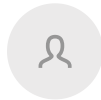


# Telewerken vanuit de Caribische jurisdicties van het Koninkrijk: kansen en bedreigingen vanuit fiscaal perspectief

MBB 2022/8



Graaf, A.C.G.A.C. de

*In juni 2020 is prof. mr. dr. A.C.G.A.C. (Arnaud) de Graaf benoemd tot buitengewoon hoogleraar Internationaal Belastingrecht aan de Universiteit van Curaçao. Naar aanleiding van zijn benoeming sprak De Graaf op 19 oktober 2021 zijn oratie uit met als titel 'Telewerken vanuit de Caribische jurisdicties van het Koninkrijk: kansen en bedreigingen vanuit fiscaal perspectief'. De tekst van zijn oratie is in geactualiseerde vorm in deze bijdrage weergegeven.*

*Met het uitbreken van de coronapandemie legden landen bewegingsbeperkingen op aan burgers. Vooral diegenen werkzaam in de financiële en zakelijke dienstverlening en voor overheden konden via telewerken hun werkzaamheden ondanks deze beperkingen (nagenoeg) ongestoord blijven uitoefenen. Digitalisering maakte het voor hen mogelijk om plaatsonafhankelijk te werken. Met het langzaam verdwijnen van de restricties willen westerse samenlevingen de voordelen van telewerken behouden. Deze ontwikkelingen bieden volgens De Graaf kansen voor kleine eilandstaten in ontwikkeling. Inkomende buitenlandse kenniswerkers met buitenlandse opdrachtgevers kunnen een bijdrage leveren aan de economische groei van de Caribische jurisdicties van het Koninkrijk zonder dat zulke inkomende telewerkers een directe bedreiging vormen voor lokale werknemers. Via, bijvoorbeeld, een uitbreiding van de huidige pensioeregeling zouden Curaçao en Sint Maarten in de visie van De Graaf zich bij telewerkers in de kijker kunnen spelen. Hij verwacht niet (direct) dat deze landen daar door anderen op zullen worden aangesproken. Het heffingsrecht komt aldus De Graaf immers toe aan de landen waar de werkzaamheden fysiek worden uitgeoefend en een verschuiving van het heffingsrecht is op de korte noch de middellange termijn te verwachten. Daarnaast wijst De Graaf op het feit dat verschillende westerse landen voor inkomende ultravermogenden en mobiele veelverdieners fiscaal een aanzienlijk aantrekkelijker regeling hebben.*

## 1. Inleiding

Het is nu al meer dan een jaar geleden dat ik aan de UoC benoemd werd tot buitengewoon hoogleraar Internationaal Belastingrecht. Het uitspreken van mijn inaugurele rede is vanwege de coronapandemie uitgesteld tot dit moment. Mijn rede had ik ook eerder uitsluitend via een livestreaming kunnen uitspreken. De aanvaarding van het hoogleraarsambt hoort echter in de daartoe geëigende locatie, de aula van UoC, te midden van de rector, decanen, collega-hoogleraren, collega's, bekenden, vrienden en familie plaats te vinden.

Het doet me daarom een genoegen om u allen hier te mogen begroeten alsook diegenen die deze gebeurtenis op afstand bijwonen. Van harte welkom!

Aan dat laatste element 'op afstand', werken op afstand of ook wel telewerken, wijd ik mijn oratie. Heden ten dage, met corona als 'boost' is deelname aan bijeenkomsten zoals deze, via telecommunicatieverbindingen, meer specifiek internetverbindingen, een niet weg te denken onderdeel geworden van ons maatschappelijk leven. Weliswaar sta ik u nu vanwege het bijzondere karakter van deze gebeurtenis in de aula van de UoC toe te spreken maar 'normaal' verzorg(de) ik mijn presentaties voor studenten en anderen vanuit ons huis in Hollandsche Rading. In 2022 hoop ik dat te mogen doen vanuit nieuwe wisselende locaties, ons nieuwe woning in Groenekan, nabij Utrecht, onze woning in Otrobanda en het

nieuwe faculteitsgebouw aan de Sint Annabaai. Daar waar vroeger docent-student, ofwel leraar-leerling, op één locatie fysiek bijeenkwamen voor de overdracht van kennis en de ontwikkeling van vaardigheden is dat met de huidige technologie en infrastructuur hier en op andere locaties niet langer een vereiste. Deze ontwikkeling biedt voordelen, in het bijzonder voor de opleidingen van UoC. De fiscale opleidingen worden niet langer alleen aangeboden hier, op de campus van UoC – en vanaf volgend studiejaar hopelijk vanuit ons nieuwe faculteitsgebouw aan de Sint Annabaai –, maar ook in Sint Maarten, Bonaire, Aruba en zelfs Suriname. In al deze jurisdicties beschikt UoC over officiële onderwijslocaties. Op deze locaties komen lokale studenten bijeen. Zij nemen vanuit deze verschillende onderwijslocaties op hun beurt gezamenlijk via Blackboard, Teams of Zoom deel aan het onderwijs. Dit onderwijs wordt verzorgd op afstand door de docent, vanuit huis – waar dat dan ook moogelijk is –, één van de UoC locaties of een kantoor elders. Dit afstandsonderwijs zorgt ervoor dat er in al deze landen, eigen op hun rechtssystemen toegesneden hoogwaardige opleidingen aangeboden kunnen worden. Daarmee zijn deze opleidingen niet alleen levensvatbaar maar bieden zij ook andere voordelen, namelijk:

1. studenten worden meer dan bij andere ‘gewone’ juridische opleidingen verrijkt met kennis en inzicht. Vanuit de verschillende landenlocaties kunnen studenten en docenten kennis en ervaringen uitwisselen over ieders belastingstelsel. Waarin verschillen deze stelsels van elkaar en waarom? Wat kunnen we door rechtsvergelijking van elkaar leren? Door de rechtsvergelijking ontstaat bij eenieder het inzicht dat een bestaand stelsel minder een gegeven is. Studenten worden bewuster en kritischer in hun besef dat een rechtstelsel maakbaar is en aanpasbaar is aan de behoeften van de maatschappij;
2. netwerken tussen deze landen onderling worden verder versterkt; en
3. de kosten voor het organiseren en verzorgen van dergelijke hoogwaardige en relatief kleinschalige opleidingen kunnen verspreid worden over meerdere landen en studenten.

