

No.W06.09.0159/III/B

's-Gravenhage, 20 augustus 2009

Bij Kabinetsmissive van 26 mei 2009, no.09.001413, heeft Uwe Majesteit, op voordracht van de Staatssecretaris van Financiën, mede namens de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties, bij de Raad van State ter overweging aanhangig gemaakt het voorstel van Wet Belastingwet BES, met memorie van toelichting.

Het voorstel heeft betrekking op een nieuw belastingstelsel, dat zal gaan gelden voor de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba. Het belastingstelsel wijkt af van het stelsel dat geldt in het in Europa gelegen deel van Nederland, met als kenmerken eenvoud, brede grondslagen, lage tarieven en een verschuiving in de belastingmix van directe belastingen naar indirecte belastingen.

Op de voet van artikel 22 van de Wet op de Raad van State heeft een delegatie van de Raad van State op 28 april 2009 met de Staatssecretaris van Binnenlandse Zaken en Koninkrijksrelaties en de Staatssecretaris van Financiën onder meer over het in dat beraad geschetste concept van het wetsvoorstel beraadslaagd. Nadien heeft op 17 augustus 2009 een delegatie van de Raad van State met de Staatssecretaris van Financiën over het voorstel van wet zelf beraadslaagd.

De Raad van State maakt naar aanleiding van het wetsvoorstel opmerkingen met betrekking tot het niet opnemen van een aantal belastingen in het stelsel, de inpassing van de nieuwe wetgeving in de andere fiscale stelsels binnen het Koninkrijk en de technische uitwerking van met name de inkomstenbelasting. Hij is van oordeel dat het voorstel niet voldragen is, en nog aanmerkelijke aanpassing behoeft. In verband daarmee kan over het voorstel in deze vorm niet positief worden geadviseerd.

De Raad zal hierna aandacht geven aan de volgende onderwerpen:

Algemeen deel

1. Nieuw belastingstelsel voor de BES-eilanden
 - Staatkundige hervorming
 - Separaat traject
 - Eén land, twee fiscale stelsels
 - Objectieve en redelijke gronden voor verschillen in stelsel
 - Successierecht
 - Vennootschapsbelasting
 - Motorrijtuigenbelasting
2. Tarieven
3. Belastingregeling voor het Koninkrijk
4. Voorkoming dubbele belasting BES/land Nederland
5. Europese aspecten
6. Randvoorwaarden

Belastingwet BES

7. Artikelsgewijze toelichting
8. Hoofdstuk I Inleidende bepalingen
 - Lichamen
 - Delegatie

AAN DE KONINGIN

- 9. Hoofdstuk II Inkomstenbelasting
 - Vergelijking heffingswetten
 - Kenbaarheid
 - Partnerregeling
 - Winst uit onderneming
 - Loon
 - Andere inkomsten uit arbeid
 - Voorgestelde vereenvoudigingen
 - Periodieke uitkeringen en persoonlijke lasten
 - Winst uit aanmerkelijk belang
 - Bedrag der belasting
- 10. Hoofdstuk III Loonbelasting
 - Vergelijking heffingswetten
 - Dienstbetrekking/huispersoneel
 - Aanspraken
 - Eindheffingsregeling
 - Fictief loon
 - Tarief
- 11. Hoofdstuk IV Vastgoedbelasting
 - Tijdvak en peildatum
 - Belastingplicht
 - Heffing
- 12. Hoofdstuk V Opbrengstbelasting
 - Vergelijking heffingswetten
 - Voorwerp van belasting
 - Plaats van vestiging
 - Sfeerovergang
 - Toepassing verdragen
 - Vermijding oneigenlijk gebruik
- 13. Hoofdstuk VI Algemene bestedingsbelasting
- 14. Hoofdstuk VIII Formeel belastingrecht en invordering van BES-belastingen
- 15. Overgangsrecht
- 16. Systematiek en samenhang

Conclusie

- 17. Eindoordeel; interimvoorziening

1. Nieuw belastingstelsel voor de BES-eilanden

Staatkundige hervorming

De staatkundige hervorming, waarbij de eilandgebieden Bonaire, Sint Eustatius en Saba (BES-eilanden) als openbare lichamen worden opgenomen in Nederland, brengt onder meer mee dat het fiscale stelsel zal moeten worden vervat in Nederlandse wetgeving. Om hierbij betekenis toe te kennen aan de wezenlijk onderscheiden positie van de BES-eilanden uit hoofde van de economische en sociale omstandigheden, de grote afstand tot het Europese deel van Nederland, hun insulaire karakter, kleine oppervlakte en bevolkingsomvang, geografische omstandigheden, het klimaat en andere factoren, is in de Slotverklaring van de Miniconferentie van 10 en 11 oktober 2006¹ door vertegenwoordigers van de regeringen van Nederland en de Nederlandse

¹ Kamerstukken II 2006/07, 30 800 IV, nr. 5, bijlage.

Antillen en de lokale besturen van de BES-eilanden ten aanzien van het fiscale stelsel overwogen, dat een onderzoek zal worden verricht naar het fiscale stelsel en het overnemen door de Nederlandse belastingdienst van de heffing, de inning en de controle van belastingen, waarbij ook het terrein douane wordt betrokken. De mogelijkheid en de wenselijkheid voor Sint Eustatius en Saba om ieder hun "free port" te behouden, zal tevens worden onderzocht. Als randvoorwaarde geldt dat de fiscale regelgeving en het fiscale beleid in overeenstemming zijn en blijven met de voor het Koninkrijk internationaal geldende normen.

De uitkomst van dit onderzoek is volgens de toelichting op het wetsvoorstel, dat het bestaande Nederlands-Antilliaanse fiscale stelsel het startpunt kan vormen voor het nieuwe fiscale stelsel voor de BES-eilanden. Daarbij is ervan uitgegaan dat, hoewel het Nederlands-Antilliaanse stelsel oorspronkelijk is afgeleid van het Nederlandse fiscale stelsel, dat stelsel op een aanzienlijk aantal punten inmiddels verouderd is en deels niet wordt uitgevoerd, alsmede voor de BES-eilanden - gezien hun bescheiden schaal - nog te ingewikkeld is. Het staatkundige vernieuwingsproces is dan ook aangegrepen om een zo eenvoudig mogelijk, nieuw fiscaal stelsel te ontwikkelen, waarbij rekening is gehouden met de bescheiden schaal van de BES-eilanden en de specifieke Caraïbische omstandigheden waarin de BES-eilanden zich bevinden.

Separaat traject

Deze overwegingen hebben er toe geleid dat de wetgeving, die moet resulteren in dit nieuwe fiscale stelsel voor de BES-eilanden, niet meeloopt in het interdepartementale traject dat twee stappen omvat waarbij eerst alle relevante Nederlands-Antilliaanse landsverordeningen worden omgezet in Nederlandse wetten en vervolgens in aanpassingswetten alle noodzakelijke wijzigingen worden aangebracht, zodat het nieuwe Nederlandse recht toepasbaar is in de nieuwe staatkundige situatie. Voor de fiscale wetgeving geldt een separaat traject dat verder gaat dan de enkele omzetting van Nederlands-Antilliaanse regelgeving in Nederlandse regelgeving, zoals voorzien in het interdepartementale traject; aan het fiscale stelsel liggen definitieve beleidskeuzes ten grondslag.

Eén land, twee fiscale stelsels

Het voorliggende wetsvoorstel wijkt op grond van deze beleidskeuzes af van het fiscale stelsel dat in het in Europa gelegen deel van Nederland geldt. Hierdoor ontstaat de situatie dat één land twee fiscale stelsels kent. Dit roept spanning op. Een zodanige situatie is alleen aanvaardbaar indien daaraan objectieve en redelijke motieven ten grondslag liggen.

De Raad heeft eerder - in het bredere kader van de staatsrechtelijke positie van de BES-eilanden - opgemerkt dat de BES-eilanden naar bevolkingsomvang kleiner zijn (twee ervan veel kleiner) dan voor een gemeente wenselijk wordt geacht. Ook naar taken en problemen onderscheiden ze zich sterk. De grote afstand, het insulaire karakter (met bijgevolg eigen lucht- en zeehavens op elk der eilanden), de kleine oppervlakte, een moeilijk reliëf en de economische afhankelijkheid van slechts enkele producten wijzen er al op dat niet zonder meer op het bekende model van de gemeente kan worden teruggevallen. Meer dan voor een gemeente het geval is, zullen van de algemene Nederlandse wetgeving afwijkende voorzieningen moeten worden getroffen. Deze afwijkingen komen deels voort uit de noodzaak om voor de rechtspleging en -handhaving voorzieningen te treffen voor de Caraïbische delen van het Koninkrijk gezamenlijk. Daarnaast komen ze voort uit de sociaaleconomische

omstandigheden van de regio. Die staan eraan in de weg de meeste Nederlandse wetten inzake belastingen en sociale zekerheid onverkort te volgen².

De Raad heeft daarna in het advies met betrekking tot de wijziging van het Statuut³ onder meer opgemerkt dat voor de interim-periode tot de grondwetswijziging de vraag kan rijzen naar de precieze betekenis van de tweede volzin van het voorgestelde artikel 1, tweede lid, van het Statuut, waarin wordt bepaald dat voor de BES-eilanden regels kunnen worden gesteld en andere specifieke maatregelen worden getroffen met het oog op de economische en sociale omstandigheden, de grote afstand tot het Europese deel van Nederland, hun insulaire karakter, kleine oppervlakte en bevolkingsomvang, geografische omstandigheden, het klimaat en andere factoren waardoor deze eilandgebieden zich wezenlijk onderscheiden van het Europese deel van Nederland. De Raad merkte in genoemd advies op:

"In feite gaat het hier om een inkleuring van het in artikel 1 van de Grondwet neergelegde gelijkheidsbeginsel. Immers, de bewuste volzin refereert aan de mogelijkheid voor de BES-eilanden wetgeving tot stand te brengen en maatregelen te treffen die afwijken van de overeenkomstige wetgeving voor het Europese deel van Nederland. Rechtvaardiging voor dergelijke differentiatie moet steeds zijn gelegen in de bijzondere kenmerken van de BES-eilanden, waardoor zij zich wezenlijk onderscheiden van het Europese deel van Nederland.

De Raad onderschrijft het standpunt van de regering dat in deze kenmerken⁴ voldoende reden en rechtvaardiging kunnen worden gevonden voor differentiatie. [...] De Raad merkt echter op dat het gelijkheidsbeginsel van artikel 1 van de Grondwet niet alleen een waarborg bevat voor gelijkheid van behandeling, maar tevens in zich zelf ruimte biedt voor de bedoelde differentiatie. Immers, het gelijkheidsbeginsel impliceert dat gelijkheid van behandeling haar grens vindt daar waar, objectief gezien, sprake is van ongelijkheid tussen de betreffende gevallen. [...] Voor de BES-eilanden komt de bedoelde differentiatie inmiddels al tot uitdrukking in de voorgestelde invoerings- en aanpassingswetgeving voor deze eilandgebieden, die op de nodige punten verschillen vertoont met overeenkomstige wetgeving voor het Europese deel van Nederland. Steeds is daarbij voor deze verschillen rechtvaardiging gezocht in de bijzondere kenmerken van de BES-eilanden, waarmee zij zich (al dan niet vooralsnog) onderscheiden van (de situatie in) het Europese deel van Nederland."

Paragraaf 2.1 van de toelichting verwijst naar de hiervoor bedoelde voorlichting door de Raad van 18 september 2006, door op te merken dat de Raad in die voorlichting heeft aangegeven dat er niet een vergelijkbare positie is tussen de inwoners van de BES-eilanden en die van het Europese deel van Nederland. De toelichting vervolgt dan: "Hierdoor kan op de BES-eilanden met een specifiek fiscaal stelsel worden gewerkt, zonder dat daarmee in strijd wordt gehandeld met het gelijkheidsbeginsel."

Deze passage wekt de indruk dat de regering al het enkele feit van een verschil op al deze genoemde kenmerken tezamen genomen toereikend acht als rechtvaardiging voor de nu voorgestelde aanzienlijke verschillen in de belastingwetgeving voor het Europese respectievelijk Caraïbische deel van Nederland, zonder dat deze differentiatie nog specifieke nadere motivering behoeft. Dit acht de Raad ontoereikend. Al de te onderscheiden verschillen zullen hun rechtvaardiging moeten vinden in objectieve en redelijke gronden, die steeds herleid moeten zijn tot één of meer van de

² Voorlichting van 18 september 2006 inzake de hervorming van de staatkundige verhoudingen van de Antilliaanse eilanden binnen het Koninkrijk, Kamerstukken II 2006/07, 30 800 IV en 30 461, nr. 3 (bijl.).

³ Advies van 5 augustus 2009, nr. W01.09.0188/I/K.

⁴ Waarop de Raad al heeft gewezen in de in noot 2 genoemde voorlichting van 18 september 2006.

specifieke kenmerken waarin de BES-eilanden zich onderscheiden van het Europese deel van Nederland. Daarbij geldt dat de eis van toereikende rechtvaardiging zwaarder weegt naarmate de verschillen meer direct betrekking hebben op de beginselen die aan het Nederlandse belastingstelsel ten grondslag liggen, terwijl het doel door de gemaakte verschillen moet kunnen worden bereikt en de verschillen moeten voldoen aan eisen van subsidiariteit en proportionaliteit.

Objectieve en redelijke gronden voor verschillen in stelsel

In het (Nederlandse) rijksbelastingstelsel zijn thans de volgende belastingen opgenomen:

Belastingen op inkomen, winst en vermogen

Inkomstenbelasting

Loonbelasting

Dividendbelasting

Kansspelbelasting

Vennootschapsbelasting

Successierecht

Kostprijsverhogende belastingen

Invoerrechten

Omzetbelasting

Belasting op personenauto's en motorrijwielen

Accijnzen (minerale oliën, tabak, alcohol, bier en wijn)

Belastingen van rechtsverkeer (overdrachtsbelasting en assurantiebelasting)

Motorrijtuigenbelasting

Belastingen op milieugrondslag (grondwater, afvalstoffen, energie, leidingwater en kolen, vliegbelasting en verpakkingenbelasting)

Verbruiksbelasting van alcoholvrije dranken

Belasting op zware motorrijtuigen

Voorgesteld wordt in de Belastingwet BES (BelBES) en de daarmee samenhangende Douane- en Accijnswet BES de volgende belastingen op te nemen:

Inkomstenbelasting (BESib)

Loonbelasting (BESlb)

Vastgoedbelasting (Vgb)

Opbrengstbelasting (Opb)

Algemene bestedingsbelasting (Abb)

Overdrachtsbelasting (Ovb)

Invoerrechten

Accijnzen

Voor zover een rijksbelasting niet of niet volledig wordt opgenomen in het BES-stelsel of in het lokale heffingstelsel dat in de Wet financiën openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba (FinBES) zijn regeling vindt, dient gemotiveerd te worden om welke reden de betrokken rijksbelasting niet of niet volledig in het BES-stelsel of het lokale stelsel wordt opgenomen.

De Raad mist in de toelichting op het voorstel een systematische vergelijking van deze stelsels naar object, subject en tarief. In dit gemis dient alsnog te worden voorzien.

Een eerste vergelijking wijst uit, dat het successierecht, de vennootschapsbelasting en de motorrijtuigenbelasting niet in het BES-stelsel zijn opgenomen. Voor de overige rijksbelastingen geldt dat, gelet op het object van de heffing, in mindere mate gesproken kan worden van het niet opnemen van de desbetreffende rijksbelasting in het BES-stelsel. Op die rijksbelastingen zal nader in dit advies worden teruggekomen bij de opmerkingen over de heffingswetten.

Successierecht

In de toelichting⁵ is onder meer opgemerkt dat de inrichting van het toekomstige fiscale stelsel voor de BES-eilanden is aangegrepen om enkele belastingen zoals de successiebelasting te schrappen, omdat zij geen of slechts een geringe opbrengst genereren. Daarnaast zijn enkele heffingen in onbruik geraakt en door een aanschrijving van de Nederlands-Antilliaanse autoriteiten feitelijk buiten werking gesteld. Deze motivering is ontoereikend om het niet opnemen van het successierecht in het BES-stelsel te rechtvaardigen. Aan het successierecht ligt het buitenkansbeginsel ten grondslag. Gelet op deze rechtvaardigingsgrond, die ook op de BES-eilanden betekenis heeft, valt niet in te zien waarom de belasting, die sinds 1909 ook in het Nederlands-Antilliaans belastingstelsel is opgenomen, thans niet wordt opgenomen in het BES-stelsel.

Tenzij hiervoor alsnog een objectieve en redelijke grond kan worden aangevoerd, adviseert de Raad het wetsvoorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen voordat het voorstel met een belasting op erfenissen en schenkingen is aangevuld.

Vennootschapsbelasting

In de toelichting⁶ is eveneens opgemerkt dat de Nederlands-Antilliaanse winstbelasting niet is overgenomen voor de BES-eilanden. De afschaffing is in de eerste plaats ingegeven door de te verwachten disbalans tussen enerzijds de opbrengsten van de winstbelasting en anderzijds de administratieve lasten voor het bedrijfsleven en de uitvoeringskosten voor het uitvoeringsapparaat. Ook deze motivering is ontoereikend om het niet opnemen van de winstbelasting in het BES-stelsel te rechtvaardigen.

De rechtvaardiging van de winstbelasting wordt gevonden in het globale evenwicht dat moet bestaan tussen de belastingheffing van particuliere ondernemers en de belastingheffing op door rechtspersonen gedreven ondernemingen in samenhang met de belastingheffing van aandeelhouders. De winstbelasting maakt aldus deel uit van een stelsel dat niet zonder het verlies van evenwicht kan worden opgebroken.

De Raad merkt op, dat in het BES-stelsel spanning wordt opgeroepen door enerzijds de heffing van natuurlijke personen van 30,4% en anderzijds het niet bestaan van een winstbelasting, hetgeen slechts ten dele wordt gecompenseerd door de vastgoedbelasting van 0,6% van de waarde van de onroerende zaak, en een aanmerkelijk belangtarief van 5%, waarvoor de opbrengstbelasting als voorheffing geldt. Van een globaal evenwicht van de belastingheffing op particuliere ondernemingswinsten en op vennootschapswinsten is geen sprake. Hoewel ook in Nederland dit evenwicht in de afgelopen jaren is verschoven, is dit evenwicht minder scheef dan in het BES-stelsel, aangezien tegenover maximaal 52% inkomstenbelastingheffing bij particuliere ondernemers een heffing van 20 - 25,5% vennootschapsbelasting plus 25% aanmerkelijk belangheffing over de resterende winst (in totaal nominaal 40 - 44%) staat. Het BES-stelsel als zodanig zou meer in evenwicht

⁵ Hoofdstuk 4) BES belastingen.

⁶ Hoofdstuk 4) BES belastingen.

zijn, indien ook voor de belastingheffing van particuliere ondernemers gekozen zou worden voor de heffing van de vastgoedbelasting in plaats van de BESib, maar in de toelichting is aan deze keuzemogelijkheid geen aandacht gegeven.

Naar het oordeel van de Raad is het niet passend het evenwicht binnen het belastingstelsel zonder dringende redenen te verbreken door geen winstbelasting in het stelsel op te nemen.

Daarnaast is in de toelichting gesteld⁷ dat door het ontbreken van de winstbelasting en de heffing van de Opb een systeem ontstaat dat zeer profijtelijk is voor geïncorporeerde bedrijven die reële activiteiten hebben op de BES-eilanden, aangezien het voorgestelde systeem een stimulans herbergt om te herinvesteren in het eigen bedrijf waardoor het kapitaal op de BES-eilanden zal blijven. Zolang de winst immers niet wordt uitgedeeld, vindt geen heffing plaats; pas bij uitkering wordt geheven. Afgezien van de Vgb daalt door deze maatregel de belastingdruk op uitgedeelde winst in de vorm van dividend nog steeds zeer fors, namelijk van 34,5% (in de huidige situatie) naar 5% (in de nieuwe situatie). De Raad merkt op, dat in het voorgestelde stelsel aldus voorzien is in een aanmerkelijke bevoordeling van ondernemingen die door rechtspersonen worden gedreven. Voor deze belastinguitgave is geen toereikende motivering in de toelichting opgenomen.

Los daarvan staat dat het ontbreken van de winstbelasting en een bronheffing van 5% bij uitdeling van winst, aanzuigende werking op lichamen zal hebben, in het bijzonder van "actieve" vennootschappen die thans nog gevestigd zijn op Curaçao en Aruba. De Antilliaanse en Curaçaose regeringen hebben hierover reeds hun bezorgdheid uitgesproken. Aan deze concurrentie en de gevolgen daarvan voor de verhoudingen binnen het Koninkrijk wordt in de toelichting evenmin aandacht gegeven.

In dit kader kan er tevens op worden gewezen dat het ontbreken van een winstbelasting in samenhang met het ontbreken van een inkomstenbelastingheffing over inkomsten uit vermogen, het voorgestelde stelsel gevoelig maakt voor belastingontwijkende constructies zoals het ontwikkelen van activiteiten op de BES-eilanden binnen een vaste inrichting van een vennootschap die gevestigd is in een mogendheid die geen bronheffing op uitgaande dividenden kent.

Onverlet de hiervoor aangegeven systeemtechnische reden adviseert de Raad, tenzij hiervoor alsnog dringende redenen kunnen worden aangevoerd, ook om andere redenen het wetsvoorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen voordat het voorstel met een winstbelasting is aangevuld.

Motorrijtuigenbelasting

Onder de naam "motorrijtuigenbelasting" wordt in Nederland een belasting geheven ter zake van het houden van een personenauto, een bestelauto, een motorrijwiel of een vrachtauto en het rijden op de weg met een autobus. Hoewel de belasting in belangrijke mate is ingericht als houderschapsbelasting, is de rechtvaardigingsgrond van deze heffing dat het gebruik van wegen belast mag worden. Gelet op deze rechtvaardigingsgrond die ook op de BES-eilanden betekenis heeft, valt niet in te zien waarom deze belasting niet kan worden opgenomen in het BES-stelsel.

