kamerstukken II 2009/10, 32 189, nr. 11, blz. 2 t/m 10