Dit voorbeeld illustreert dat waar onderwijs voorheen geografisch op één locatie verzorgd werd, waar docent en studenten samenkwamen, dit door technologische ontwikkelingen nu ook op afstand mogelijk is en dat dit voordelen biedt.

## 2. Belastingdrukoptimalisatie mno's en internationaal optreden

### Invloed technologische ontwikkelingen op bedrijfsmodellen mno's. Opkomst geïntegreerde mno's

Technologische ontwikkelingen, qua transport en telecommunicatie, in de afgelopen vijf decennia leidden ook tot het ontstaan van de multinationale onderneming zoals we die tegenwoordig kennen. Was een mno vroeger met de volledige bedrijfskolom in een nationale markt vertegenwoordigd – alle activiteiten binnen de waardeketen bevonden zich toen dicht bij de afnemers van de producten en diensten van de mno – is dat heden ten dage niet langer het geval.

Technologische ontwikkelingen stelden mno's in staat om hun landenactiviteiten, zoals R&D, inkoop, productie en marketing geografisch te concentreren op de daarvoor meest geëigende locatie. De diverse op verschillende locaties geconcentreerde activiteiten werden vervolgens gesmeed tot een wereldwijde waardeketen. Concentratie en centralisatie leidden ertoe dat mno's geografisch op afstand kwamen te staan van hun klanten, van de landen waar zij hun producten en diensten afzetten. Dit doet zich in versterkte mate voor bij nieuwe techbedrijven zoals, Google, Apple, Facebook en Amazon. Toenemende digitalisering en opkomende robotisering zullen ook tot gevolg hebben dat de meer traditionele mno's geografisch op verdere afstand komen te staan van hun afnemers en gebruikers.

### Schets van huidig internationaal fiscaal raamwerk

De centrale aansturing binnen een mno als één geïntegreerde onderneming maakte het voor mno's mede mogelijk om hun wereldwijde belastingdruk te minimaliseren. Geïntegreerde mno's worden daartoe in staat gesteld door het bestaande, uit de jaren twintig van de vorige eeuw daterende, internationaal fiscaal raamwerk. Volgens dit raamwerk is iedere jurisdictie soeverein ten aanzien van haar winstbelasting. Voor de heffing van hun winstbelasting knopen zij aan bij de in hun

jurisdictie aanwezige: a) 'binnenlandse' entiteiten en b) fysieke activiteiten van 'buitenlandse' entiteiten. De mno wordt als zodanig dus niet in de belastingheffing betrokken. Landen hanteren namelijk de zogenoemde separate entity-benadering en niet de unitary business-benadering. Omdat mno's uit meerdere entiteiten bestaan, veelal honderden zo niet duizenden, kunnen deze entiteiten onderling rechtshandelingen met elkaar aangaan. Voor de winstbelastingheffing van landen wordt bij deze handelingen aangesloten. Voor de fiscaliteit is namelijk de juridische werkelijkheid leidend en niet zozeer de economische. Wel dienen concernentiteiten bij het onderling aangaan van transacties met elkaar *at arm's length* te handelen als waren zij derden van elkaar.

## Mno's spelen in op manco's internationaal fiscaal raamwerk

Deze drie eigenschappen van het huidige internationaal fiscaal raamwerk: het voor de heffing toepassen van de separate entity-benadering en fysieke aanwezigheid van buitenlandse entiteiten als aanknopingsfactor en het voor de winsttoedeling hanteren van het *at arm's length*-beginsel stelden mno's vanaf de jaren tachtig in combinatie met de versnelde globalisering en toen opkomende digitalisering in staat om in te spelen op: a) de verschillen tussen de nationale belastingstelsels van landen en b) internationale afspraken over de heffingsverdeling tussen landen. Met het exploiteren van deze verschillen en het gebruikmaken van belastingverdragen bewerkstelligen mno's dat hun overwinst nagenoeg nergens belast wordt, in hun afzetlanden noch in de landen waar de top van het concern gevestigd is.

## Contouren nieuw internationaal fiscaal raamwerk

Aan de manco's van het huidige internationaal fiscaal raamwerk wijdde ik mijn inaugurele rede bij de aanvaarding van mijn ambt van bijzonder hoogleraar Internationaal beleid en fiscale autonomie aan de Erasmus Universiteit Rotterdam. <sup>1</sup> Deze rede sprak ik uit nu ruim negen jaar geleden (in 2012). De titel daarvan was *'Excessieve' gedragingen en internationaal fiscaal beleid*. In mijn toenmalige rede bepleitte ik als oplossing voor deze manco's een andere heffingsbenadering van mno's. Een heffingsbenadering en -verdeling die uitgaat van:

1. een unitary business-benadering. Winsten van alle groepsvennootschappen van een mno worden geconsolideerd op het niveau van de tophoudster;
2. deze geconsolideerde winst wordt berekend volgens een internationaal gestandaardiseerde winstbepalingsgrondslag;
3. een uniforme sleutel, formule, uitgaande van omzet. Volgens deze sleutel wordt de geconsolideerde winst op basis van omzet evenredig verdeeld over de landen waar producten en diensten worden afgezet; en
4. een uniform minimumtarief.