Tenzij hiervoor alsnog een objectieve en redelijke grond kan worden aangevoerd, adviseert de Raad het wetsvoorstel niet bij de Tweede Kamer der Staten-Generaal in te dienen voordat het voorstel met een motorrijtuigenbelasting is aangevuld.

⁷ Hoofdstuk 4) BES belastingen, onder *Opbrengstbelasting*.

2. Tarieven

In de hiervoor genoemde voorlichting van 18 september 2006 inzake de hervorming van de staatkundige verhoudingen van de Antilliaanse eilanden binnen het Koninkrijk heeft de Raad als reden voor afwijkende bepalingen voor de BES-eilanden genoemd dat de sociaaleconomische omstandigheden van de eilanden en hun directe omgeving meebrengen dat onverkorte toepassing van de Nederlandse wetgeving op het gebied van de sociale zekerheid en de belastingen ontwrichtend zou werken. Dit geldt in het bijzonder voor de belastingtarieven.

In paragraaf 3.1 van de toelichting is ten aanzien van de geïdentificeerde doelen onder meer gesteld, dat de toekomstige opbrengst van de in de nieuwe staatkundige verhouding op de BES-eilanden geldende belastingen op macroniveau gelijk zal moeten zijn aan de bestaande opbrengst van de nu op de BES-eilanden geldende belastingen (om en nabij USD 42 miljoen⁸). Deze opbrengst zal grosso modo ook de macro-opbrengst van het toekomstige fiscale stelsel moeten zijn.

De Raad merkt op, dat dit nog kan gelden in de transitieperiode, maar dat de "definitieve" belastingcapaciteit van de BES-eilanden nader zal dienen te worden bepaald. Hierbij wordt opgemerkt, dat de belastingdruk op de BES-eilanden uitgedrukt in een percentage van het Bruto binnenlands product (BBP) aanmerkelijk lager is dan in Nederland. Het BBP van Bonaire bedroeg in 2007 USD 375,3 mln.⁹ Van Saba en Sint Eustatius is alleen het BBP van 2004 bekend; geëxtrapoleerd met eenzelfde groeicijfer als Bonaire is het BBP van die eilanden in 2007 te becijferen op USD 152 mln. Gerelateerd aan deze cijfers bedraagt de belastingdruk circa 8%. In Nederland beliep de belastingdruk in 2007 ruim 24% van het BBP.

Bij het bepalen van de belastingcapaciteit kan, anders dan in paragraaf 2.1 van de toelichting is gesteld, niet zozeer het voorzieningenniveau een reden zijn om in vergelijking met Nederland op de BES-eilanden te werken met lagere tarieven, ook al zou dit tot een lagere financieringsbehoefte leiden. De belastingcapaciteit wordt niet alleen bepaald door het gewenste voorzieningenniveau en de financiering daarvan. Ook in het rapport van de Commissie Havermans¹⁰ is de belastingcapaciteit van de BES-eilanden als een gegeven ingevoerd en niet als een door het voorzieningenniveau bepaalde factor.

Daarentegen dient wel betekenis te worden toegekend aan de economische verwevenheid met Curaçao en Sint Maarten, mede omdat voor de aanvoer van goederen en de afname van diensten Bonaire respectievelijk Sint Eustatius en Saba direct of indirect in hoge mate afhankelijk zijn van Curaçao respectievelijk Sint Maarten. Tevens dient meer in het algemeen gesteld de tariefstructuur van het BES-stelsel zodanig te zijn, dat de BES-eilanden kunnen blijven concurreren met name op het terrein van het toerisme met de omliggende landen in het Caraïbisch gebied. Het belang van het afstemmen van de onderlinge tariefsverhoudingen is vastgelegd in de Samenwerkingregeling Nederlandse Antillen en Aruba van 28 augustus 1985 (Samenwerkingsregeling). Daarin is onder meer voor verschillende fiscale

⁸ De geraamde opbrengsten van het BES-stelsel zijn (x USD 1 mln):

Inkomsten- en loonbelasting	12,8
Vastgoedbelasting	1,5
Opbrengstbelasting	0,5
Algemene bestedingsbelasting	20,9
Overdrachtsbelasting	2,0
Invoerrechten	----
Accijnzen	4,0
totaal	41,7

⁹ www.cbs.an.

¹⁰ Commissie van Advies over het solidariteitsfonds, Eindrapport, Den Haag/Willemstad, september 2003.

onderwerpen overeengekomen dat zij eenvormig dan wel zoveel mogelijk overeenkomstig dienen te worden geregeld, dan wel aan de Ministeriële Samenwerkingsraad dienen te worden voorgelegd. Uit de toelichting blijkt niet dat over de tarieven en andere in de Samenwerkingsregeling genoemde onderwerpen overleg is geweest met de regeringen van Aruba en de Nederlandse Antillen (dan wel de besturen van Curaçao en Sint Maarten).

Gelet op de instrumentele functie van de belastingheffing behoeft ook na de transitieperiode de belastingcapaciteit niet te worden bepaald op basis van de Nederlandse tarieven, maar kan deze worden afgestemd op een niveau waarbij de BES-eilanden concurrerend blijven in het Caraïbische gebied zonder op de grijze of zwarte lijst van de Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD) te komen. Voor de bepaling van die toekomstige belastingcapaciteit is het nodig inzicht te hebben in de belastingstructuur en tarieven van die omliggende landen. De Raad adviseert de toelichting aan te vullen met deze gegevens en de methodiek aan te geven op basis waarvan de definitieve tariefstructuur zal worden bepaald.

3. Belastingregeling voor het Koninkrijk

In het overleg op de voet van artikel 22 van de Wet op de Raad van State van 28 april 2009 inzake het voorstel van Rijkswet aanpassing rijkswetten aan de oprichting van de nieuwe landen en het nadien op 29 april 2009 ter zake uitgebrachte advies heeft de Raad opgemerkt, dat ten tijde van het overleg en het uitbrengen van het advies nog geen zicht bestond op de vormgeving van het nieuwe belastingstelsel voor de BES-eilanden. De Raad behield zich dan ook voor om bij de advisering over het voorliggende wetsvoorstel terug te komen op de vraag of verdergaande aanpassing van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK) dan in dat wetsvoorstel wordt voorgesteld, noodzakelijk is.

Gelet op het voorliggende voorstel is de Raad van oordeel dat nadere aanpassing van de BRK noodzakelijk is. De Raad wijst hierbij onder meer op de volgende aspecten.

a. In de BRK krijgen de BES-eilanden geen aparte status, omdat zij een deel van Nederland zijn. Nu echter andere fiscale regelingen op de BES-eilanden zullen gaan gelden dan in het Europese deel van Nederland, zal ook de uitwerking van de BRK in de verhouding tussen Aruba, Curaçao en Sint Maarten (ACS) en de BES-eilanden anders zijn dan in de verhouding ACS en het Europese deel van Nederland. Het is noodzakelijk dat de verhouding tussen ACS en de BES-eilanden in een rijkswet, in zes bilaterale regelingen of in vier op elkaar afgestemde Eenzijdige Regelingen afzonderlijk geregeld wordt. Zonder deze regeling ontstaan lacunes of situaties van dubbele belastingheffing.

b. Een van de belangrijkste aspecten is dat lichamen die gevestigd zijn op een BES-eiland, niet onderworpen zullen worden aan een winstbelasting. De BESib geldt slechts voor natuurlijke personen. Uitdelingen betaald door lichamen zullen worden onderworpen aan een bronheffing (Opb), die wordt geheven van de aandeelhouder. Op grond van artikel 2, eerste lid, onderdeel d, BRK betekent dit dat het desbetreffende lichaam geen inwoner is van een BES-eiland, hetgeen niet alleen meebrengt dat een dergelijk lichaam niet gerechtigd is tot voordelen onder de BRK, maar tevens dat veel bronheffingstoewijzingen niet van toepassing zijn, omdat zij gekoppeld zijn aan inwonerschap van de betalende persoon.

c. Niet geregeld is op welke BES-belastingen de BRK van toepassing zal zijn; in artikel 3, derde lid, BRK worden zij niet genoemd. Onzeker is of de BESib en de BESlb onder de BRK gebracht kunnen worden, nu het niet vanzelfsprekend is om onder één naam zowel BES- als Nederlandse belastingen te begrijpen. De Opb en de Vgb vallen in ieder geval niet onder de BRK, terwijl andere belastingen die niet op de BES-eilanden worden geheven zoals het successierecht er wel onder vallen.

d. Artikel 1, derde lid, BRK gebruikt de term “inwoners”. Nu een op een BES-eiland gevestigd lichaam, zoals onder a is aangegeven, geen inwoner is, is deze beschermingsmaatregel voor lichamen inhoudsloos. Een bijzonder gevolg daarvan kan optreden ten aanzien van de Opb, omdat in artikel 5.6 BelBES wordt bepaald dat een lichaam dat onder de BRK niet langer als inwoner van de BES-eilanden wordt beschouwd, geacht wordt zijn gehele vermogen te hebben uitgekeerd. Het gevolg zou zijn dat op het moment van invoering van de nieuwe fiscale BES-wetgeving alle op de BES-eilanden gevestigde lichamen geacht worden hun gehele vermogen te hebben uitgekeerd.

e. Voor het geval zich dubbele belasting voordoet bij een inwoner van een BES-eiland, is onduidelijk hoe hiervoor vrijstelling of een credit wordt gegeven. In het voorliggende voorstel is hierover niets geregeld. De BRK regelt een en ander in hoofdlijnen maar laat details zoals de regeling van carry-forwardverliezen, de saldering van winsten en verliezen, en de zogenoemde carry-over van excess credit, over aan de nationale wetgever (artikel 24 BRK).

f. De Raad wijst erop dat in de eerdergenoemde Samenwerkingsregeling uitdrukkelijk is vastgelegd dat de voorkoming van dubbele belasting bij eenvormige landsverordening dient te worden geregeld.

De Raad adviseert het wetsvoorstel eerst van kracht te laten worden, gelet op de economische verwevenheid met Curaçao en Sint Maarten, nadat de BRK nader is aangepast teneinde dubbele belastingheffing en lacunes te vermijden.

4. Voorkoming dubbele belasting BES/land Nederland

De invoering van een van het Europese deel van Nederland afwijkend belastingstelsel op de BES-eilanden maakt het noodzakelijk, dat een regeling wordt getroffen ter vermijding van dubbele belasting of het ontstaan van lacunes in de heffingen. In artikel 5.6, tweede lid, BelBES wordt reeds verwezen naar de Belastingregeling voor het land Nederland. In de toelichting is gesteld, dat de algemene maatregel van bestuur inzake de Belastingregeling voor het land Nederland in voorbereiding is. Deze algemene maatregel van bestuur is nog niet aan de Raad ter advisering voorgelegd. De Raad behoudt zich dan ook voor om bij de advisering over de algemene maatregel van bestuur terug te komen op onderwerpen die in dit advies zijn opgenomen, indien dit noodzakelijk is met betrekking tot hetgeen in de algemene maatregel van bestuur zal worden voorgesteld.

5. Europese aspecten

In hoofdstuk 6) EU-aspecten van de toelichting is ten aanzien van de gedragscode voor belastingen op ondernemingen gesteld dat het voorgestelde fiscale stelsel voor de BES-eilanden verenigbaar is met de gedragscode omdat geen specifieke uitzonderingen worden gemaakt voor bepaalde sectoren, alsmede dat het voorstel

volstrekt generiek is; iedere op de BES-eilanden gevestigde onderneming kan onbelast de winst herinvesteren.

De Raad merkt op, dat deze opmerking voorbijgaat aan het in de Opb opgenomen stelsel, waarbij alleen de lichamen waarvoor de inspecteur heeft vastgesteld dat de bezittingen van het lichaam voor ten hoogste 50% bestaan uit vrije beleggingen, deelnemingen of liquiditeiten of het lichaam aan ten minste drie op de BES-eilanden wonende natuurlijke personen voltijds werk verschaft en voor ten minste een periode van 24 maanden een op de BES-eilanden gelegen onroerende zaak ter waarde van ten minste USD 50.000 ter beschikking heeft voor de uitvoering van de bedrijfsactiviteiten, alsmede het lichaam dat is toegelaten tot een handels- en dienstenentrepot en de lichamen waarvan de inspecteur heeft vastgesteld dat een op de BES-eilanden wonende natuurlijke persoon voor ten minste 95% direct of indirect aandeelhouder is en dat lichaam voor ten minste 50% deelneemt in een lichaam dat is toegelaten tot een handels- of diensten entrepot of dat onder de eerste twee genoemde categorieën valt, onder de Opb vallen, en derhalve van een belasting naar de winst zijn vrijgesteld. De overige lichamen zullen onder de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) en de Wet op de dividendbelasting 1965 (Wet Div.bel. 1965) worden gebracht. In deze zin is er geen sprake van een generiek stelsel. Het beperken van de groep lichamen waarvoor de vrijstelling van een belasting naar de winst geldt, roept spanning op met de gedragscode voor belastingen op ondernemingen.

In dit kader is er ook op te wijzen, dat in het BES-stelsel alleen een vastgoedbelasting en een uitdelingsbelasting zijn opgenomen, een stelsel dat voor de toetreding tot de Europese Gemeenschap ook in de Republiek Estland gold maar onder druk van de Europese Commissie is afgeschaft.

De Raad adviseert in de toelichting op deze aspecten nader in te gaan.

6. Randvoorwaarden

De Raad merkt op, dat voor een beoordeling van het BES-stelsel ook stil dient te worden gestaan bij de deels in elkaar overlopende budgettaire, instrumentele en steunfuncties van de belastingen.

Hoewel de budgettaire functie op zich geen nadere toelichting behoeft, dwingt deze functie er toe, dat de belastingheffing zoveel mogelijk plaatsvindt in hetzelfde ritme als waarin de begrotingsuitgaven worden gedaan. Periodeheffingen zoals de inkomstenbelasting, waarbij het te belasten inkomen eerst na afloop van het kalenderjaar bekend is, lopen niet synchroon met het desbetreffende begrotingsjaar. Op grond daarvan dient in vooruitbetalingen van de belasting door voorheffingen of voorlopige aanslagen te worden voorzien.

De instrumentele functie is het dienstbaar maken van de belastingheffing aan economisch-politieke doeleinden. In het algemeen worden als zodanig een redelijke inkomensverdeling, een aanvaardbare economische groei, volledige werkgelegenheid, een stabiel prijspeil en de bescherming van het milieu aangemerkt. Voor de BES-eilanden speelt deze functie in het bijzonder ten aanzien van de belastingtarieven. De steunfunctie heeft betrekking op de betekenis die de ene belasting heeft voor de andere in het stelsel, en ziet in het bijzonder op de controle-elementen die door de samenhang in het stelsel als het ware zijn ingebouwd.

De controle-elementen hebben ook grote betekenis voor de uitvoering van de verschillende belastingen in het stelsel. Uitvoering van de belastingwetgeving leidt tot meer problemen naarmate het aantal belastingplichtigen - en daarmee het aantal relevante beslissingen met betrekking tot de belastingheffing - groter is en naarmate de

belastingplichtigen minder deskundig zijn. Op grond van de uitvoeringseisen dient dan ook:

- a. het aantal belastingplichtigen te worden beperkt;
- b. de verstrekking van voor de belastingheffing noodzakelijke gegevens plaats te vinden door administratieplichtigen van wie verwacht mag worden dat zij over (enige) fiscale kennis beschikken.

In de toelichting op het wetsvoorstel wordt op verscheidene plaatsen gesteld, dat het nieuwe fiscale stelsel eenvoudig moet zijn. Opgemerkt wordt onder meer, dat het vanwege de bescheiden omvang van de economie van de BES-eilanden voor de hand ligt het fiscale stelsel zo eenvoudig mogelijk vorm te geven, dat een eenvoudig fiscaal stelsel van belang is voor de burgers van de BES-eilanden en het lokale bedrijfsleven, en dat het nieuwe fiscale stelsel zich kenmerkt door eenvoud. De Raad merkt op, dat het begrip “eenvoud” inhoudsloos is, indien het niet aan een kader wordt gerelateerd. De Raad zal het begrip eenvoud plaatsen in de sleutel van de uitvoeringseisen. In het bijzonder geldt dit voor de inkomstenbelastingheffing als aanslagbelasting, omdat bij deze belasting in beginsel alle inwoners van de BES-eilanden betrokken zijn. De omstandigheid dat van hen - evenmin als van inwoners van het Europese deel van Nederland - verwacht mag worden dat zij over fiscale kennis beschikken, brengt mee, dat aan de kenbaarheid van het object van de inkomstenbelasting (“waarover wordt geheven”) hoge eisen moeten worden gesteld, voor zover zij met betrekking tot dit object bij de aanslagregeling worden ingeschakeld. Het inkomensbegrip zou dan ook vanuit deze kenbaarheid moeten worden benaderd, en niet het resultaat moeten zijn van theoretische en pragmatische beschouwingen zoals nog is geschied bij de Wet op de inkomstenbelasting 1964 (Wet IB 1964) en de Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001).

Voor een goede uitvoerbaarheid van de inkomstenbelastingheffing geldt dat, onder meer, zou moeten worden voldaan aan de volgende (rand)voorwaarden:

- uit het inkomensbegrip dienen oncontroleerbare elementen geëlimineerd te worden;
- niet voor tegenbewijs vatbare forfaits dienen in de plaats te komen van de mogelijkheid voor het leveren van bewijs door de belastingplichtige van aftrekbare kosten en uitgaven door het overleggen van bewijsstukken;
- van de belastingplichtige wordt in de aangifte geen opgave verlangd van gegevens die door derden aan de belastingdienst worden gerenseigneerd teneinde dubbel werk en het maken van fouten bij het overschrijven van die gegevens in de aangifte te voorkomen;
- van de belastingplichtige wordt in de aangifte geen opgave verlangd van gegevens die kennis van belastingwetgeving of rechtspraak vragen, omdat bij gebrek aan die kennis de opgave onbetrouwbaar is;
- aan de belastingplichtigen worden geen keuzen gelaten, omdat elke keuze dwingt tot het volledig beoordelen van de beide varianten, hetgeen leidt tot dubbel werk en onzekerheid of de keuze uiteindelijk goed is gedaan, terwijl een nieuwe keuzemogelijkheid moet worden geboden indien tijdens de aanslagregeling wijzigingen worden aangebracht in elementen van de aangifte.

Met betrekking tot de eerste randvoorwaarde merkt de Raad op, dat niet van alle belastingplichtige inwoners verlangd kan worden dat zij een controleerbare administratie van hun inkomsten en uitgaven bijhouden. Voor de controle van de voor de belastingheffing noodzakelijke inkomensgegevens zullen dan ook als uitgangspunt de administraties van de overheid, de ondernemers en de inhoudingsplichtigen

genomen dienen te worden. Voor zover inkomensgegevens niet kunnen worden ontleend aan deze administraties, dienen zij niet in het inkomensbegrip te worden opgenomen. Dit geldt onder meer voor de persoonlijke dienstverlening (“het klussen”). Bij de vraag of en in hoeverre ondernemers in een inkomsten- of winstbelastingheffing moeten worden betrokken, dient ook deze controlefunctie te worden meegewogen.

De Raad is van oordeel dat vanwege de bescheiden omvang van de economie van de BES-eilanden het mogelijk moet zijn dat met name de voorgestelde inkomstenbelasting binnen het BES-stelsel aan deze randvoorwaarden gaat voldoen.

De Raad adviseert in de toelichting aan de randvoorwaarden aandacht te geven, de BESib aan deze randvoorwaarden te toetsen en te bezien in hoeverre aan deze randvoorwaarden meer volledig voldaan kan worden.

7. Artikelsgewijze toelichting

In onderdeel II van de toelichting wordt opgemerkt, dat in de artikelsgewijze toelichting wordt volstaan met een toelichting op de onderdelen die zijn toegevoegd aan de bestaande Nederlands-Antilliaanse fiscale regelingen, of zijn gewijzigd of geschrapt in het kader van de beoogde vereenvoudiging en modernisering van het bestaande stelsel.

De Raad merkt op, dat het voorstel als onderdeel van het Nederlandse rechtsstelsel beoogt een definitieve regeling te geven voor het belastingstelsel op de BES-eilanden. Uit dien hoofde dient de toelichting op de onderscheiden bepalingen volledig te zijn. Daarbij komt dat de wordingsgeschiedenis en de toelichting op de Landsverordening op de Inkomstenbelasting 1943 (P.B. 1956, nr. 9) (Lv 1943) niet goed toegankelijk is. Het uitschrijven van de toelichting is in ieder geval nodig voor zover in de artikelsgewijze toelichting geen aandacht wordt gegeven aan de reikwijdte van delegatiebepalingen.¹¹

De Raad adviseert de artikelsgewijze toelichting volledig uit te schrijven.

8. Hoofdstuk I Inleidende bepalingen

Lichamen

Op grond van artikel 1.2 BelBES wordt verstaan onder “lichamen”: verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen en doelvermogens. Onder dit begrip vallen mitsdien ook niet-rechtspersonen, die voor de toepassing van de belastingwetgeving als transparant worden aangemerkt. De opbrengstbelasting geldt voor lichamen. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de vraag of een maat- of vennootschap, die voor de heffing van de inkomstenbelasting als transparant wordt aangemerkt, ook onder de opbrengstbelasting valt, op grond waarvan bij de uitkering van het winstaandeel 5% niet verrekenbare opbrengstbelasting moet worden geheven, of alleen onder de opbrengstbelasting valt, op grond waarvan de maten of vennoten niet aan de inkomstenbelasting zijn onderworpen. In het laatste geval ontstaat een aanmerkelijk verschil in belastingdruk tussen een eenmanszaak, waarbij over de winst naar het 30,4%-tarief wordt geheven, en een maatschap, waarbij de winst onbelast blijft en enkel 5% opbrengstbelasting bij uitkering van het winstaandeel wordt geheven. De Raad adviseert in de toelichting aan dit aspect aandacht te geven.