Een dergelijke oplossing voor de manco's van het huidige raamwerk staat ook de Europese Commissie voor. De Europese Commissie is voornemens uiterlijk in 2023 een voorstel te doen voor een nieuw kader voor de belastingheffing van ondernemingen binnen de EU. <sup>2</sup> Eerdere (richtlijn)voorstellen van de Europese Commissie uit 2011 <sup>3</sup> en 2016 <sup>4</sup> verdwenen naar mijn mening spijtig genoeg in lades. Naar verwachting zal een nieuw voorstel veel van de hiervoor beschreven manco's van het huidige internationaal fiscaal raamwerk wegnemen. Daarbij hoop ik dat een dergelijk voorstel bredere navolging krijgt. Dit is mijn optiek ook in het belang van de kleine eilandstaten in ontwikkeling (Small Island Developing States). <sup>5</sup> Tot de zogenoemde SIDS behoren Sint Maarten, Aruba, Curaçao maar ook Suriname. Neemt een nieuw internationaal fiscaal raamwerk de hiervoor beschreven contouren aan, dan zijn ook zij verzekerd van belastingopbrengsten ten aanzien van de winsten behaald door buitenlandse multinationals met in deze landen afgezette producten en diensten. Vooral SIDS zijn immers vanwege de beperkte aanwezigheid van hulpbronnen in eigen land voor hun producten buitensporig afhankelijk van externe markten.

## Internationaal optreden: BEPS 1.0 en tegengaan schadelijke belastingpraktijken

De internationale gemeenschap zet tot nu toe bescheidenere stappen. Met behoud van het bestaande internationaal fiscale raamwerk poogt de internationale gemeenschap ongewenste fiscale gedragingen van multinationals en landen te beteugelen. In de zomer van 2013, het jaar na mijn oratie aan de Erasmus, presenteerde de OESO op verzoek van de G20 een alomvattend actieplan tot de aanpak van Base Erosion and Profit Shifting. <sup>6</sup> Vooraf hadden de VS niet alleen bedongen dat het raamwerk ongewijzigd zou blijven maar ook de wijze waarop heffingsrechten tussen landen worden verdeeld. Op 5 oktober 2015, de vijfde verjaardag van Julie – mijn dochter hier vooraan – publiceerde de OESO/G20 het uiteindelijke BEPS 1.0-pakket. Dit pakket voorziet in maatregelen met als doel: a) het neutraliseren van de exploitatie van de verschillen tussen belastingstelsels van landen, b) het tegengaan van het oneigenlijk gebruikmaken van belastingverdragen en c) het bevorderen van transparantie. Niet alleen dienen multinationals transparanter te worden over hun handel en wandel maar ook overheden over hun belastingafspraken met mno's. Met de bevordering van transparantie wordt gepoogd een terughoudendere opstelling van mno's in hun belastingplanning en van landen in het fiscaal beconcurreren van elkaar via in achterkamertjes overeengekomen deals. Internationale afspraken over goed fiscaal overheidsbestuur werden voor het eerst gemaakt in de jaren negentig van de vorige eeuw. Binnen de OESO maar ook binnen de EU kwam toen een proces op gang om een einde te maken aan de schadelijke belastingconcurrentie tussen landen in het aantrekken van geografisch mobiele activiteiten van buitenlandse ondernemingen. Niet alleen de gunstregimes van de lidstaten van deze twee organisaties werden op de korrel genomen maar ook die van andere landen op basis waarvan geen of slechts nominaal, beperkt, belasting werd geheven. Gunstregimes worden internationaal als schadelijk bestempeld wanneer deze afgeschermd worden van binnenlandse ondernemingen (*ring fencing*) of geen fysieke aanwezigheid (*substance/nexus*) van buitenlandse ondernemingen vereisen. Via peerreview en met de dreiging van sancties ziet het OECD Forum on Harmful Tax Practices toe op de handhaving van internationale afspraken over het tegengaan van schadelijke belastingpraktijken.

## Vervolg BEPS 2.0

Het BEPS 1.0-pakket kreeg op 8 oktober 2021, zes jaar later, een vervolg met BEPS 2.0. In tegenstelling tot BEPS 1.0 voorziet BEPS 2.0 alsnog wel in een andere verdeling van heffingsrechten tussen landen en in de invoering van een minimum effectief tarief van 15%. De overwinst van de allergrootste en meest winstgevende multinationals, zoals Google, Facebook, Amazon e.a., wordt onder het eerste pijler-voorstel van BEPS 2.0 deels ter heffing toegewezen aan de jurisdicties waar zij hun afnemers en gebruikers hebben, ook al zijn deze multinationals daar fysiek niet of slechts beperkt aanwezig. Of de belastingopbrengsten met het implementeren van deze BEPS 2.0-afpraak voor SIDS opwegen tegen de implementatie- en uitvoeringskosten is nog onduidelijk. Voor kleine eilandstaten in ontwikkeling zijn de kosten van het openbaar bestuur vanwege hun geringe BNP onevenredig duur. Bij de invoering van dergelijke complexe regelgeving hebben SIDS in mijn optiek minder voordeel en mogelijk zelfs budgettair nadeel. Zij zullen de baten en lasten van een implementatie in beeld moeten brengen alvorens te besluiten over het wel of niet implementeren van de afspraken. Bij het maken van internationale afspraken zou de internationale gemeenschap zich mijns inziens meer rekenschap moeten getroosten van wat de uitwerking van dergelijke afspraken is op kleinere landen met een gering BNP vanwege een kleine populatie.

## 3. Zwartsparders, belastingvluchtelingen, penshonado's, kenniswerkers en telewerkers

In de afgelopen tien jaar stonden met de beide BEPS-pakketten vooral de fiscale gedragingen van multinationals en de fiscale regimes van landen die deze multinationals daarin faciliteerden, zoals Nederland, Luxemburg, Ierland, Zwitserland, Bermuda en de Kaaimaneilanden, in de spotlight. Voordien haalden zwartsparders, belastingparadijzen, belastingvluchtelingen enzovoort vaak de voorpagina's.