¹¹ Zie onder meer de artikelen 2.4, onderdeel a, 2.16, vierde lid, laatste volzin, 2.26, tweede lid, onderdeel a, laatste volzin, en 5.5, onderdeel a, BelBES.

Delegatie

In artikel 1.5, eerste lid, eerste volzin, BelBES is bepaald dat waar iemand woont en waar een lichaam gevestigd is, naar de omstandigheden wordt beoordeeld. Deze bepaling komt overeen met artikel 4 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) en is in een uitgebreide jurisprudentie vergaand uitgekristalliseerd. In de tweede volzin van deze bepaling wordt bepaald, dat bij ministeriële regeling nadere regels kunnen worden gesteld omtrent de vestigingsplaats van een lichaam. In de toelichting is met betrekking tot deze bevoegdheid gesteld, dat deze er op is gericht ingezetenen van Nederland te ontmoedigen om fiscale redenen naar de BES-eilanden te vertrekken.

Deze toelichting is niet goed te begrijpen en zou verduidelijkt dienen te worden.

In ieder geval acht de Raad het niet passend een begrip waarvan de ontwikkeling aan de belastingrechter is overgelaten, zonder enige beperking bij ministeriële regeling nader in te vullen.

De Raad adviseert artikel 1.5, eerste lid, tweede volzin, BelBES te schrappen.

9. Hoofdstuk II Inkomstenbelasting

Vergelijking heffingswetten

De BES-inkomstenbelastingheffing bestaat uit:

- a. opbrengst van onderneming en arbeid
 - b. opbrengst van rechten op periodieke uitkeringen en verstrekkingen
 - c. winst uit aanmerkelijk belang
- verminderd met
- d. persoonlijke lasten
 - e. buitengewone lasten
 - f. te verrekenen verliezen.

De Nederlandse inkomstenbelastingheffing bestaat uit drie boxen, ieder met een eigen tariefstructuur.

Box 1 omvat het belastbare inkomen uit werk en woning en bestaat uit:

- a. winst uit onderneming
 - b. loon
 - c. resultaat uit overige werkzaamheden
 - d. periodieke uitkeringen en verstrekkingen
 - e. inkomsten uit eigen woning
 - f. negatieve uitgaven voor inkomensvoorzieningen
 - g. negatieve persoonsgebonden aftrekposten
- verminderd met
- h. de aftrek wegens geen of een geringe eigenwoningschuld
 - i. uitgaven voor inkomensvoorzieningen
 - j. persoonsgebonden aftrek
 - k. te verrekenen verliezen uit werk en woning.

Box 2 omvat het belastbare inkomen uit aanmerkelijk belang en bestaat uit het inkomen uit aanmerkelijk belang (reguliere voordelen en vervreemdingsvoordelen) verminderd met de persoonsgebonden aftrek en de te verrekenen verliezen uit aanmerkelijk belang.

Box 3 omvat het belastbare inkomen uit sparen en beleggen en bestaat uit het voordeel uit sparen en beleggen verminderd met de persoonsgebonden aftrek.

Bij de vergelijking van deze heffingswetten wordt voorbijgegaan aan de omstandigheid, dat veel regelingen in de Wet IB 2001 veel uitgebreider en gedetailleerder zijn geregeld, alsmede dat bedragen aanmerkelijk afwijken. Alleen verschillen die bestaan in het niet opnemen van belangrijke onderdelen van de heffingen worden in dit onderdeel van het advies in aanmerking genomen.

Uit de vergelijking komt ten aanzien van de belastbare inkomsten naar voren, dat in de BES-inkomstenbelasting de inkomsten uit vermogen en de inkomsten uit eigen woning niet zijn opgenomen. In de toelichting is hierover opgemerkt, dat in de nieuwe inkomstenbelasting, gezien de hoge uitvoeringslasten en de geringe opbrengst, de inkomsten uit vermogen (roerende en onroerende zaken) voor particulieren niet meer in de heffing betrokken worden. Hiertegenover staat dat de opbrengstbelasting (heffing over dividend) voor deze belastingplichtigen eindheffing wordt. De aftrek van hypotheekrente voor een eigen woning is in stand gelaten. Vanwege het feit dat geen eigenwoningforfait is opgenomen, kan de hypotheekrente in aftrek worden gebracht als persoonlijke last. Onroerende zaken met uitzondering van de eigen woning en onroerende zaken die tot een ondernemingsvermogen behoren, worden in de vastgoedbelasting betrokken.

Deze motivering vormt geen objectieve en redelijke grond om de inkomsten uit vermogen en de inkomsten uit eigen woning buiten de heffing te laten.

De Raad wijst er op, dat het niet opnemen van een heffing over inkomsten uit vermogen de BES inkomstenbelasting denatureert als draagkrachtheffing. Het past niet in een inkomstenbelasting alleen de werkenden en niet de vermogenden te betrekken. Hoewel ook op de BES-eilanden de belastingheffing over loon en uitkeringen wat de opbrengst betreft, vele malen hoger zal zijn dan de belastingheffing over de opbrengst van vermogen, mag dit geen reden zijn niet meer over de opbrengst van vermogen te heffen. In Nederland belooft box 3 ook niet meer dan 3% van het verzamelinkomen tegenover 97% voor loon en uitkeringen.¹² Tevens wijst de Raad erop dat de heffing over inkomsten uit vermogen zoals geregeld in de Verordening, weliswaar niet zonder uitvoeringsproblemen is uit te voeren, maar dat een vermogensrendementsheffing zoals in de Wet IB 2001 opgenomen, niet tot grote uitvoeringslasten behoeft te leiden. Ten aanzien van de inkomsten uit eigen woning past het systematisch niet in een bronnenstelsel geen eigenwoningforfait of een andere vorm van heffing in de BESib op te nemen, maar wel de aftrek van hypotheekrente te handhaven. De Raad wijst er daarbij op, dat nu op grond van het voorstel van FinBES de waarde van de eigen woning kan worden betrokken in de lokale belastingheffing, deze waarde zonder grote uitvoeringslasten als grondslag voor een eigenwoningforfait kan dienen.

Het ontbreken van een heffing over de inkomsten uit vermogen en de eigen woning maakt de nieuwe inkomstenbelastingheffing ook erg gunstig voor pensionado's. In de toelichting is geen motivering gegeven voor de gunstige regeling voor gefortuneerde buitenlanders die op de BES-eilanden komen wonen en hun inkomen voornamelijk vanuit het buitenland verkrijgen. Hierbij dient ook betrokken te worden, dat deze buitenlanders binnen het land Nederland (komen) wonen. Deze motivering dient alsnog gegeven te worden.

Daarnaast zal het niet heffen over de opbrengst van vermogen aantrekkingskracht hebben op vermogende inwoners van Curaçao, Sint Maarten en Aruba. Het fiscale klimaat op Bonaire zal mede door het ontbreken van een winstbelasting voor lichamen

¹² Evaluatie Wet IB 2001 (Kamerstukken II 2005/06, 30 375, nr. 2, blz. 11, tabel 1.2.1).

in zijn geheel zodanig gunstig zijn, dat immigratie vanuit deze delen van het Koninkrijk is te verwachten. In de toelichting wordt aan dit aspect geen aandacht besteed. Dit dient alsnog te gebeuren.

Gelet op het vorenstaande is de Raad van oordeel, dat er geen objectieve en redelijke grond is aangegeven voor het niet heffen over de inkomsten uit vermogen en de eigen woning. De BESib is daardoor zodanig onevenwichtig dat deze belasting op deze punten aangevuld dient te worden, mede om het karakter van de belasting als draagkrachtheffing te bewaren.

De Raad adviseert in de BESib een heffing over de opbrengst van de eigen woning en over inkomsten uit vermogen zoals opgenomen in box 3 van de Wet IB 2001, op te nemen.

Uit de vergelijking komt ten aanzien van de aftrekbare bedragen naar voren, dat de persoonlijke lasten en de buitengewone lasten ten opzichte van de overeenkomstige regelingen in de Wet IB 2001 aanmerkelijk beperkt zijn. In de toelichting is hieromtrent gesteld, dat met het oog op de verbreding van de grondslag van de inkomstenbelasting, alsmede met het oog op het bereiken van de situatie waarin de loonheffing zoveel mogelijk eindheffing zal zijn, fors is ingegrepen in de mogelijkheid om persoonlijke lasten in aftrek te kunnen brengen op het inkomen; dit heeft het gevolg dat onder meer de aftrek van giften is komen te vervallen. Hetzelfde geldt voor de buitengewone lasten, waarbij alleen de aftrek ter zake van studiekosten in stand is gelaten.

Het inzetten van een verbreding van de heffingsgrondslag door het schrappen van aftrekposten is een zwaarwegend argument ten gunste van de beoogde vereenvoudiging, maar het beperken van de aftrek van draagkrachtverminderende uitgaven behoeft een meer uitgebreide motivering in het licht van de inkomstenbelasting als een heffing naar draagkracht.

De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

Kenbaarheid

De kenbaarheid van het object van heffing heeft door het dooreenlopen van de systeemlijnen die zijn ontleend aan de Wet IB 1914 zoals overgenomen in de Lv 1943, de Wet IB 1964 en de Wet IB 2001 meer dan nodig is, geleden. De Lv 1943 is ontleend aan en stemde oorspronkelijk in belangrijke mate overeen met de Wet IB 1914. Nadien is de Lv 1943 meerdere malen gewijzigd, waarbij elementen uit de Wet IB 1964, en nadien uit de Wet IB 2001, in de Lv 1943 zijn opgenomen, zonder dat het stelsel dat aan de Wet IB 1964 ten grondslag lag, in de Lv 1943 is overgenomen. Hierdoor is het beeld van hetgeen in de heffing wordt betrokken, verbrokken en zijn breuken in de systematiek ontstaan die de uitvoering van de heffing bemoeilijken. Indien de Lv 1943 zoals deze nadien is gewijzigd, de definitieve inkomstenbelastingheffing voor de BES-eilanden zou moeten gaan vormen, zou eerst een inhaalslag uitgevoerd moeten worden om de heffing systematisch tot een eenheid te brengen.

Het voorstel ziet opnieuw op het opnemen van elementen uit de Wet IB 2001 zonder daarbij de heffing opnieuw systematisch in te richten. Dit dient alsnog te gebeuren, waarbij de inhaalslag kan worden meegenomen. Voor een definitieve regeling van de inkomstenbelastingheffing past het daarbij niet in hoofdzaak te blijven vasthouden aan de systeemlijn van de Wet IB 1914 en de ontwikkelingen sedertdien in belangrijke mate te verwaarlozen. Uitgangspunt zou dienen te zijn de systematiek van de Wet IB 2001, of in ieder geval de systematiek van de Wet IB 1964, te volgen.

In de BESib worden als belangrijke nieuwe elementen de partnerregeling (de artikelen 2.2 en 2.3 BelBES) en de bepaling van de jaarwinst naar goed koopmansgebruik (artikel 2.12, derde lid, BelBES) opgenomen.

Partnerregeling

Voorgesteld wordt een partnerregeling, waarin wordt bepaald welke personen voor de inkomstenbelastingheffing gelijk worden gesteld aan een echtgenoot, en een keuzeregeling in de BESib op te nemen. Deze regelingen zijn ontleend aan de in de artikelen 1.2 en 1.3 Wet IB 2001 opgenomen regeling. In de toelichting is niet gemotiveerd om welke reden de invoering van deze partnerregeling nodig is. Dit dient alsnog te gebeuren, nu twijfel kan bestaan of een partnerregeling in de (vereenvoudigde) heffing past.

De Raad wijst in dit kader in de eerste plaats op de brief aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 18 april 2009¹³ inzake een geharmoniseerd partnerbegrip. Hierin wordt opgemerkt, dat het voornemen bestaat in de AWR een basis-partnerbegrip te introduceren, waarin de gemeenschappelijke partnercategorieën zijn opgenomen. Het betreft echtgenoten, geregistreerde partners en ongehuwden met een notarieel samenlevingscontract. Aanvullingen op dit basis-partnerbegrip zullen in de afzonderlijke heffingswetten dan wel de Awir worden opgenomen. Het gaat daarbij onder meer om regelingen waarvoor een ruimer partnerbegrip gewenst is dan het basis-partnerbegrip. Vanuit het oogpunt van eenvoud voor de burger en complexiteitsreductie voor de belastingdienst, gaat de voorkeur uit naar het hanteren van objectief controleerbare criteria, bijvoorbeeld als er uit de relatie tussen partners een kind is geboren. In dergelijke situaties is sprake van een verbondenheid tussen ongehuwde samenwoners die verder gaat dan louter schaalvoordelen. Gelijktijdig met de introductie van objectieve criteria die tot - verplicht - partnerschap leiden, zal de in de Wet IB 2001 opgenomen mogelijkheid voor ongehuwd samenwonenden om te kiezen voor partnerschap komen te vervallen.

In dit licht adviseert de Raad de partnerregeling die in de artikelen 2.2 en 2.3 BelBES is opgenomen, opnieuw te bezien.

Daarnaast wijst de Raad erop, dat in de toelichting geen aandacht is gegeven aan het karakter van de BESib. De vraag of een partnerregeling nodig is, kan eerst worden beantwoord indien vast zou staan dat de BESib ingericht zou moeten blijven worden als gezinsbelasting. Uit artikel 2.30 BelBES is af te leiden, dat deze belasting overeenkomstig de Lv 1943 nog steeds wordt aangemerkt als een gezinsbelasting. De betekenis hiervan is echter beperkt, omdat geen toerekening van de inkomsten uit vermogen aan de meestverdienende partner meer plaatsvindt nu deze inkomsten niet meer belast worden. De toerekening blijft beperkt tot de winst uit aanmerkelijk belang, waarvoor een vast tarief van 5% geldt, en de verminderingen uit hoofde van de hypotheekrente, kosten monumentenpanden en premie brandverzekering eigen woning alsmede de buitengewone lasten die beperkt zijn tot de eigen studiekosten en bepaalde studie- en opleidingskosten van kinderen.

De uit artikel 2.30 BelBES voortvloeiende toerekening aan de meestverdienende partner van de als inkomsten uit vermogen aan te merken periodieke uitkeringen en de daartegenover staande verminderingen uit hoofde van de betaling of verstrekking van dergelijke periodieke uitkeringen dienen, zoals hierna zal worden uiteengezet, geschrapt te worden. Ook de in artikel 2.30, derde lid, onderdeel c, 4°, BelBES opgenomen periodieke uitkeringen die zijn bedongen in rechtstreeks verband met of bij

¹³ Kamerstukken II 2008/09, 27 789, nr. 18.

het staken van een onderneming dienen te worden geschrapt omdat in de bepalingen omtrent de winst uit onderneming geen stamrechtvrijstelling is opgenomen.

De op grond van de echtgenotenregeling verplichte toerekening van bepaalde inkomsten en verminderingen aan de meestverdienende partner, die nodig is om de progressie in de belastingheffing over een gezinsinkomen te handhaven, mist in het voorstel betekenis, omdat geen progressief inkomstenbelastingtarief geldt, maar een vlak tarief van 30,4%, en niet in voetoverheveling is voorzien.

Nu door de voorgestelde vereenvoudigingen van de BESib de betekenis van de inkomstenbelastingheffing als gezinsbelasting - na de reeds eerder ingezette individualisering van de heffing - opnieuw sterk wordt verminderd, adviseert de Raad de BESib in te richten als een individuele heffing. In dat geval kunnen de artikelen 2.2, 2.3, 2.30, 2.31 en 2.32 BelBES vervallen. Teneinde de aftrek van hypotheekrente en de kosten monumentenpanden mogelijk te blijven maken ten laste van de verdienende partner, indien de eigen woning het eigendom is van een niet-verdienende partner, zou de omschrijving van eigen woning daartoe kunnen worden aangepast. De studiekostenaftrek voor kinderen zou gewaarborgd kunnen blijven via de pleegkind-bepaling.

Ten slotte merkt de Raad op, dat de keuze, zoals in de toelichting uiteen is gezet op grond van de wens om de wetteksten ten opzichte van de Lv 1943 zoveel mogelijk intact te laten, om de partner die aan de daartoe gestelde voorwaarden voldoet, gelijk te schakelen aan de echtgenoot, tot onduidelijkheden leidt, nog afgezien van de moeilijk te begrijpen formulering dat onder echtgenoot mede wordt verstaan de niet duurzaam gescheiden levende echtgenoot (artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, BelBES). De Raad adviseert in ieder geval in de aanhef van artikel 2.2, eerste lid, BelBES het woord "mede" te laten vervallen.

De partnerregeling geldt alleen voor de BESib (artikel 2.2, eerste lid, aanhef, BelBES), hetgeen onduidelijkheid oproept ten aanzien van de andere hoofdstukken, waarvoor het begrip "echtgenoot" eveneens van betekenis is.¹⁴ De regeling is ook niet volledig doorgetrokken naar de bepalingen inzake de verliesverrekening (artikel 2.10, derde lid, BelBES) en de samentelbepaling (artikel 2.30, eerste lid, BelBES).

De Raad adviseert de keuze om de partner gelijk te schakelen aan de echtgenoot te heroverwegen, nu een eenmalige aanpassing van de wettekst niet opweegt tegen de ontstane onduidelijkheden.

Winst uit onderneming

Een belangrijke stap in de richting van het winstbegrip zoals dat in de Wet IB 1964 en de Wet IB 2001 is opgenomen, is gezet door het opnemen van artikel 2.12, derde lid, BelBES inzake de jaarwinstbepaling. Om dit begrip sluitend te houden is het echter noodzakelijk ook een totaalwinstbepaling (vergelijk artikel 3.8 Wet IB 2001) en een eindafrekeningsbepaling (vergelijk artikel 3.61 Wet IB 2001) op te nemen. Dit geldt eveneens voor het begrip ondernemer (vergelijk artikel 3.4 Wet IB 2001). Met het

¹⁴ Zie onder meer artikel 8.8, tweede lid, onderdeel b, BelBES.

opnemen van deze bepalingen kan het verbrokkelde beeld van de winstbepaling¹⁵ worden weggenomen en kunnen deze bepalingen systematisch worden gegroepeerd en gerangschikt, waarbij elkaar overlappende bepalingen, die als gevolg van het dooreenlopen van de hiervoor aangeduide systeemlijnen in de BelBES zijn opgenomen, kunnen worden vermeden.

Aan de invoering van artikel 2.12, derde lid, BelBES is echter niet het gevolg verbonden, dat de artikelen 2.15, eerste lid en vijfde lid, en 2.18, eerste, tweede, derde, vierde en zevende lid, BelBES kunnen vervallen. Ook de bepalingen met betrekking tot de afschrijvingen kunnen in de systeemlijn van de Wet IB 1964 aanmerkelijk worden vereenvoudigd.

De Raad wijst er daarnaast op, dat artikel 2.14, onderdeel f, BelBES niet past in het BES-stelsel omdat daarin geen winstbelasting voor lichamen is opgenomen.

De Raad adviseert de bepalingen met betrekking tot de winst uit onderneming in vorengaande zin aan te vullen en te vereenvoudigen.

Loon

Ook voor de bepalingen met betrekking tot loon geldt, dat de kenbaarheid van het object van heffing door het dooreenlopen van de systeemlijnen die zijn ontleend aan de Wet IB 1914 zoals overgenomen in de Lv 1943, en de Wet IB 1964 in samenhang met de Wet op de loonbelasting 1964 (Wet LB 1964) meer dan nodig is heeft geleden. Dit dient in de hiervoor aangeduide inhaalslag te worden hersteld.

De Raad wijst er in dit kader op dat, nu artikel 2.12, derde lid, BelBES bepaalt dat onder loon en dienstbetrekking wordt verstaan hetgeen daaronder wordt verstaan in de artikelen 3.6 en 3.9 BelBES onderscheidenlijk artikel 3.3 BelBES, het overbodig en verwarrend is de termen traktement, salaris, vrije kost en inwoning, tantième en gratificatie in artikel 2.12, eerste lid, BelBES op te nemen. Tevens dient hetgeen is bepaald in de artikelen 2.14, onderdeel g (verplichte bijdragen werkgever), onderdeel h (door werkgever gemaakte kosten voor geneeskundige behandeling en aanspraken van werknemer op geneeskundige behandeling), en onderdeel i (voordeel uit vrijstelling verschuldigde sociale lasten), BelBES niet in de inkomstenbelasting maar in de loonbelasting te worden opgenomen.

De Raad wijst er daarnaast op dat, anders dan in de toelichting is gesteld, op grond van artikel 2.15, eerste lid, BelBES de kosten van verwerving volledig van het loon aftrekbaar zijn. Het niet opnemen van artikel 9, derde lid, Lv 1943 neemt de daarin opgenomen beperking weg. Het moge de bedoeling zijn uit vereenvoudigingsoogpunt en ter vermindering van de administratieve lasten de aftrek van verwervingskosten mee te nemen in de belastingvrije som, maar deze bedoeling is niet in de wet vastgelegd. Artikel 2.15, eerste lid, BelBES dient te worden geschrapt, hetgeen ook kan gelet op hetgeen hiervoor ten aanzien van winst uit onderneming is opgemerkt. De Raad adviseert de bepalingen met betrekking tot loon in vorenstaande zin aan te passen.

¹⁵ Op de winst uit onderneming hebben betrekking artikel 2.12, eerste lid, BelBES (algemene bepaling; aanduiding winst en aandeel in winst of overwinst), artikel 2.12, derde lid, BelBES (jaarwinst), artikel 2.12, vierde lid, BelBES (autokostenforfait), artikel 2.14, onderdeel f, BelBES (geruisloze omzetting), artikel 2.14, onderdeel j, BelBES (huurwaarde bedrijfswoning), artikel 2.15, eerste lid, BelBES (kosten van verwerving), artikel 2.15, tweede lid, BelBES (standsuitgaven), artikel 2.15, derde lid, BelBES (afschrijvingen), artikel 2.15, vierde lid, BelBES (vervroegde afschrijving), artikel 2.15, vijfde lid, BelBES (afschrijving aflopend recht), artikel 2.16 BelBES (investeringsaftrek), artikel 2.17 BelBES (niet aftrekbare kosten), artikel 2.18, eerste lid, BelBES (afschrijvingen), artikel 2.18, tweede lid, BelBES (af te schrijven bedrijfsmiddelen), artikel 2.18, derde lid, BelBES (ondernemingskosten), artikel 2.18, vierde lid, BelBES (niet in aftrek toegelaten kosten), artikel 2.18, vijfde lid, BelBES (herinvesteringsreserve), artikel 2.18, zesde lid, BelBES (opheffen herinvesteringsreserve), artikel 2.18, zevende lid, BelBES (samenloop), artikel 2.19 BelBES (regelmatige boekhouding).

Andere inkomsten uit arbeid

Andere inkomsten uit arbeid kunnen omschreven worden als het gezamenlijke bedrag van het resultaat uit een of meer werkzaamheden die geen winst uit onderneming of loon generen (vergelijk artikel 3.90 Wet IB 2001). Indien deze omschrijving in artikel 2.12 BelBES wordt opgenomen, kunnen de termen honorarium en vacatie- of presentiegeld uit artikel 2.12, eerste lid, BelBES worden geschrapt.

De bepalingen inzake de andere inkomsten uit arbeid zijn niet geheel gelijkgesteld aan die inzake winst uit onderneming. Zo worden deze inkomsten niet gecorrigeerd voor het privégebruik van een personenauto (artikel 2.12, vierde lid, BelBES) en mist de beperking van de uitsluiting van de bepaalde kosten (artikel 2.17, derde lid, BelBES) betekenis voor de andere inkomsten uit arbeid. Aan deze verschillen is in de artikelsgewijze toelichting geen aandacht gegeven. Dit dient alsnog te gebeuren. In de toelichting is evenmin aandacht gegeven aan de vraag of op de andere inkomsten uit arbeid kosten van verwerving in mindering kunnen worden gebracht (artikel 2.15, eerste lid, BelBES). Indien het winstregime van toepassing wordt verklaard op deze inkomsten, zouden in de omschrijving van winst uit onderneming deze inkomsten kunnen worden meegenomen. Indien het loonregime van toepassing zou worden verklaard, zou het in de lijn liggen geen aftrek voor verwervingskosten toe te staan. In ieder geval dient een keuze te worden gemaakt en in de BESib te worden vastgelegd.

De Raad adviseert de bepalingen met betrekking tot de andere inkomsten uit arbeid in vorenstaande zin aan te passen.

Voorgestelde vereenvoudigingen

Tot de voorgestelde vereenvoudigingen behoren het schrappen van de inkomsten uit vermogen uit de BESib en de invoering van een vast tarief van 30,4% waarin de premieheffing volks-, werknemers- en zorgverzekeringen is begrepen.

Het schrappen van de inkomsten uit vermogen is niet volledig gebeurd. De Raad wijst in dit kader op de opbrengst van rechten op periodieke uitkeringen, de winst uit aanmerkelijk belang en de persoonlijke lasten.

Periodieke uitkeringen en persoonlijke lasten

De in artikel 2.13 BelBES opgenomen omschrijving van de opbrengst van rechten op periodieke uitkeringen sluit de tot het vermogen behorende rechten op periodieke uitkering in. Deze moeten in het gekozen systeem worden geëlimineerd. Tot de periodieke uitkeringen zouden alsdan niet gerekend kunnen worden de periodieke uitkeringen en verstrekkingen die de tegenwaarde voor een prestatie vormen voor zover zij, tezamen met de krachtens het desbetreffende recht van de verzekeraar reeds ontvangen uitkeringen en verstrekkingen, de waarde van de prestatie te boven gaan. Alleen in het geval de premies ten laste van het belastbare inkomen zijn gebracht, zou de uitkering in de heffing kunnen worden betrokken. In deze gevallen ligt het echter voor de hand deze uitkeringen (fictief) als loon uit vroegere arbeid aan te merken. Hetzelfde geldt voor de periodieke (verzekerings)uitkeringen in verband met invaliditeit, ziekte of ongeval (zie artikel 3.4, zesde lid, BelBES en vergelijk artikel 11 Uitvoeringsbesluit LB 1965).

De omschrijving van artikel 2.13 BelBES zou vervangen dienen te worden door een limitatieve opsomming, zoals in artikel 2.30, derde lid, onderdeel c, BelBES is opgenomen. De te belasten opbrengsten uit periodieke uitkeringen worden dan beperkt tot de periodieke uitkeringen en verstrekkingen welke van publiekrechtelijke aard zijn of

rechtstreeks voortvloeien uit het familierecht, voor zover zij niet afkomstig zijn van bloed- of aanverwanten in de rechte lijn of in de tweede graad van de zijlijn.

Als tegenhanger van de omstandigheid dat de inkomsten uit vermogen niet in de inkomstenbelastingheffing worden begrepen, dient ook de aftrek als persoonlijke last van de betaalde of verstrekte uitkeringen die bij de ontvanger als inkomsten uit vermogen zijn aan te merken, niet mogelijk te zijn. Op grond hiervan dient artikel 2.23, eerste lid, onderdeel a, BelBES te worden geschrapt.

Uit een oogpunt van vereenvoudiging en mede gelet op hetgeen hiervoor ten aanzien van de persoonlijke dienstverlening is opgemerkt, geeft de Raad in overweging ook de verstrekking van termijnen van (persoonlijke) pensioenen, die niet veelvuldig zullen voorkomen, te schrappen (artikel 2.23, eerste lid, onderdeel b, BelBES).

In de toelichting is geen aandacht gegeven aan de vraag of op de periodieke uitkeringen kosten van verwerving in mindering dienen te blijven worden gebracht (artikel 2.15, eerste lid, BelBES). Indien het loonregime van toepassing zou worden verklaard, zou het in de lijn liggen geen aftrek voor verwervingskosten toe te staan. In ieder geval dient een keuze te worden gemaakt en in de BESib te worden vastgelegd.

Tot de persoonlijke lasten worden ook de premies van levensverzekeringen gerekend (artikel 2.23, eerste lid, onderdeel c, BelBES). Gelet op de omschrijving van levensverzekering (artikel 2.4, onderdeel c, BelBES) vallen hieronder ook niet alleen verzekeringen die recht geven op periodieke uitkeringen, maar ook kapitaalverzekeringen. In de BESib is niet opgenomen, dat de uitkeringen van kapitaal op deze verzekeringen in de belastingheffing worden betrokken, hetgeen de Raad passend oordeelt. Er is dan geen reden de premies voor deze verzekeringen in aftrek toe te laten.

De Raad adviseert de bepalingen met betrekking tot de periodieke uitkeringen en persoonlijke lasten in vorenstaande zin aan te passen.

Winst uit aanmerkelijk belang

Ook voor de bepalingen met betrekking tot de winst uit aanmerkelijk belang geldt, dat de kenbaarheid van het object van heffing door het dooreenlopen van de systeemlijnen die zijn ontleend aan de Wet IB 1914 zoals overgenomen in de Lv 1943, en de Wet IB 1964 in samenhang met de Wet LB 1964 meer dan nodig is heeft geleden. Dit dient in de hiervoor aangeduide inhaalslag te worden hersteld.

De Raad merkt in dit kader op, dat tussen artikel 2.14, onderdeel d, BelBES en de aanmerkelijk belangregeling strijdigheid bestaat.

De Raad adviseert artikel 2.14, onderdeel d, BelBES te schrappen, mede omdat deze bepaling voor de bepaling van hetgeen onder inkomen dient te worden verstaan, kan worden gemist.

Daarnaast merkt de Raad op, dat in de toelichting geen aandacht is gegeven aan de plaats die de aanmerkelijk belangregeling inneemt in de vereenvoudigde BESib en het BES-stelsel. Deze analyse kan niet worden gemist, aangezien het niet vanzelfsprekend is dat in het nieuwe stelsel een plaats voor de aanmerkelijk belangregeling dient te worden ingeruimd.

De pijlers waarop de rechtvaardiging voor de aanmerkelijk belangheffing rust, zijn nog steeds de machtspositie van de aanmerkelijk belanghouder in de vennootschap en de beschikkingsmacht over de reserves. Door zijn machtspositie kan de aanmerkelijk belanghouder veelal zelfstandig de omvang van de winstuitdelingen bepalen, althans

daarop grote invloed uitoefenen. Hij heeft aldus de mogelijkheid een anti-fiscale uitdelingspolitiek te voeren. Materieel heeft de aanmerkelijk belangheffing mede het karakter van een voorschothetfing op de inkomstenbelastingheffing over de uitgedeelde winst gekregen. Bij de ingrijpende wijziging van het aanmerkelijk belangregime in 1996 is de heffing omgebouwd tot een subjectieve heffing. Alle voordelen die bij de aanmerkelijk belanghouder opkomen worden in de heffing betrokken zonder onderscheid te maken tussen winstuitkeringen en vermogensresultaten. Bij deze regimewijziging is een meer fundamentele bezinning op de regeling als zodanig achterwege gebleven. Niet ter discussie is gesteld dat aan het toen vigerende stelsel ten grondslag lag dat voor de totaliteit van aandeelhouders als inkomen moest worden beschouwd de gehele door de vennootschap gedurende haar bestaansperiode behaalde en aan die aandeelhouders als zodanig toekomende winst. De heffing over dit inkomen kan plaatsvinden enkel over het bedrag en op het tijdstip van de uitkering van die winst (objectieve heffing), maar daarnaast ook bij vervreemding van de aandelen omdat de opeenvolgende koerswinsten en -verliezen elkaar uiteindelijk opheffen, mits de liquidatie-uitkering ten minste het op de aandelen gestorte kapitaal bedraagt.

Gelet op deze achtergrond van het aanmerkelijk belangregime zal uitdrukkelijk gemotiveerd dienen te worden of in de BESib de regeling moet worden aangemerkt als een compenserende heffing bij de materieel als ondernemers aan te merken groot-aandeelhouders over de winst van de vennootschap tegenover de inkomstenbelastingheffing over de winst uit onderneming bij particuliere ondernemers, dan wel als een heffing over de opbrengst van aandelen die vergelijkbaar is met de opbrengst van ter beurze genoteerde aandelen. In het eerste geval zou het tarief van de heffing moeten aansluiten bij het inkomstentarief over de winst uit onderneming (30,4%), aangezien geen winstbelasting van de vennootschap wordt geheven, in het laatste geval zou de aanmerkelijk belangheffing dienen te worden geschrapt, omdat in de BESib geen heffing over inkomsten uit vermogen is opgenomen.

Voor zover de aanmerkelijk belangregeling zou moeten worden aangemerkt als een voorschothetfing voor de Opb, merkt de Raad op dat tussen de Opb en de aanmerkelijk belangheffing geen aansluiting bestaat, aangezien tot de opbrengst waarover de Opb wordt geheven (artikel 5.1 BelBES), ook baten worden gerekend die als vervreemdingsvoordelen in de aanmerkelijk belangregeling worden aangemerkt (artikel 2.21, vierde lid, BelBES) en waarvoor geen verrekening van de Opb als voorheffing geldt (artikel 2.39, tweede lid, onderdeel b, BelBES). Ook dient bij een kwalificatie als voorschothetfing gemotiveerd te worden dat de uitbreiding van de aanmerkelijk belangheffing tot de (rente op) schuldvorderingen op de vennootschap (artikel 2.21, derde lid, BelBES) passend is. Tevens dient gemotiveerd te worden dat de verzwaaring van de uitvoering van de BESib opweegt tegen de (tijdelijke) budgettaire opbrengst, gelet op het tarief van 5% van beide heffingen. De Raad merkt hierbij op, dat artikel 2.35, derde lid, BelBES nog aangevuld moet worden met een regeling ingeval verlies uit aanmerkelijk belang wordt geleden. Dit vormt een complicerende factor waar nog geen rekening mee is gehouden, maar het is onjuist aanmerkelijk belangvoordelen te belasten tegen 5% en aanmerkelijk belangverliezen van het overig inkomen af te trekken tegen 30,4%.

Tevens dient bij de afweging de exithetfing (artikel 2.21, vierde lid, onderdeel g, BelBES) en het opleggen van conserverende aanslagen in deze gevallen (artikel 2.38 BelBES) te worden betrokken.

In ieder geval dient bij de aanmerkelijk belangheffing onderscheid te worden gemaakt naar de achterliggende winst van de vennootschap. Indien deze winst bestaat uit niet-beleggingsinkomsten (actieve vennootschap), gelden vorenstaande opmerkingen over het karakter van de aanmerkelijk belangregeling. Indien deze winst bestaat uit beleggingsinkomsten (beleggingsmaatschappij) en deze inkomsten direct bij uitkering of indirect bij vervreemding van de aandelen genoten worden, bestaat voor een heffing in een inkomstenbelasting die niet heft over inkomsten uit vermogen, geen grondslag, omdat de inkomsten uit vermogen die direct worden genoten buiten de BESib blijven. De regeling dient op dit punt aangepast te worden. Evenzo bestaat voor het belasting van een forfaitair rendement bij beleggingsmaatschappijen (artikel 2.22, tweede en derde lid, BelBES) in een inkomstenbelasting die niet heft over inkomsten uit vermogen, geen grondslag. Deze bepalingen dienen geschrapt te worden.

De Raad adviseert in het licht van het vorenstaande het opnemen van een aanmerkelijk belangregime in de BESib te heroverwegen.

Bedrag der belasting

De Raad wijst erop, dat voor de berekening van de te betalen inkomstenbelasting het belastbaar inkomen eerst dient te worden verminderd met de belastingvrije som. Het tarief van 30,4% wordt vervolgens op dit saldo toegepast. Artikel 2.35, vierde tot en met zesde lid, BelBes dient daartoe vooraf te gaan aan artikel 2.35, eerste lid, BelBES en artikel 2.35, eerste tot en met derde lid, dient zodanig te worden aangepast dat het tarief alleen op het saldo wordt toegepast.

De Raad adviseert artikel 2.35 BelBES in deze zin aan te passen.

10. Hoofdstuk III Loonbelasting

Vergelijking heffingswetten

Bij de vergelijking van de BESib en de Wet LB 1964 wordt voorbijgegaan aan de omstandigheid, dat veel regelingen in de Wet LB 1964 veel uitgebreider en gedetailleerder zijn geregeld, alsmede dat bedragen aanmerkelijk afwijken. Alleen verschillen die bestaan in het niet opnemen van belangrijke onderdelen van de heffingen of onderdelen die de uitvoering belangrijk vergemakkelijken, worden in dit onderdeel van het advies in aanmerking genomen.

Uit de vergelijking komt naar voren ten aanzien van het begrip dienstbetrekking, dat dit ruim is omschreven, en ten aanzien van het voorwerp van belasting, dat in de BESib de regeling met betrekking tot de aanspraken niet is uitgeschreven en de zogenoemde huispersoneelregeling en eindheffingsregeling niet zijn opgenomen.

Dienstbetrekking/huispersoneel

In artikel 3.3, eerste lid, BelBES is bepaald, dat als dienstbetrekking wordt beschouwd elke arbeidsverhouding, waarbij een gezagsverhouding bestaat tussen degene die werk opdraagt en degene die het uitvoert. Deze omschrijving omvat aldus ook de particuliere opdrachtgever die aanwijzingen kan geven op welke wijze een werk dient te worden uitgevoerd. Uit het bepaalde in artikel 3.3, tweede lid, onderdeel f, BelBES lijkt echter te volgen dat onder het begrip "dienstbetrekking" zoals omschreven in artikel 3.3, eerste lid, BelBES, niet wordt begrepen de rechtsverhouding met degene die het werk uitvoert in de uitoefening van een onderneming of een zelfstandig uitgeoefend beroep. De Raad adviseert de bepaling te verduidelijken.

Hij kan zich vinden in de beperking van het begrip dienstbetrekking, indien degene die zich anders dan als ondernemer verbindt om persoonlijk een werk tot stand te brengen tegen een te betalen prijs, handelt met een particuliere opdrachtgever (artikel 3.3, derde lid, BelBES). Het ontgaat de Raad echter om welke reden deze beperking van het begrip dienstbetrekking ook plaatsvindt indien de overeenkomst is aangegaan met de Staat of met een van de openbare lichamen. Deze beperking dient in de artikelsgewijze toelichting te worden gemotiveerd, waarbij tevens dient te worden aangegeven hetgeen met “de Staat” in deze bepaling wordt bedoeld.

Met betrekking tot de particuliere opdrachtgevers wijst de Raad er tevens op, dat in de BESlb een met artikel 5 Wet LB 1964 overeenkomstige bepaling ontbreekt. Hierin is bepaald dat als dienstbetrekking niet wordt beschouwd de arbeidsverhouding van degene die uitsluitend of nagenoeg uitsluitend diensten verricht ten behoeve van het huishouden van de natuurlijke persoon tot wie hij in dienstbetrekking staat, indien hij de diensten doorgaans op minder dan vier dagen per week verricht, alsmede dat onder het verrichten van diensten ten behoeve van een huishouden voor de toepassing van dit artikel mede wordt verstaan het verlenen van zorg aan de leden van dat huishouden. Artikel 3.3, eerste lid, juncto artikel 3.3, tweede lid, BelBES dekt deze regeling niet.

De Raad adviseert teneinde de uitvoering van de BESlb zoveel mogelijk te vereenvoudigen geen dienstbetrekking aan te nemen in particuliere verhoudingen. Het loon wordt in deze verhoudingen voor de inkomstenbelastingheffing dan aangemerkt als andere inkomsten uit arbeid.

Aanspraken

In de toelichting wordt ten aanzien van pensioenen opgemerkt¹⁶ dat in het wetsvoorstel wordt voorgesteld de zogenoemde omkeerregeling overeenkomstig de Nederlandse situatie aan te passen. Deze aanpassing dient tot verdergaande wijziging van de BESlb te leiden dan is voorgesteld. In artikel 3.6, eerste lid, BelBES is bepaald, dat loon is al hetgeen onder welke naam of vorm ook uit een bestaande of vroegere dienstbetrekking wordt verkregen. Onder deze omschrijving vallen ook aanspraken, waaronder aanspraken op pensioen, om na verloop van tijd of onder een voorwaarde een of meer uitkeringen of verstrekkingen te ontvangen (vergelijk artikel 10, tweede lid, Wet LB 1964). Deze aanspraken worden in aanmerking genomen naar hun waarde in het economische verkeer. Teneinde de omkeerregeling in te voeren dient in de BESlb te worden bepaald dat tot het loon niet behoren (onder meer) aanspraken, die berusten op een pensioenregeling. Hetzelfde geldt ten aanzien van aanspraken ingevolge sociale verzekeringswetten of uit hoofde van een recht op geneeskundige behandeling en verpleging. Teneinde de aanspraakregeling sluitend te maken dient in de BESlb tevens te worden bepaald, dat tot het loon evenmin horen uitkeringen en verstrekkingen ingevolge een aanspraak die tot het loon behoort. Tevens dient te worden bepaald, dat ook de verplichte bijdragen van werknemers ingevolge een pensioenregeling niet tot het loon behoren; met deze bijdragen dient niet eerst bij de herleiding tot het voljaarsloon rekening te worden gehouden (artikel 3.11, vierde lid, BelBES). De volledige pensioenuitkeringen worden nadien bij de werknemer als loon uit vroegere dienstbetrekking belast.

Indien deze bepalingen in de BESlb worden opgenomen, kan artikel 3.6, derde lid, onderdelen a, c, d en e, BelBES vervallen. Indien beoogd wordt het recht op een eenmalige uitkering bij overlijden volledig vrij te stellen, dienen zowel de aanspraak op

¹⁶ Hoofdstuk 4) BES belastingen, onder Pensioenen.

als de uitkering van deze overlijdensuitkeringen niet tot het loon te worden gerekend (artikel 3.6, derde lid, onderdeel b, BelBES).

De Raad adviseert de bepalingen met betrekking tot het loonbegrip in vorenstaande zin aan te passen.

Eindheffingsregeling

In artikel 31 Wet LB 1964 is de zogenoemde eindheffingsregeling opgenomen. Op grond van deze regeling kan volstaan worden met een loonbelastingheffing van de werkgever zonder toerekening van het loon waarover wordt geheven aan individuele werknemers. Deze regeling is met name van betekenis bij naheffing over loon waarop (ten onrechte) geen loonbelasting is ingehouden, zoals kostenvergoedingen waarvan de werkgever ten onrechte heeft aangenomen dat deze onbelast vergoed konden worden. Een overeenkomstige bepaling is in de BESlb niet opgenomen.

De Raad adviseert teneinde de uitvoering van de BESlb zoveel mogelijk te vereenvoudigen dit alsnog te doen.

Fictief loon

In artikel 3.9 BelBES is bepaald, dat ten aanzien van de werknemer die arbeid verricht ten behoeve van een lichaam waarin hij een aanmerkelijk belang heeft, het in een kalenderjaar genoten loon ten minste wordt gesteld op USD 30.000. Uit de toelichting is af te leiden dat deze regeling met name ziet op op de BES-eilanden gevestigde vennootschappen. De in artikel 2.21 BelBES opgenomen aanmerkelijk belangregeling heeft echter ook betrekking op buiten de BES-eilanden gevestigde vennootschappen. De Raad adviseert artikel 3.9 BelBES te verduidelijken.

Tarief

De Raad merkt op, dat bij een vast tarief van 30,4% de wijze van berekening en inhouding vereenvoudigd kan worden. Ook voor de loonbelasting zou volstaan kunnen worden met een loonsomheffing over de totale loonsom, zoals thans reeds wordt voorgesteld ten aanzien van de premieheffing. Op deze loonsomheffing dient enkel in mindering te worden gebracht een bedrag van USD 38,46 voor elke dag dat een werknemer in dienst is (of USD 19,23 per halve dag). Dit bedrag correspondeert met een belastingvrije som van USD 10.000 voor de inkomstenbelastingheffing van een belastingplichtige. De herleiding tot een voljaarsloon (artikel 3.11 BelBES) kan aldus aanmerkelijk vereenvoudigd worden.