## Belastingontduikers

In hun zoektocht naar belastingbesparingen zochten minder vermogende particulieren en minder mobiele veelverdieners in het verleden hun heil vooral in het uit het zicht van de eigen fiscus stallen van hun vermogen in laagbelastende landen met een bankgeheim of anonieme entiteiten. Voor belastingontduikers met in het buitenland gestald vermogen loert tegenwoordig het gevaar niet alleen in de vorm van datalekken, zoals recent nog met de Panama Papers (2016) <sup>7</sup> en Pandora Papers (2021) <sup>8</sup>, maar ook in de toegenomen mogelijkheden van informatie-uitwisseling tussen belastingdiensten. Teneinde te verzekeren dat staten ook daadwerkelijk informatie verstrekken wanneer daarom wordt verzocht, werd in 2009 het *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes* opgericht. Van dit *Global Forum* zijn tegenwoordig maar liefst honderddrieënzestig landen lid. Het *Global Forum* dwingt via peerreview en het impliciete dreigement van sancties door het hanteren van een zwarte lijst af dat landen voldoen aan bepaalde minimumstandaarden, minimumstandaarden met betrekking tot de beschikbaarheid van informatie over rekeningen aangehouden bij lokale financiële instellingen door buitenlanders direct dan wel indirect via bijvoorbeeld trusts, de toegang tot informatie over deze rekeningen en het effectief uitwisselen ervan aan de belastingautoriteiten waar de buitenlandse rekeninghouders wonen. Deze internationale ontwikkelingen ten aanzien van het delen van informatie neutraliseren in feite 'excessieve' fiscale gedragingen van vermogende particulieren om vermogen uit het zicht van de eigen belastingdienst in het buitenland te stallen maar ook de gedragingen van landen die erop gericht zijn om met fiscale prikkels dit vermogen aan te trekken. Deze maatregelen beogen een enkelvoudige belastingheffing door de woonstaat van de bewuste rekeninghouders te verzekeren.

## Belastingvluchtelingen: ultrarijken en superverdieners

De ultrarijken en superverdieners zoals artiesten en sporters, vooral formule 1-coureurs, daarentegen, ontvluchtten hun eigen land naar fiscaal aangename en veelal ook zonnigere oorden om daar te gaan wonen. Zij kiezen bijvoorbeeld voor Monaco, Zwitserland <sup>9</sup> en het Verenigd Koninkrijk. In het Verenigd Koninkrijk betalen zogenoemde *non-domiciled residents* over hun buitenlands vermogen en inkomsten namelijk geen belasting zolang de buitenlandse inkomsten maar niet naar het Verenigd Koninkrijk worden overgemaakt. Dit zogenoemde remittance systeem kennen bijvoorbeeld ook de EU-lidstaten Ierland, Malta en Portugal. Met ingang van 2017 biedt zelfs Italië een fiscaal vergelijkbaar ruimhartig regime. Voor een jaarlijkse bijdrage aan de Italiaanse schatkist van € 100.000 hoeven nieuwe inwoners van Italië geen Italiaanse belasting te betalen over hun buitenlandse bezittingen en inkomsten. Zij hoeven evenmin in hun jaarlijkse aangifte melding te maken van hun buitenlandse vermogen en inkomsten. <sup>10</sup> Over hun Italiaans vermogen en inkomsten, daarentegen, betalen zij gelijk als ieder andere inwoner van Italië belasting naar het reguliere tarief. Een nieuwkomer is ook Griekenland. Met ingang van 12 december 2019 introduceerde Griekenland naar Italiaans voorbeeld een *non-domiciled tax regime*. Nieuwe inwoners van Griekenland kunnen eveneens tegen een lumpsumbetaling van € 100.000 zich van een Griekse woonstaatheffing over hun buitenlands vermogen en inkomsten vrijwaren. Daarmee concurreren deze regimes met die van het Verenigd Koninkrijk en Zwitserland.

## Penshonado's/renteniers/rentista's

Van oudsher, al sinds 1 januari 1987, <sup>11</sup> kennen ook de voormalige Nederlandse Antillen een regeling die het voor vermogende personen fiscaal aantrekkelijk moet maken om zich op de Nederlandse Antillen te vestigen. Onder deze regeling, beter bekend als 'de penshonadoregeling of ook wel renteniersregeling', <sup>12</sup> worden kwalificerende immigranten voor hun inkomsten uit buitenlandse bronnen belast tegen een laag tarief, initieel tegen 5%. Bovendien kon toen nog gekozen worden voor een forfaitair inkomen van NAf 150.000 per jaar dat dan niet belast werd tegen het 5% tarief maar tegen het normale tarief. Dit betekende dat iemand die voor deze forfaitaire regeling koos per saldo slechts NAf 60.000 aan inkomstenbelasting hoefde te betalen. Werd er voor deze regeling gekozen dan hoefde er voor de Antilliaanse inkomstenbelasting geen aangifte gedaan te worden van het wereldinkomen. In dat opzicht is de penshonadoregeling vergelijkbaar met de Italiaanse.

Om de voor- en nadelen van het penshonadobestaan inzichtelijk te maken, bracht Gert-Jan Dröge in 1992 voor zijn tv-programma *Glamourland* een 'werkbezoek' aan Curaçao. <sup>13</sup> Ten tijde van zijn werkbezoek was ook de toenmalige

Nederlandse premier Lubbers op Curaçao om in de woorden van Gert-Jan Dröge: 'met zijn entourage korte metten te maken met de 5%-belastingregeling voor penshonado's'.