Evenzo kan artikel 3.12, derde tot en met zesde lid, BelBES vervallen, aangezien bij een vast tarief geen loonbelastingtabellen nodig zijn.

De Raad adviseert teneinde de uitvoering van de BESlb zoveel mogelijk te vereenvoudigen de wijze van berekening in vorenstaande zin aan te passen.

11. Hoofdstuk IV Vastgoedbelasting

Tijdvak en peildatum

De vastgoedbelasting is een belasting op het rendement op grond en de daarop aanwezige onroerende zaken. Het rendement wordt forfaitair bepaald naar rato van de waarde van de onroerende zaken en gesteld op 4% van die waarde. De waarde van de onroerende zaak wordt vastgesteld volgens artikel 39 FinBES. Dit is de waarde die aan de onroerende zaak dient te worden toegekend, indien de volle en onbezwaarde eigendom daarvan zou kunnen worden overgedragen en de verkrijger de zaak in de staat waarin die zich bevindt, onmiddellijk en in volle omvang in gebruik zou kunnen

nemen. In afwijking hiervan wordt de waarde van een onroerende zaak bepaald op de vervangingswaarde indien dit leidt tot een hogere waarde. Bij de berekening van de vervangingswaarde wordt rekening gehouden met de aard en de bestemming van de zaak en de sedert de stichting van de zaak opgetreden technische en functionele veroudering, waarbij de invloed van latere wijzigingen in aanmerking wordt genomen. Voor een goede en zelfstandige leesbaarheid van artikel 4.7 BelBES dient niet naar artikel 39 FinBES te worden verwezen, maar dient de bepaling in artikel 4.7 BelBES te worden uitgeschreven. Hetzelfde geldt voor de verwijzing naar artikel 41 FinBES bij waardeverandering als gevolg van een verbouwing of sloop en soortgelijke gebeurtenissen.

De Raad mist in hoofdstuk IV het tijdvak waarover de Vgb wordt geheven. Uit de toelichting is af te leiden, dat beoogd wordt hiervoor het kalenderjaar te nemen en de heffing te baseren op de waarde bij het begin van het kalenderjaar.

De Raad adviseert de Vgb in vorenstaande zin aan te vullen.

Tevens merkt de Raad op, dat slechts in beperkte mate zal kunnen worden aangesloten bij de lokale grondbelasting omdat de waarde voor die belasting zal worden bepaald op een peildatum die één jaar ligt voor het belastingtijdvak en zal gelden voor vijf jaar (artikel 40 FinBES). Bovendien wordt bij de waardebepaling een aantal correcties in aanmerking genomen (artikel 42 FinBES) die niet voor de waardebepaling van de Vgb gelden.

Belastingplicht

In artikel 4.3, onderdeel f, BelBES is bepaald, dat de Vgb niet wordt geheven ter zake van voordelen uit onroerende zaken, voor zover het genot krachtens eigendom, bezit of beperkt recht in handen is van een lichaam als bedoeld in artikel 5.2, tweede lid, BelBES. Laatstgenoemd artikel bepaalt, dat een lichaam dat op de BES-eilanden is gevestigd of op de BES-eilanden geacht wordt te zijn gevestigd, voor de toepassing van de Opb geacht wordt in Nederland te zijn gevestigd. In samenhang bezien leiden deze bepalingen ertoe, dat de Vgb niet kan worden geheven van deze lichamen. Dit strijdt met de artikelsgewijze toelichting op artikel 4.3, onderdeel f, BelBES. Beoogd wordt alleen de op de BES-eilanden gevestigde lichamen die onderworpen zullen worden aan de Wet Vpb 1969, vrij te stellen teneinde cumulatie te voorkomen van een heffing naar de winst en de Vgb, die voor lichamen een soort forfaitaire winstheffing is. Hiertoe dient artikel 4.3, onderdeel f, BelBES te worden aangevuld met de bepaling, dat de vrijstelling niet geldt voor de in artikel 5.2, derde en vierde lid, BelBES bedoelde lichamen.

De Raad adviseert artikel 4.3, onderdeel f, BelBES aan te passen.

De Raad merkt in dit kader op, dat een vrijstelling van de Vgb voor lichamen die op de BES-eilanden gevestigd zijn maar aan de vennootschapsbelastingheffing worden onderworpen, spanning oproept met de Vgb-heffing van lichamen die in het Europese deel van Nederland gevestigd zijn en onroerende zaken op de BES-eilanden bezitten. In de toelichting is geen aandacht gegeven aan deze situatie. Dit dient alsnog te geschieden, waarbij dient te worden aangegeven op welke wijze en voor welke gevallen in de Wet Vpb 1969 de cumulatie van de heffingen zal worden voorkomen. De Raad adviseert de toelichting op dit punt aan te vullen.

Heffing

Artikel 4.9, eerste lid, BelBES bepaalt, dat de belasting wordt geheven bij wege van aanslag. Gelet op de artikelen 8.1, 8.2 en 8.5 BelBES gaat aan de aanslagregeling een aangifte vooraf. De belastingplichtigen dienen op grond daarvan eerst zelf de waarde van de onroerende zaken te schatten. Dit is in afwijking van de wijze waarop lokale belastingen zullen worden geheven. Indien beoogd wordt deze wijze van heffing te gaan volgen, dienen de formele bepalingen van hoofdstuk IV dienovereenkomstig te worden aangevuld. Daarbij dient tevens te worden gezien of en in hoeverre artikel 4.7, tweede lid, BelBES leidt tot een afzonderlijke beschikking waartegen bezwaar en beroep openstaat.

De Raad adviseert de heffing van de Vgb opnieuw te bezien.

12. Hoofdstuk V Opbrengstbelasting*Vergelijking heffingswetten*

Bij de vergelijking van de Opb en de Wet Div.bel. 1965 wordt voorbijgegaan aan de omstandigheid, dat veel regelingen in de Wet Div.bel. 1965 veel uitgebreider en gedetailleerder zijn geregeld, alsmede dat bedragen afwijken. Alleen verschillen die bestaan in het (niet) opnemen van belangrijke onderdelen van de heffingen, worden in dit onderdeel van het advies in aanmerking genomen.

Uit de vergelijking komen uitbreidingen in de Opb ten aanzien van het voorwerp van belasting, alsmede een eigen regeling van de inhoudingsplichtigen naar voren.

Voorwerp van belasting

In de toelichting is geen aandacht gegeven aan het voorwerp van belasting anders dan dat gesteld is de opbrengst, de uitdeling van winst in welke vorm dan ook, in de belastingheffing te willen betrekken. Niet aangeduid is of beoogd wordt alleen over de op de BES-eilanden gegenereerde winst te heffen, of dat beoogd wordt de wereldwinst van de vennootschap te belasten. Voor eerstgenoemde mogelijkheid zijn in de toelichting en de Opb aanknopingspunten te vinden, in het bijzonder door het ontbreken van een winstbelasting, het koppelen van de inhoudingsplicht aan het gevestigd zijn op een van de BES-eilanden en het opnemen in artikel 5.6 BelBES van een fictieve uitdeling van het vermogen. Tegen deze mogelijkheid spreekt echter het ontbreken van een zogenoemde step-upregeling bij het zich vestigen op de BES-eilanden.

Daarbij is tevens op te merken, dat met betrekking tot de belastingdestinataris (artikel 5.4 BelBES) is bepaald, dat de Opb onder meer wordt geheven van de opbrengst van aandelen in op de BES-eilanden gevestigde lichamen als bedoeld in artikel 5.2 BelBES. Deze verwijzing naar artikel 5.2 BelBES roept evenals de verwijzingen in de artikelen 5.1, onderdeel b, en 5.11, eerste lid, BelBES verwarring op. De bepalingen zijn echter in de artikelsgewijze toelichting op dit punt niet toegelicht. Uit het algemeen deel van de toelichting is echter af te leiden, dat wordt beoogd dat de Opb alleen van toepassing is op lichamen als bedoeld in artikel 5.2, derde en vierde lid, BelBES, aangezien ten aanzien van de overige op de BES-eilanden gevestigde lichamen de Wet Div.bel. 1965 zal gaan gelden.

In de toelichting is evenmin aandacht gegeven aan de op grond van artikel 1.2, onderdeel c, BelBES mede onder lichamen begrepen verenigingen en andere rechtspersonen, maat- en vennootschappen en doelvermogens. Toegelicht dient te worden waarom de uitdelingen van winst of opbrengst van deze rechtsfiguren niet onder de Opb gebracht zijn. Daarbij dient tevens aandacht gegeven te worden aan de

uitdelingen van open en besloten fondsen voor gemene rekening alsmede aan uitdelingen door niet op de BES-eilanden gevestigde lichamen die activiteiten uitoefenen op de BES-eilanden.

De Raad adviseert in de toelichting aandacht te geven aan de aard van het voorwerp van belasting van de Opb en de artikelen 5.1, onderdeel b, 5.4 en 5.11, eerste lid, BelBES aan te passen.

Plaats van vestiging

De aard van het voorwerp van belasting van de Opb is ook van belang voor de vraag of artikel 5.2, eerste lid, BelBES noodzakelijk is. Deze bepaling stemt overeen met artikel 1, derde lid, Wet Div.bel. 1965. Deze bepaling is in de Wet Div.bel. 1965 opgenomen om tegen te gaan dat door het verplaatsen van de zetel van een vennootschap de heffing van dividendbelasting over niet uitgedeelde winsten onmogelijk zou worden gemaakt. Het doel van de bepaling is voornamelijk preventie van het op die manier ontgaan van dividendbelasting. Gelet op de exitregeling van artikel 5.6, eerste lid, BelBES is de heffing van Opb zeker gesteld bij zetelverplaatsing. Op grond hiervan is de bepaling overbodig en kan deze worden geschrapt.

Evenzo kan artikel 5.2, tweede lid, BelBES in deze vorm worden gemist. Dit artikel bewerkt niet dat de op de BES-eilanden gevestigde lichamen, waarvoor het Opb-regime niet dient te gelden, onderworpen worden aan de (Nederlandse) vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Daarvoor is een uitdrukkelijke bepaling nodig, hetzij in een afzonderlijk hoofdstuk van de BelBES waarin wordt bepaald dat deze lichamen belastingplichtig zijn alsmede dat de Wet Vpb 1969 en de Wet Div.bel. 1965 op deze lichamen van overeenkomstige toepassing zijn, hetzij dat deze lichamen niet worden belast op een van de BES-eilanden alsmede dat in de Wet Vpb 1969 en de Wet Div.bel. 1965 uitdrukkelijk wordt bepaald dat deze lichamen aan die belastingen zijn onderworpen. Vestigingsplaatsficties zijn hiervoor niet nodig. Uit de toelichting kan worden afgeleid, dat laatstgenoemde variant wordt beoogd. In dat geval kan worden volstaan met het opnemen in de Opb van de bepaling dat uitdelingen van deze lichamen niet aan de Opb onderworpen zijn. In de aanvullende bepalingen van de BelBES dienen vervolgens de daartoe strekkende wijzigingen van de Wet Vpb 1969 en de Wet Div.bel. 1965 te worden opgenomen. Het voorgestelde artikel 5.2, tweede lid, BelBES is inhoudsloos, omdat de Opb geen betrekking heeft op in Nederland gevestigde lichamen, en de fictie enkel inhoudt dat de lichamen voor de toepassing van de Opb in Nederland gevestigd zijn.

De Raad adviseert de Opb in vorenstaande zin aan te passen.

Sfeerovergang

De hoofdregel voor op de BES-eilanden gevestigde lichamen is dat zij (Nederlands) vennootschapsbelastingplichtig zullen worden. Hierop gelden als uitzonderingen van rechtswege de lichamen die zijn toegelaten tot een handels- en dienstentrepot en bij beschikking de op de BES-eilanden actieve lichamen, de lichamen die voltijds aan ten minste drie op de BES-eilanden wonende natuurlijke personen voltijds blijvend werk verschaffen en beschikken over een onroerende zaak met een waarde van ten minste USD 50.000, alsmede houdstermaatschappijen die voor ten minste 50% deelnemen in lichamen die zijn toegelaten tot een handels- en dienstentrepot of in op de BES-eilanden actieve lichamen, en voor ten minste 95% worden gehouden door een op de BES-eilanden wonende natuurlijke persoon. Deze lichamen worden niet onderworpen aan een belasting naar de winst maar zijn inhoudingsplichtig voor de Opb. Zodra deze

lichamen niet meer voldoen aan de voorwaarden of na een verloop van tien jaar na het nemen van de beschikking, vervalt de inhoudingsplicht voor de Opb en worden zij mits dit in de Wet Vpb 1969 is geregeld, (Nederlands) vennootschapsbelastingplichtig; er treedt dan sfeerovergang op. In het wetsvoorstel is in artikel 5.6 BelBES een regeling getroffen voor deze sfeerovergang, maar in de toelichting is niet aangegeven op welke wijze in de Wet Vpb 1969 deze sfeerovergang zal worden geregeld. Van belang hierbij is onder meer het tijdstip waarop de sfeerovergang plaatsvindt (tijdstip niet meer voldoen aan de voorwaarden, begin of einde kalenderjaar), omdat de Opb een tijdstipbelasting is en de vennootschapsbelasting een periodebelasting is. Dit speelt onder meer bij een lichaam dat onder de Opb valt op grond van de omstandigheid, dat het aan ten minste drie op de BES-eilanden wonende personen voltijds blijvend werk verschaft en een van de drie personeelsleden overlijdt of ontslag neemt. Van rechtswege vindt dan sfeerovergang plaats en bij het aantrekken van een vervangend personeelslid dient opnieuw op verzoek een beschikking te worden genomen. Dit "jojoën" tussen Opb- en vennootschapsbelastingheffing dient vermeden te worden. Ook indien een op de BES-eilanden gevestigd lichaam eerst aan de (Nederlandse) vennootschapsbelasting is onderworpen en vervolgens Opb-plichtig wordt, dient deze sfeerovergang geregeld te worden, waarbij de problematiek gecompliceerder ligt. Op grond van het stelsel van de Wet Vpb 1969 wordt bij het einde van de belastingplicht afgerekend over de stille en fiscale reserves, maar vindt geen aanpassing van het fiscaal erkende kapitaal tot de waarde in het economische verkeer plaats. Zonder nadere regeling wordt alsdan een Opb-claim gevestigd op de nog niet uitgedeelde winst van deze vennootschap. Aangezien de Opb beoogt de op de BES-eilanden gegenereerde winst bij uitdeling te belasten, dient een zogenoemde step up plaats te vinden teneinde dubbele belastingheffing te voorkomen. Hetzelfde geldt bij vestiging op de BES-eilanden van een voordien in een andere mogendheid gevestigd lichaam. Ook voor deze gevallen dient een soortgelijke regeling te worden getroffen. De Raad adviseert het voorstel in vorenstaande zin aan te vullen alsmede in de toelichting aandacht te geven aan de overeenkomstige regelingen die in de Wet Vpb 1969 getroffen zullen worden.

Toepassing verdragen

Aangenomen dient te worden dat, indien de gerechtigde tot de uitdeling inwoner is van een van de andere delen van het Koninkrijk of een verdragsland, de heffing van de Opb niet mogelijk is, aangezien het uitdelende lichaam voor de toepassing van de BRK en de verdragen geen inwoner van de BES-eilanden is, omdat het lichaam op de BES-eilanden niet is onderworpen aan belasting (artikel 2, eerste lid, onderdeel d, BRK en artikel 4, eerste lid, OESO Modelverdrag). De uitdeling valt daarom niet onder artikel 11 BRK of artikel 10 van het OESO-modelverdrag of enige andere specifiek in de BRK of verdragen genoemde inkomsten. De uitdeling valt in deze gevallen onder de "overige inkomsten" waarover slechts de woonstaat van de genietter mag heffen (artikel 20 BRK en artikel 21 OESO Modelverdrag). De Raad adviseert aan dit aspect in de toelichting aandacht te geven.

Vermijding oneigenlijk gebruik

In de toelichting¹⁷ is opgemerkt, dat ter waarborging van de internationale aanvaardbaarheid twee relatief eenvoudig toepasbare en uitvoerbare heffingen (Vgb en Opb) worden voorgesteld ter vervanging van de winstbelasting, alsmede dat wordt

¹⁷ Hoofdstuk 4) BES belastingen.

voorzien in een anti-misbruikregeling. Deze laatste regeling betreft de hiervoor aangeduide (Nederlandse) vennootschapsbelastingheffing voor - kort gezegd - niet op de BES-eilanden actieve lichamen.

De Raad merkt op, dat relatief eenvoudig over de drempels die in artikel 5.2, derde en vierde lid, BelBES zijn opgeworpen voor de kwalificatie als "Opb-lichaam", gestapt kan worden, indien de belangen voor de kwalificatie groot genoeg zijn. In het bijzonder kan snel aan de voorwaarde van artikel 5.2, derde lid, onderdeel b, BelBES worden voldaan; voor een beleggingsmaatschappij volstaat bijvoorbeeld het in dienst hebben van een receptioniste/telefoniste, conciërge en tuinman voor kwalificatie. Indien de anti-misbruikregeling onvoldoende betekenis heeft, komt de internationale aanvaardbaarheid - en de verenigbaarheid met de Europese gedragscode voor belastingen op ondernemingen - ter discussie te staan. Dit geldt evenzeer indien en voor zover het stelsel, zoals hiervoor reeds is opgemerkt, constructiegevoelig is. De Raad adviseert opnieuw te bezien op welke wijze vermeden kan worden dat niet-actieve lichamen zich kunnen kwalificeren als Opb-lichaam.

13. Hoofdstuk VI Algemene bestedingsbelasting

Bij de vergelijking van de Abb en de overeenkomstige kostprijsverhogende belastingen die in het Nederlandse rijksbelastingstelsel¹⁸ zijn opgenomen, wordt voorbijgegaan aan de omstandigheid, dat veel regelingen in de kostprijsverhogende belastingen veel uitgebreider en gedetailleerder zijn geregeld, alsmede dat de tarieven afwijken.

Uit de vergelijking komt met name naar voren, dat voor de BES-eilanden gekozen is voor materieel een éénfase-heffing van de omzetbelasting en dat een met de Belastingen op milieugrondslag overeenkomende tariefstelling voor water en energie ontbreekt, terwijl ook geen heffing op afvalstoffen en verpakkingen is opgenomen. Van de Abb zijn onder meer vrijgesteld de levering van water, elektriciteit en gas. Voor dergelijke verschillen dient een objectieve en redelijke grond te bestaan.

De Raad adviseert in de toelichting op deze verschillen in te gaan en de voor deze verschillen bestaande objectieve en redelijke gronden aan te voeren.

14. Hoofdstuk VIII Formeel belastingrecht en invordering van BES-belastingen

In de toelichting is de keuze voor handhaving van het bestaande formele belastingrecht en belastingprocesrecht toereikend toegelicht. Dit laat onverlet dat ten aanzien van de rechtspraak in belastingzaken uitdrukkelijk dient te worden gemotiveerd om welke reden geen rechtspraak in twee feitelijke instanties plaatsvindt met betrekking tot de opgelegde bestuurlijke boeten, alsmede om welke reden de in artikel 8.108 BelBES opgenomen verhoging van 25% van het verschil tussen de door de Raad van beroep voor belastingzaken vastgestelde verschuldigde belasting en het bedrag van de belasting dat door de belastingplichtige in zijn beroepschrift is gesteld, is gehandhaafd. Voor laatstgenoemde verhoging, die materieel een straf op procederen inhoudt, ziet de Raad geen reden. Daartegenover merkt de Raad op, dat een griffierecht van USD 3 (artikel 8.110, eerste lid, BelBES) zodanig laag is, dat gekozen dient te worden tussen het niet heffen van een zodanig laag bedrag of het verhogen van het griffierecht tot een bedrag dat een zekere drempel vormt op het in beroep gaan tegen de uitspraak op bezwaar.

Tevens wijst de Raad op het niet toegelichte artikel 8.115 BelBES, dat bepaalt dat wanneer een strafvervolgning gepaard gaat met vordering van belasting, bijdrage, vergoeding of kosten, de kennisneming daarvan mede tot de bevoegdheid van de

¹⁸ Omzetbelasting, Belasting op personenauto's en motorrijwielen, Assurantebelasting en Belastingen op milieugrondslag.

strafrechter behoort. Het voegen van de strafprocedure en de belastingprocedure is bezwaarlijk aangezien het geheel verschillende procedures betreft, ieder met eigen actoren, vereiste materiekennis en procesregels.

De Raad adviseert het belastingprocesrecht op vorenstaande punten opnieuw te bezien.

15. Overgangsrecht

De Raad merkt op, dat in het wetsvoorstel behoudens in artikel 6.26 BelBES, geen overgangsrecht is opgenomen. In de toelichting is aan dit aspect geen aandacht gegeven.

Gelet op de invoering van het nieuwe BES-stelsel is het treffen van overgangsregelingen met betrekking tot het Nederlands-Antilliaanse stelsel noodzakelijk. Hierbij dienen ook regelingen getroffen te worden met betrekking tot bijzondere regelingen zoals de Garantieverordening Winstbelasting 1993. Tevens zullen andere wettelijke bepalingen aan het wetsvoorstel dienen te worden aangepast.

De Raad adviseert in overgangsbepalingen en aanpassingsbepalingen te voorzien.

16. Systematiek en samenhang

In de toelichting is aangegeven dat in het wetsvoorstel per hoofdstuk de bepalingen van een belastingsoort zijn opgenomen, conform de systematiek van de Wet op belastingen van rechtsverkeer (WBR).

De Raad acht deze opzet passend, maar stelt vast dat deze opzet in belangrijke mate niet is gerealiseerd. De uitwerking van de verschillende belastingen heeft verschillend en daardoor niet consequent plaatsgevonden. Ook is sprake van onvolkomenheden in de onderlinge samenhang tussen en binnen de hoofdstukken. Dit komt onder meer doordat in het wetsvoorstel anders dan in de WBR alle formele bepalingen zijn opgenomen. Dit vergt daardoor een andere benadering van de onderlinge samenhang tussen de heffingshoofdstukken enerzijds en hoofdstuk VIII met de formeelrechtelijke bepalingen anderzijds. De Raad verwijst voor een aantal voorbeelden naar de bij dit advies behorende bijlage 1.

De Raad adviseert het voorstel en de toelichting naar aanleiding van de opmerkingen in bijlage 1, met inachtneming van de in het advies gemaakte opmerkingen, aan te passen.

17. Eindoordeel; interimvoorziening

De Raad van State acht het voornemen van de regering om voor de BES-eilanden een fiscaal stelsel te ontwerpen dat is afgestemd op de bijzondere kenmerken van deze eilanden in vergelijking tot het Europese deel van Nederland, en dat daarbij voldoet aan eisen van eenvoud van uitvoering, op zichzelf een goede zaak. Daarbij merkt hij op dat eventuele afwijkingen ten opzichte van het fiscale stelsel zoals dat geldt voor het Europese deel van Nederland steeds toereikend zullen moeten zijn gemotiveerd. Deze eis van rechtvaardiging weegt zwaarder naarmate deze afwijking meer direct betrekking heeft op de beginselen die aan het Nederlandse belastingstelsel ten grondslag liggen. Overwegingen van doelmatigheid van uitvoering mogen daaraan niet op voorhand bovengeschiedt worden gemaakt. Verder wijst de Raad op punt 6 van dit advies, waarin hij een aantal randvoorwaarden heeft genoemd die hij van belang acht voor het ontwerpen van een nieuw fiscaal stelsel voor de BES-eilanden.

Op grond van de beoordeling van het voorgelegde voorstel in dit advies, met bijlagen, is de Raad van oordeel dat dit voorstel thans nog niet voldragen is, en aanmerkelijke aanpassing behoeft. Daarbij zijn ook vragen aan de orde van principiële aard, gelet op de beginselen die ten grondslag liggen aan het belastingstelsel van Nederland. Het gaat hier om een veelomvattende reparatieslag, gezien de vele en aanzienlijke technische tekortkomingen die zijn gesignaleerd in dit advies. Bovendien zal, gelet op de Samenwerkingsregeling Nederlandse Antillen en Aruba van 28 augustus 1985, overleg nodig zijn met de Koninkrijkspartners. Naar verwachting zal dit, uit een oogpunt van zorgvuldige voorbereiding, zodanig veel tijd en inspanning vergen dat het redelijkerwijs uitgesloten moet worden geacht dat een wel geheel voldragen wetsvoorstel op een zodanig tijdstip kan worden ingediend dat - ook - de BelBES tijdig voor de thans voorziene transitiedatum¹⁹ het Staatsblad zal kunnen hebben bereikt.

Dit roept de vraag op naar een wettelijke regeling van het fiscale stelsel voor de BES-eilanden voor de periode tussen de transitiedatum en het tijdstip waarop een wel voldragen nieuw fiscaal stelsel voor de BES-eilanden gereed kan zijn. Het ligt in de gegeven omstandigheden in de rede om voor de belastingwetgeving voor de BES-eilanden alsnog aansluiting te zoeken bij de algemene uitgangspunten zoals die zijn gekozen voor de staatkundige herstructurering, door vooralsnog terug te grijpen op de bestaande Nederlands-Antilliaanse belastingwetgeving. In de bedoelde tussenperiode kan dan het onderhavige voorstel worden aangepast en tevens de noodzakelijke wijziging van de BRK worden voorbereid.

De Raad is zich ervan bewust dat ook de weg van deze interimvoorziening niet zonder problemen is. Hiervoor, onder punt 1 van dit advies, is al gerefereerd aan de toelichting bij het onderhavige voorstel, waar is opgemerkt dat het Nederlands-Antilliaanse stelsel op een aanzienlijk aantal punten inmiddels verouderd is en deels niet wordt uitgevoerd, terwijl het bovendien voor de BES-eilanden - gezien hun bescheiden schaal - nog veel te ingewikkeld is. De Raad kan uit deze opmerkingen in de toelichting echter niet afleiden dat het nog voor een beperkte tijd voortgaan met dit Nederlands-Antilliaanse stelsel, als interimvoorziening, op onoverkomelijke bezwaren zou stuiten. Voor de hiervoor bedoelde tussenperiode lijkt dan ook een pragmatische koers het meest aangewezen, hetgeen aanvaardbaar is omdat deze tussenperiode van beperkte duur kan zijn.

18. Voor redactionele kanttekeningen verwijst de Raad naar de bij het advies behorende bijlage 2.

De Raad van State heeft mitsdien bezwaar tegen de opzet, inhoud en structuur van het voorstel van wet en geeft U in overweging dit niet aldus te zenden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal.

De Vice-President van de Raad van State,

¹⁹ Die is gelegen in het derde kwartaal van 2010.

Bijlage 1 bij punt 16 van het advies van de Raad van State betreffende no.W06.09.0159/III.

Systematiek en samenhang tussen en binnen de hoofdstukken

Hoofdstuk I Inleidende bepalingen

1. *Artikelen 1.1 en 1.7 BelBES*

Teneinde terstond duidelijk te maken om welke belastingen het gaat is het duidelijker om artikel 1.7 als eerste artikel op te nemen en daarna de definitieartikelen (conform de opzet van de Wet op belastingen van rechtsverkeer 1970 (WBR 1970), waar in de memorie van toelichting²⁰ ook naar wordt verwezen als het gaat om de systematiek van het opnemen van meerdere belastingen in één wet en conform de Wet belastingen op milieugrondslag (WBM)). In dat eerste artikel zou dan eveneens dienen te worden opgenomen dat deze wet op meer betrekking heeft dan alleen de heffing van bepaalde belastingen: zie hoofdstuk VIII en hoofdstuk IX. Artikel 1.1, tweede lid, BelBES kan dan worden meegenomen in de definitie van BES belastingen die is opgenomen in artikel 1.2, onderdeel d, BelBES.

2. *Artikelen 1.2 en 1.3 BelBES*

Bij de definitie van "BES-eilanden" in artikel 1.2, onderdeel h, BelBES zou sprake moeten zijn van de opsomming "de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba", waarbij het voor de hand ligt tevens de in artikel 1.3, onderdeel c, BelBES beschreven uitbreiding van het begrip BES-eilanden mee te nemen. Bij de definitie van "openbaar lichaam" in artikel 6.1, onderdeel a, BelBES - voor de onderlinge samenhang beter ook op te nemen in artikel 1.2 BelBES - zou van "openbaar lichaam Bonaire, Sint Eustatius of Saba" sprake moeten zijn, gelijk artikel 1, eerste lid, onderdeel a, van de Wet openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba (WOLBES). Het komt de duidelijkheid ten goede daarbij tevens artikel 2, tweede lid, WOLBES te incorporeren, waarin wordt aangegeven dat het openbaar lichaam Bonaire omvat de eilanden Bonaire "en Klein Bonaire".

Hoofdstuk II Inkomstenbelasting

3. *Algemeen*

Hoofdstuk VI (Abb) kent een logische opbouw met afdelingen die de kenmerkende elementen van een belasting bevatten (belastbaar feit, maatstaf en tarief van heffing, vrijstellingen, enzovoort). Hoofdstuk II en de andere hoofdstukken kennen een dergelijke opbouw veelal niet. Zo kent hoofdstuk V slechts drie titels. Daarnaast staan de kenmerkende elementen soms verwarrend door elkaar heen opgesomd. Voorbeelden daarvan zijn hoofdstuk IV (daar wordt hierna bij het desbetreffende hoofdstuk op ingegaan) en hoofdstuk II, titel 3, "Binnenlandse belastingplichtigen", dat eigenlijk over de heffingsgrondslag gaat. Ook de vormgeving verschilt. Bijvoorbeeld de hoofdstukken III (artikelen 3.1 - 3.4 BelBES) en VIII kennen een vormgeving waarbij de artikelen zelf een duiding van de inhoud kennen, terwijl bij andere hoofdstukken een dergelijke duiding ontbreekt. Van enige afstemming van de opbouw en van de vormgeving van titel-, paragrafen- en artikelduidingen in de diverse hoofdstukken, is geen sprake. Met het overnemen van

²⁰ Hoofdstuk 4) BES belastingen, eerste volzin.

de systematiek van de WBM en de WBR 1970 zou per belastinghoofdstuk dezelfde opbouw met voor een belasting kenmerkende elementen worden gerealiseerd.

4. *Artikel 2.2 BelBES*

Uit de aanhef van artikel 2.2, eerste lid, BelBES komt naar voren dat dit lid geldt voor "de toepassing van dit hoofdstuk en de daarop gebaseerde bepalingen". Het vijfde lid kent eenzelfde formulering. Het vierde lid daarentegen noemt alleen "dit hoofdstuk", terwijl het derde en zesde lid geen toepassingsgebied kennen.

5. *Artikelen 2.8 en 2.9 BelBES*

Artikel 2.8 BelBES is het equivalent van artikel 3 Lv 1943. Artikel 2.9 BelBES is het equivalent van artikel 12 Lv 1943. De complexe belastingtijdvakregeling van artikel 12 Lv 1943 is niet overgenomen. De eerste zin van artikel 12 Lv 1943 is daarmee het enige dat van dat artikel resteert. Die zin had in artikel 12 Lv 1943 een "kapstokfunctie" om de rest van artikel 12 Lv 1943 - immers ver verwijderd van artikel 3 Lv 1943 - in te leiden. Die zin voegt aldus niets toe aan hetgeen al was bepaald in dit artikel 3 Lv 1943. Dit impliceert dat artikel 2.9 BelBES beter kan worden opgenomen in artikel 2.8, eerste lid, BelBES.

6. *Artikel 2.11 BelBES*

De definitie van "eigen woning" in artikel 2.11 BelBES staat vanuit een oogpunt van wetgevingssystematiek op een vreemde plaats aangezien de eigen woning pas in artikel 23, eerste lid, onderdeel e, BelBES voor het eerst als zodanig wordt genoemd. Deze definitie hoort, zeker indien deze voor meerdere artikelen betekenis heeft (zoals voor artikel 2.14, onderdeel j, BelBES waar die betekenis overigens niet helder is aangezien daar slechts sprake is van "woning"), bij de definitiebepalingen in titel 1 te worden opgenomen.

7. *Artikelen 2.12 en 2.13 BelBES*

In artikel 2.13, eerste lid, BelBES geeft de zinsnede "niet aan een ambt of dienstbetrekking verbonden" een rangorde aan ten opzichte van artikel 2.12 BelBES. In het kader van de dienstbetrekking verstrekte huisvesting valt daarmee onder artikel 2.12 BelBES en niet onder artikel 2.13 BelBES. Die rangorde is minder helder dan die in de artikelen 6, eerste lid, respectievelijk 7, eerste lid, Lv 1943. Het niet schrappen van de in de toelichting op artikel 2.12, eerste lid, BelBES als betekenisloos aangeduide zinsnede in artikel 6, eerste lid, Lv 1943, zorgt voor meer helderheid.

8. *Artikelen 2.14 t/m 2.20 BelBES*

In artikel 2.14, aanhef, BelBES is het gebruik van "inkomen" niet zuiver. Ingevolge artikel 2.8, vierde lid, BelBES bestaat "inkomen" uit de optelsom van zuiver genoten opbrengsten. Anders gezegd, "zuiver" inkomen is de optelsom van de "onzuivere opbrengsten" - namelijk onderneming en arbeid (uitgewerkt in artikel 2.12 BelBES), periodieke uitkeringen (uitgewerkt in artikel 2.13 BelBES) en aanmerkelijk belangwinst (uitgewerkt in artikel 2.21 BelBES) - verminderd met de kosten. Die kosten zijn dan vervolgens voor onderneming, arbeid en periodieke uitkeringen uitgewerkt in de artikelen 2.15 tot en met 2.18 BelBES, zodat eerst na het "passeren" van die artikelen de zuiver genoten opbrengsten (hier verwarrend aangeduid met "inkomen") duidelijk zijn. Artikel 2.14 BelBES regelt dan ook (mede) de samenstelling van de "onzuivere opbrengsten", hetgeen uit de aanhef zou dienen te blijken ("Als onzuivere opbrengst

wordt niet beschouwd"). Vergelijk ook artikel 2.15, derde lid BelBES ("onzuivere opbrengst van een onderneming").

Als aanvulling op de onzuivere-opbrengstcategorieën "onderneming en arbeid" (van artikel 2.12 BelBES) en "periodieke uitkeringen" (van artikel 2.13 BelBES), wordt in artikel 2.14 BelBES opgesomd hetgeen niet als onzuivere opbrengst wordt beschouwd. Daarmee vergelijkbaar kent artikel 2.20 BelBES een opsomming van "onzuivere opbrengsten" die mede tot die onzuivere-opbrengstcategorieën behoren. Daardoor behoort de inhoud van artikel 2.20 BelBES te staan voor artikel 2.15 BelBES. Dit laatste geldt overigens ook voor de correctie van afgetrokken, met een misdrijf samenhangende, kosten (artikel 2.17, vijfde lid, BelBES) die, gelet op de tekst van dit vijfde lid, eveneens moet worden gezien als een opbrengstpost en dus thuishoort vóór artikel 2.15 BelBES.

9. *Artikelen 2.15 t/m 2.18 BelBES*

Artikel 2.15, eerste lid, BelBES geeft aan dat de onzuivere opbrengst van onderneming (hierna aangeduid met (1)), arbeid (hierna aangeduid met (2)) en periodieke uitkeringen (hierna aangeduid met (3)) - ter berekening van het zuivere bedrag - wordt verminderd "met de kosten tot verwerving, inning en behoud van de opbrengst" en "met de op de opbrengst rustende lasten". Artikel 2.15 BelBES is daarmee een bepaling die artikel 2.8, vierde lid, BelBES nader uitwerkt en daarmee ook een "kapstok" vormt voor een verdere gedetailleerdere uitwerking. Die meer gedetailleerde uitwerking verloopt echter niet samenhangend. Ter concretisering het volgende.

1^o: Op verschillende plaatsen wordt over kosten (o f over géén kosten) gesproken. Over kosten met betrekking tot (1) wordt reeds gesproken in de voorbeeldsgewijze opsomming van artikel 2.15, eerste lid, BelBES ("zoals de kosten [...]"). Over kosten met betrekking tot (2) wordt gesproken in artikel 2.15, zesde lid, BelBES. Daarnaast wordt over uitgaven die géén kosten zijn, gesproken in artikel 2.15, tweede lid, BelBES (met betrekking tot (1)), en in artikel 2.17, eerste tot en met vierde lid en zesde lid, BelBES (met betrekking tot (1) en (2)).

2^o: Ook in het tweede, derde en vierde lid, van artikel 2.18 BelBES is sprake van uitgaven die al dan niet als ondernemingskosten (1) worden beschouwd, terwijl de bedoeling van dat artikel is om aan te geven op welke uitgaven moet worden afgeschreven en op welke uitgaven niet (zie artikel 2.18, eerste lid, BelBES). In artikel 2.18 BelBES wordt er kennelijk van uitgegaan dat, indien kosten worden beschouwd als ondernemingskosten, deze integraal (in één jaar) ten laste van de winst komen (zie het derde lid), terwijl indien kosten niet als ondernemingskosten worden beschouwd, er op moet worden afgeschreven (zie het tweede lid, slotzinsnede). Die afschrijvingen zijn echter wel degelijk ook ondernemingskosten. Dat overigens op de uitgaven voor "gereedschappen en andere goederen, die voor de uitoefening van de onderneming worden gebruikt" - daarbij kan het gaan om zaken van geringe waarde - moet worden afgeschreven (artikel 2.18, tweede lid, BelBES), is niet te begrijpen.

3^o: Al hetgeen met afschrijven samenhangt, staat verbrokkeld weergegeven.

a. De hoofdregel staat in de artikelen 2.15, derde lid, BelBES (vermindering van de gebruikswaarde ten laste van de winst brengen), en - maar eigenlijk dubbelop, zie 2^o hiervoor - 2.18, eerste lid, BelBES. Daarbij past niet de afschrijving buiten de winstsfeer ingevolge artikel 2.15, vijfde lid, BelBES.

- b. Het nader uitschrijven van kosten die in één jaar ten laste van de winst komen of in meerdere jaren, staat in artikel 2.18, eerste tot en met derde lid BelBES (waar overigens het vierde lid en het vijfde tot en met het zevende lid niet bij passen).
- c. De bijzondere "vormen" van afschrijving staan in artikel 2.15, vierde lid, BelBES (vervroegde willekeurige afschrijving), en in artikel 2.16 BelBES (investeringsaftrek), waarbij overigens de vraag opkomt hoe deze zich tot elkaar verhouden.

10. *Artikel 2.16 BelBES*

Het feit dat in artikel 2.16, derde lid, onderdeel g, BelBES voor het begrip voorwerpen van geringe waarde "naar achteren in de wet" wordt verwezen, vindt zijn oorzaak in het te vroeg in de wet opnemen van een regeling voor de investeringsaftrek (zie hiervoor onder 3°, c). Een logischer volgorde in de wet zou zijn om eerst te bepalen wat ondernemingskosten zijn, vervolgens de vraag te beantwoorden of deze kosten in één keer ten laste van de winst moeten worden gebracht of in meerdere jaren moeten worden afgeschreven, en dan pas bijzondere vormen van afschrijving/aftrek vorm te geven. Alsdan zou voor het begrip "voorwerpen van geringe waarde" terug zijn verwezen aangezien dit begrip reeds zou zijn uitgewerkt bij de vraag of kosten in één keer of niet ten laste van de winst moeten worden gebracht.

11. *Artikel 2.22 BelBES*

Nu het genietingsmoment voor aanmerkelijk belangvoordelen (artikel 2.22, eerste lid, BelBES) onmiddellijk na de opbrengstbron (artikel 2.21 BelBES) is opgenomen, verdient het vanuit een oogpunt van wetssystematiek de voorkeur het genietingsmoment voor de overige bronnen (artikel 2.25 BelBES) ook direct na de desbetreffende bronnen op te nemen. Ook denkbaar is om het genietingsmoment voor aanmerkelijk belangvoordelen in of na artikel 2.25 BelBES op te nemen. In ieder geval dient voor een van de twee verschillende genietingsmomenten voor aanmerkelijk belangvervreemdingsvoordelen - namelijk die via artikel 2.22, onderdeel b, BelBES of die via artikel 2.25, eerste lid, aanhef, BelBES - te worden gekozen.

12. *Artikelen 2.26 en 2.27 BelBES*

Vanuit systematisch oogpunt verdient het de voorkeur om in de artikelen 2.26 en 2.27 BelBES voor de buitenlandse belastingplicht een met artikel 2.8 BelBES (binnenlandse belastingplicht) vergelijkbare (uitgeschreven) opbouw te hanteren alsmede een zelfde begrippenkader. Dat voorkomt problemen bij de interpretatie van de moeilijk leesbare verwijzingen in artikel 2.27 BelBES naar de "beginselen" van de binnenlandse belastingplicht.

Zo is in artikel 2.27, tweede lid, BelBES niet direct duidelijk op welk deel van het inkomen (onzuiver, zuiver, belastbaar) de verliezen in mindering moeten komen. Daarnaast kennen de eerste twee leden van artikel 2.27 BelBES een positieve opsomming van artikelen van de binnenlandse belastingplicht die van toepassing zijn, terwijl het derde lid een negatieve formulering kent. Met die negatieve formulering is het kennelijk de bedoeling dat a contrario artikel 2.23 BelBES wél van toepassing is. Het derde lid past dus niet in de opzet van het eerste en tweede lid.

Systematisch is het voorts onjuist de verwijzing naar artikel 2.20 BelBES op voet van gelijkheid met artikel 2.10 BelBES mee te nemen in artikel 2.27, derde lid, BelBES. Artikel 2.20 BelBES ziet immers op (een uitbreiding/verduidelijking van) een bron van

inkomen en hoort dus aan te sluiten bij de opsomming van inkomensbronnen voor de buitenlandse belastingplicht in artikel 2.26, tweede lid, BelBES. Tot slot kunnen ook vraagtekens worden gezet bij de verwijzingen in artikel 2.27, eerste lid, BelBES. Niet helder is waarom wordt verwezen naar de definitie van eigen woning (artikel 2.11 BelBES), die immers geen rol speelt bij de opbrengsten van artikel 2.26, tweede lid, BelBES (het begrip woning in artikel 2.14, onderdeel j, BelBES, zou hier wél van betekenis kunnen zijn, maar daar wordt juist niet naar verwezen). Voorts is niet duidelijk waarom wordt verwezen naar artikel 2.13 BelBES, waar het immers om periodieke uitkeringen gaat, die toch niet een "beginsel" betreffen die bij de bepaling van de zuivere opbrengst van de in artikel 2.26 BelBES genoemde bronnen in acht moet worden genomen. Ook is niet duidelijk waarom niet wordt verwezen naar artikel 2.17 BelBES en naar artikel 2.25 BelBES (het genietingstijdstip).

13. *Artikelen 2.35, 2.8 en 2.26 BelBES*

Artikel 2.35 BelBES kent geen rangorde tussen het eerste en tweede lid enerzijds (het tarief wordt - zowel voor binnenlandse als voor buitenlandse belastingplichtigen - berekend over het belastbaar inkomen) en het vierde lid anderzijds (het tarief wordt voor binnenlandse belastingplichtigen berekend over het belastbaar inkomen verminderd met de belastingvrije som). De artikelen 2.8, eerste lid, BelBES (belastingplicht naar het belastbaar inkomen), en 2.26, eerste lid, BelBES (eveneens een belastingplicht naar het belastbaar inkomen), komen niet met die beoogde berekeningswijze overeen.