Al voor de invoering van de penshonadoregeling had Nederland zorgen over mogelijke belastingvlucht van in Nederland wonende vermogenden personen naar de Nederlandse Antillen. Na invoering van de regeling maakten voornamelijk uit Nederland afkomstige ondernemers gebruik, zo u wilt misbruik, om de binnen hun bv's in Nederland opgebouwde winsten en pensioenen nagenoeg onbelast te laten uitkeren zodra zij inwoner werden van Curaçao. Het duurde tot 1 januari 1997 voor dat de Belastingregeling van het Koninkrijk van 1986 gewijzigd werd waardoor pensioenafkoop na emigratie naar Curaçao niet langer fiscaal aantrekkelijk was. Per 1 januari 1998 werd de penshonadoregeling bovendien minder aantrekkelijk met een verhoging van het tarief van 5% naar 10%, een verhoging van de minimale waarde van de voor eigen gebruik bestemde Antilliaanse woning en de introductie van een minimale leeftijdsgrens van vijftig jaar. Om in aanmerking te kunnen komen voor de regeling werd al bij invoering ervan vereist dat de inkomende penshonado in de vijf voorafgaande jaren niet op de Antillen woonde. Bovendien mogen de penshonado en diens echtgenoot/echtgenote gedurende hun verblijf lokaal niet werken als zelfstandige en evenmin in dienstbetrekking. Met de laatste voorwaarde, het niet-lokaal werken, wilde de Antilliaanse regering vermijden dat Antillianen van de eigen arbeidsmarkt zouden kunnen worden verdrongen wanneer vermogende immigranten ook aan het Antilliaanse arbeidsproces zouden gaan deelnemen. <sup>14</sup> Van deze voorwaarde zijn wonderlijk genoeg uitgezonderd diegenen die werkzaam zijn voor hun eigen op de Antillen gevestigde vennootschap. Vanuit de eigen vennootschap kan namelijk indirect ook deelgenomen worden aan het Antilliaanse arbeidsproces. Daarmee kan deze voorwaarde in feite deels omzeild worden. Dergelijke voorwaarden, een minimumleeftijd en het niet-lokaal werken, hanteren Monaco, het VK, Italië en Griekenland voor hun regelingen overigens niet. Op deze twee Antilliaanse voorwaarden kom ik zo dadelijk nog terug bij de bespreking van het eigenlijke onderwerp van deze oratie.

## Kenniswerkers ofwel expats

Niet alleen kunnen landen buitenlandse vermogenden fiscaal aanmoedigen om naar hun land te komen maar kunnen dat ook ten aanzien van buitenlandse kenniswerkers. Het is deze landen waaronder Nederland niet zozeer te doen om het financiële bezit van deze immigranten maar het bezit aan kennis en ervaring waaraan in eigen land een tekort is. Al sinds de late jaren vijftig kent Nederland een begunstigende regeling voor uit het buitenland afkomstige kenniswerkers die werkzaam worden voor een Nederlandse werkgever. Vanaf 1970 voorzag deze regeling in de mogelijkheid voor Nederlandse werkgevers om 35% van het loon en betaalde vergoeding uit te betalen aan inkomende kenniswerkers. Per 1 januari 2001 is dit percentage teruggebracht tot 30%. <sup>15</sup> Naast deze onbelaste uitbetaling kan de inkomende kenniswerker opteren voor een behandeling als fictief buitenlands belastingplichtige voor de aanmerkelijkbelangregeling en het genieten van inkomsten uit vermogen. Dit betekent dat inkomsten uit een buitenlands aanmerkelijk belang en ander buitenlands vermogen door Nederland niet belast wordt gelijk als onder de non-domiciled tax regimes van het VK en Italië. Ook andere landen in Europa kennen een vergelijkbare fiscaal begunstigende vergoedingsregeling voor expats. Dit blijkt uit een in 2017 in opdracht van het Nederlandse ministerie van Financiën door Dialogic uitgevoerde evaluatie van de 30%-regeling. <sup>16</sup> Uit de toenmalige evaluatie volgde dat de Nederlandse regeling ten opzichte van die van andere Europese landen relatief ruimhartig was. Deze constatering had tot gevolg dat de looptijd van de Nederlandse 30%-regeling ingekort werd van acht naar vijf jaar.

Ook de Nederlandse Antillen voerden in maart 1988 met terugwerkende kracht naar 1 januari 1987 een eigen regeling in voor inkomende expats om werkzaam te worden in de Antilliaanse offshoresector. Volgens deze regeling waren bepaalde werkgeversvergoedingen onbelast en andere slechts fiscaal belast voor 65%. <sup>17</sup> Op dit moment kennen zowel Curaçao, Sint Maarten, Aruba als de BES-eilanden een zogenoemde ex-patriate regeling. Het belastingvoordeel van de huidige expatregelingen is dat de loonbelasting wordt bepaald op basis van het nettoloon en niet op basis van het brutoloon. Neemt de werkgever de loonbelasting en de sociale premies van de inkomende expat voor zijn rekening, dan is het nettoloon van de expat gelijk aan diens brutoloon. Vanwege de toch wel relatieve hoge minimale beloningseis om in aanmerking te kunnen komen voor deze expatregelingen en de vereisten gesteld aan opleiding, jaren werkervaring en schaarse deskundigheid verstoren deze expatregelingen evenmin snel de lokale arbeidsmarkt. Vanwege zorgen over

mogelijke arbeidsmarktverstoringen zijn deze expatregelingen in hun bereik minder ruim dan de Nederlandse 30%-regeling.

## Telewerkers

Mijn rede is echter niet primair gewijd aan belastingontduikers, belastingvluchtelingen, penshonado's of expats maar aan autonoom werkende telewerkers. Alvorens dat te doen, wil ik eerst nog stilstaan bij de verschillen en overeenkomsten tussen belastingontduikers, belastingvluchtelingen, penshonado's, expats en telewerkers.

Belastingontduikers zijn in wezen vermogende personen of veelverdieners die niet mobiel zijn, alleen hun vermogen, hun geld, is dat. Dat vermogen wordt op afstand, in een andere jurisdictie, geplaatst in de hoop dat het daarmee uit het zicht is van de eigen fiscus. Evenals belastingontduikers zijn expats in wezen evenmin mobiel. Zij verplaatsen zich op verzoek van hun werkgever naar een bepaalde arbeidslocatie. Daar verdienen zij vervolgens hun geld. Omdat een internationale verhuizing voor een expat en diens gezin financieel kostbaar is, moet er door de werkgever voorzien worden in allerlei tegemoetkomingen. Wanneer deze tegemoetkomingen fiscaal loon vormen, dan wordt het voor de werkgever nog lastiger om werknemers te bewegen tot verhuizing.

Ultrarijken en superverdieners, daarentegen, zijn zeer mobiel. Voor hun wegen de kosten van mobiliteit op tegen de aanzienlijke belastingbesparingen die zij met hun mobiliteit weten te bewerkstelligen. Zij kunnen kiezen waar zij gaan wonen of er zelfs voor kiezen om nergens te wonen, als een nomade rondtrekkend door overal kortstondig te verblijven en te werken.

Dit is voor autonoom werkende telewerkers in wezen niet anders. Ook zij kunnen er in beginsel voor kiezen om te verblijven in en te werken vanuit een door hen gekozen, al dan niet vaste, verblijfplaats of te leven als een digital nomad. Een digitaal nomadenbestaan houdt, zo schat ik in, nagenoeg niemand lang vol. Autonome telewerkers zijn evenals techbedrijven als gevolg van globalisering en digitalisering in staat om hun werkzaamheden geografisch op afstand uit te voeren, ver van de bedrijfslocaties van hun opdrachtgevers c.q. afnemers.

Het telewerken kreeg met het uitbreken van de coronapandemie een boost. In het beteugelen van de pandemie legden landen bewegingsbeperkingen op aan burgers. Vooral diegenen werkzaam in de financiële en zakelijke dienstverlening en voor overheden konden via telewerken hun werkzaamheden ondanks deze beperkingen (nagenoeg) ongestoord blijven uitoefenen. Digitalisering maakte het voor hen mogelijk om plaatsonafhankelijk te werken. Zij kunnen werken vanuit huis maar ook vanuit andere locaties. Met het langzaam uitfasen van de bewegingsrestricties willen westerse samenlevingen de voordelen van telewerken behouden. <sup>18</sup> Deze ontwikkelingen bieden mijns inziens kansen voor kleine eilandstaten in ontwikkeling. Autonome buitenlandse telewerkers met buitenlandse opdrachtgevers kunnen een bijdrage leveren aan de economische groei van Suriname en de Caribische jurisdicties van het Koninkrijk zonder verstoring van de lokale arbeidsmarkt.

Niet alleen zijn de eilanden en Suriname bijzonder aantrekkelijk voor een toeristisch, kortstondig, verblijf, maar ook voor een langer verblijf. Met zijn Workation-programma wil Aruba het werken op afstand op Aruba als *one happy island* aantrekkelijker maken. <sup>19</sup> Zo ook Curaçao met het '@ home in Curaçao: convenient working and living'-programma. <sup>20</sup> Volgens het Curaçaose programma wordt 'remote workers' de mogelijkheid geboden om gedurende maximaal zes maanden op het eiland te verblijven en te werken met de mogelijkheid tot verlenging van nog eens zes maanden. Willen de eilanden en Suriname zich bij autonoom werkende telewerkers voor een langer verblijf, het hier wonen, in de kijker spelen, dan zou gedacht kunnen worden aan het toesnijden van de huidige penshonadoregelingen van Curaçao en Sint Maarten op dergelijke telewerkers.

## 4. Afsluiting: telewerken vanuit de Caribische jurisdicties van het Koninkrijk: kansen en bedreigingen vanuit fiscaal perspectief

Mocht overwogen worden om de huidige penshonadoregelingen van Curaçao en Sint Maarten toe te snijden op autonome telewerkers, dan rijst daarbij de vraag wat de contouren van een fiscale telewerkregeling zouden moeten zijn. Vervolgens rijst de vraag in hoeverre de regeling ook duurzaam kan zijn. Zal er druk van binnenuit of van buiten uitgeoefend worden om de regeling af te zwakken dan wel af te schaffen?

### Contouren fiscale telewerkregeling

Om in aanmerking te kunnen komen voor de telewerkregeling zouden bepaalde voorwaarden van de penshonadoregelingen van Curaçao en Sint Maarten en de expatregelingen van de eilanden overgenomen kunnen worden. De volgende vijf voorwaarden zouden dan mijns inziens aan de toepassing van de fiscale telewerkregeling gesteld kunnen worden:

1. de telewerker dient in de vijf jaren voorafgaand aan zijn immigratie niet op het eiland te hebben gewoond;
2. de telewerker dient in de drie jaren voorafgaand aan zijn immigratie met diens telewerkactiviteiten jaarlijks een minimale omzet in het buitenland te hebben behaald van bijvoorbeeld NAf 200.000. De minimale omzeteis kan variëren per eiland;
3. de telewerker dient na immigratie met zijn telewerkactiviteiten voor buitenlandse opdrachtgevers jaarlijks ten minste een omzet te realiseren van bijvoorbeeld NAf 200.000;
4. de telewerkactiviteiten dienen hoofdzakelijk vanuit het eiland te worden verricht; en tot slot
5. de telewerker dient binnen zes maanden na immigratie de beschikking te krijgen over een voor eigen gebruik bestemde woning van een bepaalde minimumwaarde dan wel minimale huur. Deze woning dient aangehouden te worden gedurende het beroep op de telewerkregeling.

De drempels ten aanzien van buitenlandse omzet en woningwaarde beogen verstoringen door inkomende telewerkers van de lokale arbeidsmarkt en woningmarkt te voorkomen. Worden dergelijke drempels niet gesteld, dan worden Antillianen mogelijk verdrongen van de eigen arbeidsmarkt en wordt een lokale woning onbetaalbaar om te kopen of te huren. Het is aan de lokale politiek om te bepalen wat het tarief zou moeten zijn waartegen buitenlandse inkomsten van telewerkers worden belast en de looptijd van de regeling. Daarbij zal de politiek een belangenafweging moeten maken tussen een gelijke behandeling van alle belastingplichtigen versus een verhoging van het BNP met een gelijktijdige verhoging van de belastingopbrengsten.