14. *Artikelen 2.41, 3.18, 6.25 en 8.17 BelBES*

Het als sluitstuk van wetgeving opnemen van een delegatiebepaling voor het - eventueel - stellen van nadere regels ter uitvoering van wettelijke artikelen, is niet ongebruikelijk. Niet alleen hoofdstuk II kent dan ook een dergelijk artikel (artikel 2.41 BelBES, alleen voor de toepassing van hoofdstuk II), ook in de hoofdstukken III en VI zijn dergelijke bepalingen opgenomen (artikel 3.18 BelBES, ook hier uitsluitend voor de toepassing van hoofdstuk III respectievelijk artikel 6.25, onderdeel a, BelBES met een geheel ander toepassingsbereik). Bij de nieuwe belastingen (hoofdstuk IV en V) ontbreekt een dergelijke bepaling, terwijl met name daar in de toekomst behoefte aan uitvoeringsregels kan ontstaan. Anderzijds kent artikel 8.17 BelBES - ten onrechte onder het kopje "Hardheidsclausule" - een bepaling die vergelijkbaar is met die in de artikelen 2.41 en 3.18 BelBES en die reeds voor de gehele BelBES geldt. Van afstemming is hier geen sprake.

Hoofdstuk III Loonbelasting

15. *Artikel 3.3 BelBES*

Artikel 3.3, vijfde lid, BelBES beschrijft het voorwerp van belasting (loon) in een specifieke situatie. Dit lid zegt niets over de "dienstbetrekking", zoals het opschrift van artikel 3.3 BelBES suggereert, en hoort dus thuis in titel 2.

16. *Artikel 3.4 BelBES*

Artikel 3.4 BelBES bepaalt wie inhoudingsplichtige is. Het zesde lid van dit artikel vormt in wezen een uitbreiding van (en hoort dus te zijn opgenomen bij) artikel 3.1 BelBES, aangezien wordt aangegeven dat - naast de werknemer - ook loonbelasting kan worden geheven van de ontvanger van bepaalde uitkeringen. Het zesde lid geeft

slechts impliciet weer dat degene die de desbetreffende uitkeringen uitkeert, als inhoudingsplichtige wordt aangemerkt. Een uitdrukkelijke formulering is te prefereren.

17. *Artikelen 3.16 en 3.17 BelBES*

Het is vanuit een oogpunt van systematiek niet logisch om eerst voor te schrijven dat een loonbelastingverklaring moet worden uitgereikt (artikel 3.16, tweede lid, BelBES) vervolgens aan te geven dat de loonbelastingverklaring moet worden bewaard bij de loonboekhouding (artikel 3.16, derde lid, BelBES) en dan pas een verplichting op te nemen om de uitgereikte verklaring in te vullen (artikel 3.17, derde lid, BelBES).

Hoofdstuk IV Vastgoedbelasting

18. *Artikelen 4.1 t/m 4.3 BelBES*

Hoofdstuk IV bevat weer een andere indeling van artikelen dan de andere hoofdstukken en kent slechts één titel, genaamd "Algemene bepalingen". Daarbij zijn de essentiële elementen die onderdeel vormen van een belasting, op niet logische wijze met elkaar vermengd. In artikel 4.2 BelBES wordt bepaald van wie wordt geheven (de belastingplichtige). De grondslag - namelijk waarover wordt geheven - staat verdeeld over de artikelen 4.1 BelBES (welk artikel eigenlijk slechts de functie van een - nog nader uit te werken - inleidend artikel zou moeten hebben) en 4.3 BelBES (hier vindt een inperking plaats ten opzichte van artikel 4.1 BelBES).

Hoofdstuk V Opbrengstbelasting

19. *Artikel 5.1 BelBES*

Een met de artikelen 2.1, 3.1 en 4.1 BelBES vergelijkbaar introductieartikel ontbreekt bij de opbrengstbelasting, maar staat pas in artikel 5.3 BelBES (als "echt" artikel) en in artikel 5.4 BelBES.

20. *Artikel 5.3*

Artikel 5.3 BelBES bevat niet alleen de omschrijving van belastingplichtige, maar regelt meer. Aangegeven wordt namelijk ook dat de opbrengst waarover de belastingplichtige belasting verschuldigd is, alleen opbrengst betreft die wordt genoten van op de BES-eilanden gevestigde lichamen. Die nadere inperking van het begrip "opbrengst" past niet in een definitie van belastingplichtige, maar hoort bij de omschrijving van "opbrengst" in artikel 5.1 BelBES. Het daarin meenemen van die inperking voorkomt bovendien dat de begrippen die nu in de artikelen 5.1 BelBES worden gehanteerd met betrekking tot het karakter van de opbrengst en de begrippen die in artikel 5.3 BelBES worden gehanteerd om daarop vervolgens de inperking aan te brengen, uiteen gaan lopen. Zo kent namelijk artikel 5.3 BelBES het begrip "winstdelende obligatie" dat als zodanig ontbreekt in artikel 5.1 BelBES.

21. *Artikel 5.4 BelBES*

De aanduiding "opbrengst" en opbrengstbelasting is verwarrend ten opzichte van de in artikel 2.8 BelBES gehanteerde "opbrengst" categorieën, temeer daar het bij de opbrengstbelasting met name om uitdelingen gaat, zoals de tekst van artikel 5.1 BelBES ook aangeeft.

22. *Artikel 5.8 BelBES*

Vanuit een oogpunt van systematiek verdient het de voorkeur om de inhoud van artikel 5.8 BelBES te plaatsen voor de artikelen 5.5, 5.6 en 5.7 BelBES. Daarmee wordt voorkomen dat in deze laatste artikelen begrippen worden gehanteerd ("Inhouding" en "inhoudingsplichtige") voordat de daarop betrekking hebbende regeling in artikel 5.8, eerste lid BelBES (inhouding op de opbrengst), aan de orde is geweest.

Samenhang tussen diverse hoofdstukken en hoofdstuk VIII

23. *Artikelen 1.1, 8.4 en 8.19 BelBES*

Vraagtekens kunnen worden geplaatst bij de betekenis van artikel 1.1 BelBES. Het is het equivalent van artikel 1, eerste lid, AWR dat noodzakelijk is om een verband te leggen tussen enerzijds de AWR en anderzijds de separate heffingswetten waarvoor de AWR moet gelden. Maar in de BelBES komen heffingswetten en formeel recht samen. Daarmee is het vanzelfsprekend dat hoofdstuk VIII geldt voor de heffing/invordering van de belastingen in de andere hoofdstukken. Daar is artikel 1.1, eerste lid, BelBES niet voor nodig. Om dezelfde reden kan in het opschrift van hoofdstuk VIII "van BES belastingen" worden gemist en is het niet noodzakelijk om in bijvoorbeeld artikel 8.4, tweede lid, BelBES expliciet de hoofdstukken II en VI te vermelden. Nu hoofdstuk VIII een algemeen karakter als dat van de AWR ontbeert en alleen betrekking heeft op BES-belastingen, dient in artikel 8.19, eerste lid, BelBES het begrip "rijksbelasting" een minder ruime reikwijdte te krijgen. Daarnaast bepalen artikel 1.1, tweede lid, BelBES en artikel 8.59 BelBES hetzelfde. Het ligt meer voor de hand de inhoud van dit tweede lid mee te nemen in artikel 1.2, onderdeel d, BelBES.

24. *Artikelen 1.4 en 1.6 BelBES*

Zoals de toelichting ook aangeeft, bevat artikel 1.4 BelBES formeelrechtelijke bepalingen. Dit artikel hoort dus thuis in hoofdstuk VIII. Bij artikel 1.4, eerste lid, BelBES komt overigens de vraag op of dit lid wel nodig is aangezien er wel meer criteria zijn die niet bepalend zijn voor de bevoegdheid van een directeur, inspecteur of ontvanger.

Ook artikel 1.6 BelBES bevat bepalingen van formeelrechtelijk aard, hetgeen opnemingsrecht in hoofdstuk VIII rechtvaardigt. Hetgeen in de toelichting op artikel 1.6 BelBES wordt gesteld, namelijk dat het hier gaat om "een algemene regeling" "met betrekking tot de functies van het aanslagbiljet in het belastingrecht", rechtvaardigt niet het opnemen ervan in hoofdstuk I.

Daarbij is de toelichting op artikel 1.6 BelBES met betrekking tot het opnemen van de inhoud van artikel 1.6 BelBES in hoofdstuk I ("waardoor betekenis en reikwijdte van artikel 1.6 BelBES zich uitstrekt "tot alle belastingwetten") niet juist. Zo ziet artikel 1.1, eerste lid, BelBES - in verbinding met artikel 1.2, onderdeel d, BelBES - duidelijk alleen op de BES-belastingen van artikel 1.7 BelBES en niet op bijvoorbeeld de eilandbelastingen van de FinBES of de accijnzen van de Douane- en Accijnswet BES.

25. *Artikelen 1.5 en 2.7 BelBES*

Het zal de bedoeling zijn dat artikel 1.5 BelBES geldt voor de toepassing van de gehele BelBES (net zo goed als artikel 4 AWR - ingevolge artikel 1, eerste lid, AWR - geldt voor alle rijksbelastingen), ook al ontbreekt een aanhef die vergelijkbaar is met die van de artikelen 1.2 en 1.3 BelBES. Indien dat zo is, komt de vraag op hoe artikel 1.5 BelBES zich verhoudt tot bijvoorbeeld de artikelen 2.7 en 5.2 BelBES. In de verhouding

AWR/rijksbelastingen geldt dat een *lex specialis* (een rijksbelasting) voorgaat op de *lex generalis* (AWR). Maar binnen één wet ligt dat anders. Tegen het opnemen van artikel 1.5 BelBES op deze plaats - immers geldend voor alle erna komende heffingswetten - bestaat dan ook op zich geen bezwaar, maar bijvoorbeeld artikel 2.7 BelBES dient dan wel te worden geformuleerd als een "afwijking in zoverre van" artikel 1.5 BelBES (waarmee overigens tevens kan worden voorkomen dat er sprake is van een doublure in artikel 2.7 BelBES, waar immers wordt herhaald dat waar iemand woont, naar de omstandigheden wordt beoordeeld).

26. *Artikelen 2.33 en 2.34 BelBES*

Anders dan bijvoorbeeld de Vgb kent artikel 2.33 BelBES een expliciete vrijstelling voor diplomaten. Daarbij is sprake van doublures tussen de artikelen 2.33/2.34 BelBES enerzijds en de artikelen 8.119/8.120 BelBES anderzijds.

27. *Artikel 2.38 BelBES*

Regels met betrekking tot het verlenen van uitstel van betaling, waarvoor artikel 2.38 BelBES een delegatiemogelijkheid kent, horen thuis bij het formele recht van hoofdstuk VIII, temeer daar - zoals hiervoor reeds is aangegeven - dat formele recht niet separaat is geregeld in een andere wet maar in dezelfde wet als de belasting waar het uitstel van betaling op ziet.

28. *Artikel 3.14 BelBES*

Artikel 3.14 BelBES is van formeelrechtelijke aard en hoort eveneens thuis in hoofdstuk VIII. Er is sprake van een afwijking van hoofdstuk VIII, hetgeen in ieder geval als zodanig in de tekst tot uitdrukking moet worden gebracht. Zie ook artikel 3.14, tweede lid, BelBES (een fictie), in verhouding tot artikel 8.16 BelBES.

29. *Artikel 3.16 BelBES*

Hetgeen in het vorige punt is opgemerkt met betrekking tot artikel 3.14 BelBES geldt *mutatis mutandis* ook met betrekking tot artikel 3.16 BelBES en met name ook met betrekking tot het derde lid daarvan in relatie tot artikel 8.81, zesde lid, BelBES. Deels is sprake van een doublure.

30. *Artikel 4.2 BelBES*

Naast de aansprakelijkheid ingevolge artikel 4.2, tweede lid, tweede volzin, BelBES is er ook in artikel 8.59 BelBES en volgende sprake van een algemene regeling voor de aansprakelijkheid, met formele bepalingen ter zake (artikel 8.60 BelBES) en met specifieke bepalingen voor de Abb en de BESlb. Specifieke bepalingen voor de Vgb zouden daarbij passen.

31. *Artikel 4.9 BelBES*

Artikel 4.9 BelBES is ontleend aan artikel 37 FinBES, welk artikel daar de functie heeft om enige harmonisatie en kernvereisten aan te brengen in de door de drie openbare lichamen desgewenst in te voeren grondbelastingen. Hier ligt dat anders. Het is dan ook niet duidelijk waarom het voor de Vgb nodig is in hoofdstuk IV verplichte aanslaggegevens op te nemen (artikel 4.9, tweede lid, BelBES) in de plaats van in hoofdstuk VIII, terwijl een vergelijkbaar artikel bij de andere aanslagbelastingen ontbreekt. Nog daargelaten de vraag of het noodzakelijk is die gegevens voor te schrijven met betrekking tot de "aanslag", die immers door de inspecteur wordt

opgelegd. Eventueel kunnen die gegevens wel worden geëist bij het doen van "aangifte".

32. *Artikelen 5.8 en 6.15 BelBES*

In artikel 5.8, derde lid, BelBES staan elementen (15 dagen en kwartaal) waarvan het meer voor de hand ligt die in - of op basis van - hoofdstuk VIII (bijvoorbeeld artikel 8.9 BelBES) te regelen. Ter vergelijking zij gewezen op het "kale" artikel 6.15 BelBES waarin soortgelijke elementen ontbreken en zijn overgelaten aan het formele recht van hoofdstuk VIII.

33. *Artikelen 5.11 en 7.19 BelBES*

Ook verdient het de voorkeur om de in de artikelen 5.11 en 7.19 BelBES opgenomen aansprakelijkheid te regelen in hoofdstuk VIII, temeer nu die aansprakelijkheid in hoofdstuk VIII ook wordt geregeld voor de BESlb en voor de Abb (artikelen 8.61 en volgende BelBES).

Bijlage 2 bij het advies van de Raad van State betreffende no.W06.09.0159/III met redactionele kanttekeningen die de Raad in overweging geeft.

- Het opschrift in overeenstemming brengen met de aanwijzingen 106, 107 en 108 van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar).
- In de artikelen 1.1, eerste lid en tweede lid, 1.2, aanhef, en 1.3, aanhef, "wet" vervangen door "belastingwet", gelet op artikel 1.2, onderdeel b.
- In onder meer de artikelen 1.2, onderdeel b ("rustende"), 2.2, eerste lid, aanhef ("gebaseerde") en 2.5, aanhef ("berustende"), de aangehaalde terminologie met elkaar in overeenstemming brengen.
- De samenhang tussen de onderdelen c en h van artikel 1.2 verduidelijken teneinde te vermijden dat de definitie van "lichaam" (in onderdeel c) betekenis heeft voor onderdeel h.
- Artikel 1.3, onderdeel c (verduidelijking van het begrip "BES eilanden"), meenemen in de definitie van BES-eilanden in artikel 1.2, onderdeel h. Voorts de terminologie in artikel 1.3, onderdelen a en b ("wordt daaronder begrepen"), en in de onderdelen c tot en met g van dit artikel ("wordt daaronder mede begrepen"), met elkaar in overeenstemming brengen.
- Het voorstel van wet kent een niet-consequente wijze van opsommen van onderdelen van artikelen: zie bijvoorbeeld het slot van de artikelen 2.2, derde lid, onderdeel a ("of"), 3.13, tweede lid, onderdeel a ("; of") en 5.2, vijfde lid, onderdeel b (" , of"). In de gehele BelBES dezelfde wijze van opsommen van onderdelen van artikelen toepassen.
- In artikel 2.5, onderdeel c, vóór "beroep" invoegen "uitgeoefend".
- In artikel 2.8, vierde lid, onderdeel b, "periodieke uitkeringen" vervangen door "periodieke uitkeringen en verstrekkingen".
- Artikel 2.11 zodanig herformuleren dat het element dat een woning "anders dan tijdelijk als hoofdverblijf ter beschikking staat" onderdeel vormt van de inhoud van de definitie van "eigen woning" (en dus geen onderdeel meer vormt van het te definiëren object). Voorts in onderdeel c van dit artikel "het erfrecht" vervangen door "erfrecht".
- Artikel 2.12 en volgende zodanig wijzigen dat een consistent gebruik plaatsvindt van de navolgende dooreen gebruikte begrippen: "opbrengst van onderneming" (artikelen 2.12, eerste lid, en 2.15, eerste lid), "winst uit onderneming" (artikelen 2.12, derde en vierde lid, en 2.17, derde en vijfde lid), "winst" (artikelen 2.16, eerste, tweede en zesde lid, 2.17, vijfde lid, en 2.19) en "onzuivere opbrengst van onderneming" (artikel 2.15, derde lid).
- In artikel 2.13, eerste lid, "verschuldigde" telkens vervangen door "ontvangen" aangezien dit lid de bron (opbrengst) nader duidt. Voorts in dit eerste lid "in het algemeen" vervangen door "en, meer in het algemeen" alsmede "van de gerechtigde of van een derde" schrappen overeenkomstig de definitie van lijfrente in artikel 2.4, onderdeel b. Ten slotte in het tweede lid, eerste volzin, van dit artikel "van de verzekeraar" schrappen en de tweede volzin herformuleren teneinde tot uitdrukking te brengen dat de in die volzin bedoelde bedragen welke niet tot het inkomen zijn gerekend, van de waarde van de tegenprestatie worden afgetrokken.
- In onder meer de artikelen 2.14, onderdelen c en d ("goederen") en 4.1 ("onroerende zaak"), de aangehaalde terminologie met elkaar in overeenstemming brengen. Voorts in genoemde onderdelen de terminologie

"winst" en ", anders dan" (onderdeel c) en "winsten" en "anders dan" (onderdeel b) met elkaar in overeenstemming brengen. Voorts in onderdeel j, van dit artikel "woning" vervangen door "eigen woning" en de zinsnede "voor zover deze aan de ondernemer als hoofdverblijf ter beschikking staat" schrappen. Ten slotte in onderdeel g van dit artikel "voor pensioenen en pensioenfondsen" vervangen door "ingevolge een pensioenregeling".

- In artikel 2.15, tweede lid, de zinsnede "worden niet aangemerkt als ondernemingskosten maar als particuliere uitgaven, ook ingeval" vervangen door "komen niet in mindering bij de berekening van het onzuivere bedrag, ook niet ingeval". Voorts in het vierde lid, eerste volzin, van dit artikel de komma na "Een belastingplichtige" en de komma na "bedrijfsmiddelen" schrappen aangezien het beperkende bijzinnen betreft. Ten slotte in het zesde lid van dit artikel ", pensioenen" schrappen en "voor pensioen en pensioenfondsen" vervangen door "ingevolge een pensioenregeling".
- In artikel 2.16, tweede lid, "de aldaar genoemde jaren" vervangen door "de aldaar bedoelde jaren". Voorts in het derde lid, onderdeel g, van dit artikel ", omschreven in" vervangen door "als bedoeld in". Ten slotte in het vierde lid, tweede volzin, van dit artikel ", onderdelen a, b of c" schrappen.
- In artikel 2.17, eerste lid, onderdeel h, "representatie, daaronder begrepen recepties, feestelijke bijeenkomsten en vermaak alsmede excursies, studiereizen en dergelijke;" vervangen door "representatie (daaronder begrepen recepties, feestelijke bijeenkomsten en vermaak), excursies alsmede studiereizen en dergelijke;". Voorts in het eerste lid, onderdeel m, van dit artikel "woning" vervangen door "eigen woning" en de zinsnede ", een en ander onverminderd artikel 2.23, eerste lid, onderdeel e, onder 2^o" schrappen. In het derde lid van dit artikel de verwijzingen "de aldaar bedoelde kosten", "Het voorgaande" en "de aldaar bedoelde goederen" nader preciseren. Ten slotte aan het slot van het vierde lid, onderdeel a, van dit artikel het al dan niet cumulatieve karakter van de opsomming tot uitdrukking brengen door het gebruik van "of" of "en".
- In artikel 2.18, derde lid, onderdeel b, de zinsnede "voorwerpen van geringe waarde, voor zover die uitgaven gewoonlijk tot de dagelijkse onkosten van de onderneming worden gerekend" vervangen door "voorwerpen indien die uitgaven gewoonlijk tot de dagelijkse onkosten van de onderneming worden gerekend (voorwerpen van geringe waarde)".
- In artikel 2.20, eerste lid, aanhef, "artikel 2.8, vierde lid" vervangen door "artikel 2.8, vierde lid, onderdelen a en b". Voorts in het tweede lid van dit artikel "schadeloosstelling, tegemoetkoming dan wel het in het eerste lid onder 2^o bedoelde bedrag" vervangen door "schadeloosstelling of tegemoetkoming" aangezien de verwijzing naar het eerste lid, onder 2^o, een verwijzing betreft naar het niet overgenomen artikel 11, eerste lid, onder 2^o, Lv 1943. Ten slotte in het vierde lid van dit artikel de verwijzing naar artikel 3.8 nader duiden met betrekking tot bedoelde overgangen (tweede lid, tweede volzin, en derde lid van artikel 3.8).
- De tekst van artikel 2.22, tweede en derde lid, opnemen in artikel 2.21, aangezien de inhoud van die leden geen verband houdt met artikel 2.22, eerste lid.
- In artikel 2.23, eerste lid, onderdeel a, 1^o, "ree ds betaalde uitkeringen" vervangen door "reeds betaalde uitkeringen en verstrekkingen". Voorts in onderdeel a, 2^o, "uitgaven" vervangen door "uitkeri ngen en verstrekkingen".

III

- Artikel 2.24, derde lid, met het oog op de duidelijkheid positief formuleren en daarbij tevens een duidelijker onderscheid aanbrengen in de verwijzingen naar de onderdelen a en b van het eerste lid. Voorts het vijfde lid van dit artikel schrappen, gelet op artikel 2.41.
- In artikel 2.26, tweede lid, onderdeel a, het gebruik van een zelfstandige volzin vermijden, aangezien de opsomming van onderdelen in dit tweede lid al een volzin betreft met een doorlopende tekst. Voorts in onderdeel b van dit artikel "als bedoeld in artikel 1.2, onderdeel c" schrappen, aangezien ook zonder deze verwijzing de definitie van "lichaam" al geldt ingevolge de aanhef van artikel 1.2, onderdeel c. Ten slotte het derde lid van dit artikel verwerken in het eerste lid.
- In Hoofdstuk II, titel 5, tot uitdrukking brengen dat het om een toerekening gaat, niet alleen aan echtgenoten maar ook aan kinderen.
- In artikel 2.30, eerste lid, "voor zover" vervangen door "indien". Voorts in de aanhef van het tweede lid van dit artikel "en de persoonlijke verminderings" vervangen door "en anders dan de persoonlijke verminderings", teneinde duidelijk tot uitdrukking te brengen dat - overeenkomstig artikel 20, tweede lid, aanhef, Lv 1943 - ook de persoonlijke verminderings niet aan de echtgenoot worden toegerekend. Ook de artikelsgewijze toelichting hierop aanpassen. Daarnaast in de aanhef van het tweede lid van dit artikel de zinsnede "worden aangemerkt als zuiver inkomen" vervangen door "worden aangemerkt als bestanddelen van het zuiver inkomen", gelet op het begin van de aanhef waaruit naar voren komt dat buitengewone lasten een (negatief) bestanddeel van het zuiver inkomen vormen en niet zijn aan te merken als zuiver inkomen. Ten slotte in het tweede lid, onderdeel b, van dit artikel de zinsnede "of beiden geen persoonlijk inkomen genieten," schrappen, aangezien in die situatie beider persoonlijke inkomens gelijk zijn en dus reeds vallen onder het eerste deel van onderdeel b.
- In de verwijzingen naar andere BES-wetten de correcte citeertitel hanteren (zie onder meer de artikelen 1.2, onderdeel r, 2.35, eerste lid, 2.39, derde lid, onderdeel b, 3.6, derde lid, onderdeel c, 4.7, eerste en derde lid, 5.2, vierde lid, onderdeel a, en vijfde lid, onderdeel b, 6.1, onderdelen d en e, 8.52, derde lid, 8.53, tweede lid, 8.74, tweede lid, en 8.92, tweede lid).
- In artikel 2.35, vierde lid, de zinsnede "onder de regels van dit hoofdstuk voor binnenlandse belastingplichtigen" vervangen door "onder de regels van titel 3 van dit hoofdstuk".
- Artikel 2.36, eerste volzin, in overeenstemming brengen met aanwijzing 34, derde lid, Ar. Voorts het derde lid van dit artikel in overeenstemming brengen met artikel 25, derde lid, Lv 1943, aangezien het blijkt de toelichting weliswaar de bedoeling is beide leden inhoudelijk te laten overeenstemmen maar zij beide tekstueel verschillen in de formulering van de delegatiebevoegdheid.
- In artikel 2.38, eerste volzin, de verwijzingen naar de artikelen 8.4 en 8.6 aanpassen, aangezien die artikelen geen betrekking hebben op betalingen. Voorts in die volzin "artikel 2.21, vijfde lid" vervangen door "artikel 2.21, vierde lid, onderdeel g".
- In artikel 2.39, eerste en tweede lid, de zinsnede " , daaronder niet begrepen de bij naheffing toegepaste verhoging," schrappen, nu ter zake geen sprake meer is van een verhoging maar van een boete. Voorts in het eerste lid, onderdeel a, na "hoofdstuk III" invoegen "(loonbelasting)", in overeenstemming met de

verwijzing naar hoofdstuk V (opbrengstbelasting) in het tweede lid van dit artikel. Ten slotte de tekst van het eerste lid, onderdeel b, van dit artikel op correcte wijze laten aansluiten op de aanhef van dit eerste lid.

- Artikel 2.40, eerste lid, herformuleren en daarbij dubbele ontkenningen (... niet vastgesteld ... tenzij ... met meer dan ... te boven gaat ...) vermijden. Voorts in het eerste lid, onderdeel b, de verwijzing naar artikel 3.12 aanpassen, aangezien op grond van artikel 3.12 geen vermindering van loonbelasting kan worden verleend. Ten slotte in artikel 2.40, tweede lid, "het eerste lid, onderdeel c" vervangen door "het eerste lid, aanhef en onderdeel c".
- In artikel 3.1 de zinsnede "van de werknemers geheven" vervangen door "geheven van werknemers".
- In artikel 3.4, vijfde lid, de zinsnede "bij ministeriële regeling aan te wijzen internationale organisaties en vertegenwoordigers en functionarissen daarvan" vervangen door "vertegenwoordigers en functionarissen van bij ministeriële regeling aan te wijzen internationale organisaties", overeenkomstig artikel 2.33.
- Artikel 3.6, eerste lid, tweede volzin, schrappen, gelet op artikel 3.10, eerste lid. Voorts in het derde lid, onderdeel d, van dit artikel "voor pensioenen en aan pensioenfondsen" vervangen door "ingevolge een pensioenregeling".
- Artikel 3.10, derde lid, schrappen, aangezien het daarin bepaalde al voortvloeit uit het tweede lid van dit artikel.
- In artikel 3.12, derde lid, de verwijzing naar "de tabel, bedoeld in het eerste lid" aanpassen, aangezien in het eerste lid geen sprake is van een tabel.
- Artikel 4.1 op vergelijkbare wijze formuleren als de artikelen 2.1 en 3.1. Voorts in dit artikel "een binnen het openbaar lichaam gelegen onroerende zaak" vervangen door "een op de BES-eilanden gelegen onroerende zaak".
- Artikel 4.2, vierde lid, opnemen na het eerste lid en daarbij in dit vierde lid de zinsnede ", tenzij blijkt dat op dat tijdstip een ander genothebende krachtens eigendom, bezit of beperkt recht is" schrappen.
- In artikel 4.3, onderdelen a en b, verwijzen naar de van belang zijnde artikelen in plaats van naar "hoofdstuk II", teneinde onduidelijkheden te voorkomen.
- In artikel 4.6, tweede lid, tweede, derde en vierde volzin, uitgaan van het daadwerkelijke aantal dagen in een jaar (365 of - in een schrikkeljaar - 366) in de plaats van steeds 360, teneinde onder meer te voorkomen dat de gebruiksfactor groter is dan 100%.
- In artikel 4.8, eerste lid, tot uitdrukking brengen dat de fiscaal vertegenwoordiger op de BES-eilanden moet wonen dan wel daar gevestigd moet zijn. Voorts het eerste lid, derde volzin, en het derde lid van dit artikel tezamen opnemen als tweede lid. Ten slotte in het tweede lid van dit artikel tot uitdrukking brengen, in overeenstemming met de artikelsgewijze toelichting, dat het verhaal van de fiscaal vertegenwoordiger per afzonderlijke belastingplichtige beperkt is tot diens verschuldigde bedrag.
- In artikel 5.1 voorzien in het aanmerken als opbrengst van de meerwaarde die wordt betaald bij inkoop van winstdelende obligaties door een lichaam (in lijn met het als belastbare opbrengst aanmerken van de uitdeling bij inkoop van aandelen), nu de opbrengst van winstdelende obligaties tot de opbrengst behoort, gelet ook op artikel 5.3, onderdeel b. Voorts in onderdeel a, 5°, van dit artikel "een Stichting, een Stichting Particulier Fonds of doelvermogen" vervangen door "een stichting of een doelvermogen" en ook de artikelen 5.3, onderdeel c, en 5.5, onderdeel b, in deze zin aanpassen.

- De tekst van artikel 5.2, eerste lid, en de plaatsing in hoofdstuk V, suggereren dat dit lid alleen geldt voor de Opb en niet voor de gehele BelBES (zie bijvoorbeeld ook de artikelen 2.21 en 3.4, vierde lid). Anderzijds suggereert de specificatie in artikel 5.2, tweede lid, het tegenovergestelde. Niet duidelijk is voorts de relatie met artikel 1.5, waarvan de plaatsing in hoofdstuk I suggereert dat dit artikel voor de gehele BelBES geldt (zie ook hetgeen ter zake is opgemerkt in bijlage 1 bij dit advies). Daarbij komt uit artikel 5.2, vijfde lid, onderdeel a, tezamen met artikel 1.5, naar voren dat voor het regime van de Opb een vereiste is dat de feitelijke leiding van het lichaam op een van de BES-eilanden is gevestigd. De fictieve vestiging, bijvoorbeeld op grond van artikel 5.2, eerste lid, is daarbij niet relevant nu die eis nergens wordt gesteld. Bedoelde artikelen op elkaar afstemmen en de onderlinge verhouding in de toelichting verduidelijken.
- In artikel 5.2, derde en vierde lid, worden kwantitatieve criteria genoemd waaraan moet worden voldaan om een positieve beschikking van de inspecteur te kunnen krijgen. Daarbij is niet duidelijk of deze criteria voortdurend moeten worden getoetst of dat er bepaalde peildata en -perioden worden gehanteerd. Zo hanteert het derde lid, onderdeel a, de term "steeds", maar ontbreekt dit in onderdeel b. Ook is niet duidelijk of activiteiten, vermogensbestanddelen en personeel van eventuele dochterondernemingen moeten worden meegeconsolideerd. Artikel 5.2, derde en vierde lid, in vorenbedoelde zin uitwerken en de toelichting verduidelijken.
- De tekst van artikel 5.2, vierde lid, onderdeel b, laat niet toe dat de aandelen van echtgenoten, kinderen of ruimere familiebanden worden samengeteld. Ook houdt dit lid geen rekening met huwelijkse voorwaarden en onverdeelde boedels, terwijl daarnaast de woorden "direct of indirect" geen betekenis hebben voor de toetsen van 95% stemrecht en 50% deelneming in een toegelaten entrepot. Gelet op de strekking van deze bepaling artikel 5.2, vierde lid, onderdeel b, in vorenbedoelde zin verruimen en de toelichting verduidelijken. Daarbij tevens in de tekst van onderdeel b duidelijker de relatie tussen de onderscheiden elementen in de opsomming (" of ..." enerzijds en ", en ..." anderzijds) tot uitdrukking brengen.
- De tekst van artikel 5.2, zesde lid, herformuleren tot een omschrijving van het begrip "deelneming" en die omschrijving opnemen in artikel 5.1.
- In artikel 5.3, onderdeel a, "als bedoeld in artikel 5.2" schrappen, gelet op de slotzinsnede van dit onderdeel. Voorts de bij de onderdelen a, b en c van dit artikel steeds terugkerende slotzinsnede "voor zover deze worden aangemerkt als een lichaam als bedoeld in artikel 5.2" eenmaal zodanig opnemen aan het slot van dit artikel dat die zinsnede voor alle drie de onderdelen geldt.
- In artikel 5.4, tweede lid, het tijdstip van waardering van niet in geld genoten opbrengst opnemen.
- Artikel 5.5, aanhef, herformuleren tot "Inhouding van de belasting blijft achterwege met betrekking tot:". Voorts onderdeel b van dit artikel herformuleren, aangezien niet duidelijk is of de eis dat de ontvanger van de uitdeling binnen het Rijk gevestigd is, ook betrekking heeft op het criterium "georganiseerde" en evenmin duidelijk is of de minister ook instellingen of doelen kan aanwijzen die niet binnen het Rijk zijn gevestigd en/of georganiseerd.

- In artikel 5.6, eerste lid, "het vermogen van de inhoudingsplichtige" vervangen door "zijn vermogen". Voorts de slotzinsnede laten aansluiten bij de in artikel 5.3 omschreven gerechtigden.
- In artikel 5.10, eerst en tweede lid, de niet gedefinieerde begrippen "gewaarmerkt" respectievelijk "algemeen geaccepteerde waarderingsgrondslagen" uitwerken en aangeven op welke wijze en door wie een document moet worden gewaarmerkt respectievelijk welke waarderingsgrondslag geldt.
- De tekst van artikel 6.24, eerste lid, als zelfstandig artikel opnemen, aangezien die tekst geen verband houdt met het tweede tot en met vierde lid van dit artikel.
- In artikel 7.3, tweede lid, "vennootschappen op aandelen" vervangen door "open commanditaire vennootschap op aandelen".
- In artikel 7.6, tweede lid, "wordt voor de berekening van" vervangen door "wordt dit aandeel voor de berekening van".
- Artikel 7.7 herformuleren, aangezien het artikel niet goed leesbaar is.
- In artikel 8.1, eerste lid, tweede volzin, de zinsnede "die derde uitnodigen tot het doen van aangifte" vervangen door "aan die derde een aangiftebiljet uitreiken". Voorts de derde volzin van dit artikel schrappen.
- In artikel 8.7 de woorden "met redenen omklede" schrappen.
- Artikel 8.8, tweede lid, onderdeel c, schrappen, aangezien de BelBES de in dit onderdeel genoemde kortingen niet kent. Voorts het vijfde lid van dit artikel schrappen aangezien de BelBES ingevolge artikel 2.10, eerste lid, alleen een voorwaartse verrekening van verliezen kent.
- In artikel 8.9, vierde lid, de woorden "de aangifte worden gedaan en" schrappen, aangezien dit artikel gaat over de voldoening en de aangifte al is geregeld in artikel 8.3.
- In artikel 8.10, derde lid, eerste volzin, de zinsnede "die wordt opgelegd aan degene, aan wie" vervangen door "die wordt opgelegd aan degene die de belasting had behoren te betalen, dan wel aan degene aan wie".
- In artikel 8.31 aangeven waarover de verzuimboete van ten hoogste 15% wordt berekend.
- In artikel 8.50, eerste lid, onderdeel b, de zinsnede "wanneer blijkt, dat" vervangen door "wanneer de ontvanger aannemelijk maakt".
- In de BelBES een bepaling opnemen waarin expliciet wordt bepaald dat de belastingschuldige in verzet kan komen (vergelijk artikel 17, eerste lid, van de Invorderingswet 1990), aangezien artikel 8.51 slechts impliciet in de mogelijkheid tot verzet voorziet.
- In artikel 8.64, vierde lid, de verwijzing naar artikel 3.14, eerste lid, aanpassen, aangezien er geen verband bestaat met dat artikel 3.14, eerste lid.
- In artikel 8.69, tweede lid, de passage "dan volgens dit hoofdstuk tot grondslag van de heffing moet strekken" herformuleren, aangezien hoofdstuk VIII niet voorziet in een grondslag voor de heffing.
- In artikel 8.73, tweede lid, "De strafwet die van toepassing is op de BES-eilanden" vervangen door de citeertitel van bedoelde wet.
- In de artikelen 8.78, vijfde lid, en 8.81, negende lid, voor "identiteitskaart" invoegen "geldige".

VII

- In artikel 8.87, eerste lid, derde volzin, "de aanvrager" vervangen door "de indiener". Voorts in het vierde lid van dit artikel de woorden "een belastingaanslag mede" vervangen door "een belastingaanslag geacht mede".
- In artikel 8.92, tweede lid, "in de daartoe" schrappen.
- In artikel 8.98, eerste en vierde lid, "beroep op de Raad" vervangen door "beroep bij de Raad".
- In artikel 8.105, tweede lid, "haar gevoelen" vervangen door "hun gevoelen". Voorts in het derde lid "haar schriftelijke uiteenzetting" vervangen door "hun schriftelijke uiteenzetting".
- In artikel 8.106, eerste lid, "haar standpunt" vervangen door "hun standpunt".
- In artikel 8.122, tweede lid, na "Onze Minister" invoegen "neemt een besluit tot inwilliging van het verzoek bij voor bezwaar vatbare beschikking en" en het vijfde lid van dit artikel laten vervallen.
- In artikel 9.1, onderdeel b, "en dat nog van kracht is" vervangen door ", die nog van kracht is".
- In artikel 9.1, onderdeel h, 4°, vermijden dat het te definiëren object ("instelling voor collectieve belegging in effecten") in de definitie zelf voorkomt.
- In artikel 9.4, eerste lid, onderdeel a, de verwijzing naar artikel 2 aanpassen, aangezien artikel 2 niet voorkomt in het voorstel van wet.
- Artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, is niet optioneel (gelet ook op onderdeel b, 2°, van dit artikel en op artikel 2.3), terwijl in paragraaf 5.1 van de memorie van toelichting (onder "Partnerregeling") sprake is van het tegendeel. De memorie van toelichting ter zake aanpassen.
- Ingevolge artikel 2.7, onderdeel b, wordt het metterwoon verlaten van en het zich metterwoon binnen een jaar weer vestigen op de BES-eilanden aangemerkt als het tijdelijk verlaten van de BES-eilanden, tenzij blijkt dat intussen in "een vreemde staat" is gewoond. In de artikelsgewijze toelichting verduidelijken welke de reikwijdte en betekenis is van "een vreemde staat".
- In artikel 2.12, vierde lid, is met betrekking tot het houden van een personenauto sprake van het begrip "nieuwwaarde". In de artikelsgewijze toelichting verduidelijken of daarmee de oorspronkelijke catalogusprijs wordt bedoeld of een andere waarde.
- De toelichting op artikel 2.34 verduidelijken en daarbij aandacht besteden aan het verschil tussen "geen onderneming uitoefenen" (artikel 2.33 BelBES/artikel 22 Lv 1943) en de "buiten het ambt verworven opbrengsten" (artikel 23, eerste lid, Lv 1943), in verband ook met de in de toelichting op dit artikel vermelde "voor zover benadering". Voorts de toelichting aanpassen, aangezien de vrijstelling zich niet beperkt tot op de BES-eilanden wonende diplomaten (artikel 23, tweede lid, Lv 1943).
- De in artikel 2.39, derde lid, opgenomen systematiek met betrekking tot de heffing van inkomstenbelasting, loonbelasting en premieheffing, nader toelichten.
- Ingevolge artikel 8.4, tweede lid, leidt reeds de wens tot het verlaten van de BES-eilanden tot de verplichting om terstond aangifte te doen voor de BESib en de Abb. In de artikelsgewijze toelichting verduidelijken wanneer die wens kenbaar is, vanaf welk moment die verplichting bestaat en hoe op dat moment al aangifte kan worden gedaan "tot het einde van de belastingplicht".
- In de artikelsgewijze toelichting verduidelijken waarom in artikel 8.9, zesde lid, slechts wordt verwezen naar de in het eerste en het vierde lid gestelde

VIII

- termijnen van 15 dagen en niet naar de gelijklopende termijnen die in andere leden van dit artikel zijn gesteld.
- Artikel 8.26, derde lid, geeft de belastingplichtige recht op verduidelijking in een voor hem begrijpelijke taal indien hij de Nederlandse taal onvoldoende begrijpt. Artikel 8.29, derde lid, regelt bijstand tijdens verhoor door een tolk voor degene die het Nederlands, Papiaments of Engels onvoldoende begrijpt. Artikel 8.81, derde lid, schrijft voor dat de administratie behoort te worden gevoerd in het Nederlands, Papiaments, Engels of Spaans. Deze verschillen in de artikelsgewijze toelichting verduidelijken.
 - In de artikelsgewijze toelichting verduidelijken waarom in artikel 8.52, eerste lid, het derdenbeslag beperkt is tot gelden en vorderingen.
 - In de artikelsgewijze toelichting motiveren waarom ingevolge artikel 8.56, tweede lid, een beslissing inzake een verzoek om kwijtschelding voor bezwaar en beroep vatbaar is, terwijl dat in het in Europa gelegen deel van Nederland niet het geval is.
 - Verrekening door de ontvanger van uit te betalen en te innen belastingbedragen is in artikel 8.57, eerste lid, beperkt tot BES-belastingen. De regeling in het in Europa gelegen deel van Nederland is daarentegen ruimer en betreft bijvoorbeeld ook de meststoffenheffing. In de artikelsgewijze toelichting motiveren waarom op de BES-eilanden niet is voorzien in een ruimere verrekeningsmogelijkheid en daarbij aangeven waarom in artikel 8.57 een regeling ontbreekt zoals in artikel 24, zevende lid, van de Invorderingswet 1990, ingevolge welke beroep mogelijk is bij een verrekeningsbesluit.
 - Ingevolge de artikelen 8.61, zesde lid, en 3.16, derde lid, geldt een bewaarplicht van tien jaren, anders dan de - in beginsel - zeven jaren waar in het in Europa gelegen deel van Nederland sprake van is. In de toelichting een motivering opnemen voor dit verschil.
 - Artikel 8.70 voorziet in de strafbaarstelling van een schending van de fiscale geheimhoudingsplicht voor belastingdienstambtenaren. Die strafbaarstelling is er ook ingevolge het Wetboek van Strafrecht BES (thans artikel 285 van het Wetboek van Strafrecht van de Nederlandse Antillen). In de toelichting hierop ingaan.
 - Nu ingevolge artikel 8.87, derde lid, voeging van bezwaarschriften inzake meerdere aanslagen mogelijk is, in de artikelswijze toelichting motiveren waarom vervolgens artikel 8.100, tweede lid, dwingt om in de beroepsfase weer te gaan splitsen.
 - In de artikelsgewijze toelichting aangeven hoe de afzonderlijke regeling inzake vertegenwoordiging van artikel 8.102 zich verhoudt tot de regelingen in artikel 8.11 en volgende.
 - Nu de BES-sfeer en de sfeer van het in Europa gelegen deel van Nederland niet afzonderlijk begrensd zijn, kunnen kanttekeningen worden geplaatst bij de regeling inzake wederzijdse bijstand (hoofdstuk VIII, titel 2, afdeling 2). Gewezen zij op artikel 8.126, eerste lid (uitsluitend gebruik van verstrekte inlichtingen ten behoeve van de heffing van BES-belastingen terwijl de BES-eilanden onderdeel zijn van Nederland), en op artikel 8.127 (waarin sprake is van twee ontvangers terwijl het om één rijksbelastingdienst gaat), waar deze spanning duidelijk naar voren komt. De toelichting ter zake aanvullen.