### Is externe druk te verwachten tot afzwakking of afschaffing van een fiscale telewerkregeling?

Zoals ik hiervoor beschreef, kreeg de penshonadoregeling te maken met kritiek vanuit Nederland. Onder Nederlandse druk werd de regeling in de jaren negentig alsnog in scope en aantrekkelijkheid afgezwakt. De in dezelfde periode door Aruba en de Nederlandse Antillen ingevoerde regelingen voor offshore vennootschappen en vrije zones kwamen te staan op kritiek vanuit Nederland, de OESO en de EU. Deze regelingen werden vervolgens door de internationale gemeenschap als schadelijk bestempeld. Dit leidde tot een uitfasering respectievelijk wijziging van de toenmalige regelingen.

De expatregelingen, daarentegen, kregen zulke kritiek niet te verduren. Dit is ook logisch omdat de expat ook komt te wonen en te werken in het land met het fiscaal aantrekkelijke regime. Volgens internationale opvattingen komt het heffingsrecht over de inkomsten ook toe aan het woonland. Daarbij zal ook een rol spelen dat vele Europese landen een vergelijkbare expatregeling kennen. Bovendien bestaan er internationaal noch binnen de EU afspraken op het terrein van



de inkomstenbelasting over belastinggrondslag en belastingtarief. Landen zijn nog volledig soeverein. Ze kunnen elkaar fiscaal beconcurreren in het aantrekken van burgers van elders. Van een dergelijke 'race to the bottom' is bij de ultrarijken en veelverdieners al lang sprake. Tot op heden heeft de internationale gemeenschap voor zover mij bekend geen aanstalten gemaakt om die race te stoppen. Mijns inziens zijn die aanstalten ook niet op de korte termijn te verwachten.

Voor zover afspraken over goed fiscaal bestuur op het terrein van de winstbelasting al zouden worden doorgetrokken naar de inkomstenbelasting, verwacht ik niet dat deze tot een aanpassing dan wel afschaffing van de huidige expatregelingen en de door mij voorgestelde telewerkregeling leiden. Weliswaar schermen de huidige expatregelingen en de door mij voorgestelde telewerkregeling de toegang tot deze regelingen af voor lokale inwoners en de telewerkregeling doet dat bovendien ook nog voor binnenlandse omzet, ze vereisen echter wel reële, fysieke, aanwezigheid op de eilanden om gebruik te kunnen maken van deze regelingen. Bovendien zou gesteld kunnen worden dat het belastingniveau van expat en telewerkers met toepassing van deze regelingen in OESO- en EU-termen niet significant lager is dan normaal, zoals wel het geval is onder de non-domiciled tax regimes van bijvoorbeeld het VK en Italië. Voor zover de internationale gemeenschap al iets zou gaan doen aan de fiscale concurrentie op het terrein van de inkomstenbelasting, dan verwacht ik dat het vizier vooral gericht zal zijn op de non-domiciled tax regimes.

## Is te verwachten dat de internationale gemeenschap afspraken maakt over een andere heffingsverdeling ten aanzien van telewerkers?

In zijn bijdrage aan het 150-jarige jubileum van het *Weekblad fiscaal recht* geeft de Nederlandse staatssecretaris van Financiën Vijlbrief aan dat een sterke toename van werken op afstand – gestimuleerd door de coronapandemie en mogelijk gemaakt door de digitalisering – alsnog aanleiding kan geven, gelijk als op het winstbelastingsterrein, tot het maken van internationale of EU-afspraken om tot een eerlijke verdeling van belastinginkomsten te komen. <sup>21</sup> Voor een aantal werkzaamheden maakt het aldus de staatssecretaris namelijk niet meer uit of de werkende fysiek in Nederland aan de slag is of bijvoorbeeld in Portugal. Volgens de Nederlandse staatssecretaris zou om tot een eerlijke verdeling van belastinginkomsten het dan voor de te betalen belasting niet te veel uit moeten maken waar iemand werkt. Deze opvatting is een novum. Niet alleen voor de winstbelasting maar nu ook ten aanzien van de belastingheffing over inkomsten uit persoonlijke arbeid lijkt de staatssecretaris gewicht te willen toekennen aan het voor de indirecte belastingen gehanteerde bestemmingslandbeginsel. Mijn verwachting is dat de totstandkoming van internationale of EU-afspraken over een dergelijke ingrijpende herverdeling van het heffingsrecht waarbij niet langer het uitgangspunt is dat de heffing primair toekomt aan het land waar de arbeid fysiek wordt uitgeoefend maar ook aan het land waar de arbeid ten goede komt niet snel te verwachten is. Daarbij komt dat veel landen in hun fiscale wetgeving niet hebben voorzien in een nationaal heffingsrecht voor dit soort situaties. Laat staan dat ze voorzien in voorkoming van dubbele belasting in de spiegelbeeldsituatie. De afspraken binnen het kader van de eerste pijler van BEPS 2.0 maken bovendien duidelijk dat de internationale gemeenschap slechts kleine, op zich fundamentele, stapjes in de tijd zet om tot een aanpassing van het internationaal fiscaal raamwerk en een herverdeling van heffingsrechten te komen. Tot op heden zijn er binnen het OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS tussen landen alleen afspraken gemaakt om een kwart van de overwinst van de allergrootste techbedrijven te alloceren aan de landen waar deze bedrijven hun producten en diensten afzetten. <sup>22</sup> Derhalve verwacht ik op korte noch op de middellange termijn een verschuiving van het heffingsrecht voor inkomsten uit persoonlijke arbeid.

Hiermee sluit ik mijn pleidooi voor de invoering van een fiscale telewerkregeling graag af.

## Dankwoord

Voordat ik het stokje teruggeef aan mevrouw de decaan en mijn collega Arno van Suilen zijn rede mag uitspreken, wil ik mijn dank betuigen aan een aantal van u.

Mijn dank gaat allereerst uit naar de rector magnificus, leden van de raad van toezicht en mevrouw de decaan voor het door hen in mij gestelde vertrouwen.

In het bijzonder wil ik Flora Goudappel bedanken voor haar hartelijkheid, onverminderde steun, vertrouwen en het bieden van mogelijkheden. Zij was het die mij vorig jaar januari benaderde voor een hoogleraarspositie aan de UoC. Vanaf dat moment hebben we al intensief samengewerkt aan het op de kaart zetten van de fiscale opleidingen.

Germaine Rekwest ben ik zeer erkentelijk voor het mij betrekken bij het UoC symposium van januari 2020 over belastingverdragen, BEPS 2.0 en bronheffingen. Het symposium was mijn eerste, bijzonder aangename, kennismaking met de UoC. Ik kan Germaine daar niet genoeg voor bedanken.

Tijdens dit symposium wisselden Alex Postma en ik voor het eerst gedachten met elkaar. Deze gedachtewisselingen hebben we sindsdien voortgezet, met name tijdens onze gezamenlijke online colleges. Alex houdt mij scherp en zoekt ook kansen om Curaçao verder op de kaart te zetten wat ik zeer in hem waardeer. Niet onvermeld mag blijven de gastvrijheid en hartelijkheid van Alex' echtgenote Gwen. Deze worden door Mariëlle, Julie en mijzelf zeer op prijs gesteld.

Sinds onze ontdekking van Villa Tokara heb ik ook bijzonder interessante en filosofische gesprekken gevoerd met Arriën Lekkerkerker, aan het ontbijt en in de avonden. Ze verrijken mijn inzicht. Zo ook ten aanzien van het onderwerp van mijn oratie. Mariël, Julie en ik hopen nog regelmatig bij jullie te verblijven in het fraaie, Villa Tokara.

Verder kijk ik uit naar een vruchtbare en ook een plezierige samenwerking met alle andere UoC-collegae.

Arno, onze samenwerking vind ik heel bijzonder en stel ik enorm op prijs. Het is alsof we elkaar al jaren kennen. We delen kennis, humor en het goede van het leven. Bijzonder was onze *roadtrip* van afgelopen mei langs alle kantoren en instanties op Curaçao. Ik waardeer je enorm.

Verder hoop ik dat we binnenkort de inaugurele rede van Sjaak Jansen mogen bijwonen en dat we ook Martijn Schippers mogen verwelkomen. Ik kijk daar naar uit.

Tot slot een dankwoord voor mijn ouders en familie, zonder jullie onvoorwaardelijke steun, vertrouwen en liefde zou ik hier vandaag niet staan.

En *last but not least* mijn allerliefste Mariëlle en lieve dochter Julie. Julie, die ik met trots groot zie worden. Mariëlle, mijn liefde, steun en toeverlaat. Corona bracht ons met de mogelijkheid van telewerken nog dichterbij elkaar. Laten we samenzijn in Groenekan, Otrobanda, waar dan ook.

Ik heb gezegd.

Prof. mr. dr. A.C.G.A.C. de Graaf

Arnaud de Graaf adviseert, publiceert, doceert en verricht daaraan verwante werkzaamheden op het terrein van het internationaal en Europees belastingrecht. Hij is verbonden aan o.a. BDO, University of Curaçao, Erasmus Universiteit Rotterdam en de Academy van het RB.

## Voetnoten

- 1) . A.C.G.A.C. de Graaf, *'Excessieve' gedragingen en internationaal fiscaal beleid*, Sdu Uitgevers, Den Haag 2013.
- 2) . Zie daarover de mededeling van de Europese Commissie van 18 mei 2021 met de titel *Belastingheffing van ondernemingen in de 21<sup>e</sup> eeuw*, COM(2021) 251.
- 3) . Voorstel van de Europese Commissie van 6 oktober 2011 voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2011) 121.
- 4) . Voorstellen van de Europese Commissie van 25 oktober 2016 voor een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting, COM(2016) 685; en een richtlijn van de Raad betreffende een gemeenschappelijke geconsolideerde heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting (CCCTB), COM(2016) 683.
- 5) . Small Island Developing States. Zie: <https://www.un.org/ohrls/content/about-small-island-developing-states>.
- 6) . OESO, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, Parijs 2013.
- 7) . <https://www.icij.org/investigations/panama-papers/>.
- 8) . <https://www.icij.org/investigations/pandora-papers/>.
- 9) . Zogenoemde Pauschal-regeling.
- 10) . Zie nader <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/en/web/english/nse/individuals/taxregime-newresidents-individuals>.
- 11) . De Landsverordening werd eind 1989 goedgekeurd en met terugwerkende kracht naar 1 januari 1987 ingevoerd.
- 12) . De huidige penshonadoregeling is te vinden in art. 23B, 23C, 23D en 23E van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943. Voor een toelichting op deze regeling door de Belastingdienst Curaçao zie <https://belastingdienst.cw/themas/overige-onderwerpen/penshonadoregeling/>.
- 13) . <https://www.youtube.com/watch?v=1lb7isOD4JQ>.
- 14) . Staten van de Nederlandse Antillen 1989-1990, nr. 1205, MvT, p. 3.
- 15) . Voor de 30%-regeling zie art. 31a lid 1 onderdeel e Wet LB 1964 jo. hoofdstuk 4a Uitv.besl. LB 1965.
- 16) . Bijlage bij de brief van de staatssecretaris van Financiën van 13 juni 2017, *Kamerstukken II* 2016/17, 34552, nr. 84.
- 17) . Beschikking ex-patriates 1988, P.B. 1988, no. 22.
- 18) . Daarbij kan gewezen worden op het Nederlandse wetsvoorstel 'Werken waar je wilt', *Kamerstukken II*, 35714.
- 19) . <https://www.aruba.com/nl/one-happy-workation>.

- 20) . <https://athomeincuracao.com/nl/nl-remote-workers/>.
- 21) . J.A. Vijlbrief, 'Belastingbeleid zonder grenzen', *WFR* 2021/237, p. 1702.
- 22) . Zie Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy van 8 oktober 2021.