

De Algemene Bestedingsbelasting op de BES-eilanden; een lastig uitvoerbare wet

Slechts weinig fiscalisten zullen zich binnen het Koninkrijk der Nederlanden intensief bezighouden met de Algemene Bestedingsbelasting ('ABB') op de BES-eilanden. De gedachte achter de ABB is dat lokale leveringen grotendeels zouden worden ontdaan van het cumulatieve karakter. Heffing van ABB vindt plaats bij invoer van goederen en ook bij het verrichten van diensten op de BES-eilanden door ondernemers. Voorts worden lokale leveringen in de belastingheffing betrokken indien zij plaatsvinden door producenten. Er bestaat bij lokale leveringen door producenten ook een recht op aftrek van ABB in bepaalde situaties. Om dit systeem van heffing te realiseren is een gecompliceerde en in de praktijk soms moeilijk uitvoerbare regeling ontstaan.



Hans Ruiter
Partner Tax
Grant Thornton Aruba

1. Inleiding

Slechts weinig fiscalisten zullen zich binnen het Koninkrijk der Nederlanden intensief bezighouden met de Algemene Bestedingsbelasting¹ ('ABB') op de BES-eilanden. Dat is ongetwijfeld een belangrijke reden waarom deze wet thans nog in deze vorm bestaat. De ABB is in werking getreden op 1 januari 2011. De gedachte achter de ABB is dat lokale leveringen grotendeels zouden worden ontdaan van het cumulatieve karakter. De omzetbelasting,² welke vóór het moment van de invoering van de ABB gold, was (grotendeels) cumulatief van aard.

Heffing van ABB vindt plaats bij invoer van goederen en ook bij het verrichten van diensten op de BES-eilanden door ondernemers. Voorts worden lokale

leveringen in de belastingheffing betrokken indien zij plaatsvinden door producenten. Er bestaat bij lokale leveringen door producenten ook een recht op aftrek van ABB in bepaalde situaties. Om dit systeem van heffing te realiseren is een gecompliceerde en in de praktijk soms moeilijk uitvoerbare regeling ontstaan.

2. Wettelijk systeem

2.1 Ondernemer en producent

Om heffing en aftrek van ABB op bepaalde lokale leveringen te realiseren is een begrip in de wet geïntroduceerd dat geen van de landen in het Koninkrijk kent, namelijk de 'producent'. Alleen de producent is ABB verschuldigd bij levering van goederen op de BES-eilanden³. Alleen de producent heeft daarnaast recht

op aftrek van in rekening gebrachte ABB.⁴ Deze aftrek geldt bovendien alleen terzake van ABB die door andere producenten in rekening is gebracht met betrekking tot de levering van goederen. Verder kan de producent de bij invoer betaalde ABB aftrekken. Aftrek is alleen mogelijk indien de goederen worden gebruikt als grond- of hulpstof of als halffabricaat, door de producent, ten behoeve van zijn voortgebrachte goederen, welke belast worden geleverd.⁵ Voor een producent bestaat de mogelijkheid om op grond van art. 6.20 Belastingwet BES te verzoeken om een vrijstelling bij invoer, mits de ingevoerde grond- of hulpstoffen en halffabricaten worden gebruikt in het kader van de onderneming en voor de vervaardiging van (nieuwe) goederen.⁶

¹ Hoofdstuk VI Belastingwet BES.

² Landsverordening omzetbelasting 1999.

³ Art. 6.2 letter a Belastingwet BES.

⁴ Art. 6.3 Belastingwet BES.

⁵ Art. 6.3 Belastingwet BES.

⁶ Deze voorwaarden blijken uit het formulier 'Verzoek vrijstelling bij invoer' van de Belastingdienst Caribisch Nederland waarmee de vrijstelling bij invoer dient te worden verzocht.



Wat is een producent? Een producent is gedefinieerd als '[...] een ondernemer die in een openbaar lichaam goederen voortbrengt met behulp van grond- of hulpstoffen of van halffabricaten, voor zover hij de levering van de door hem voortgebrachte goederen niet verricht vanuit een inrichting die grotendeels is ingericht, bestemd en wordt gebruikt voor de verkoop van die goederen aan anderen dan ondernemers [...]'.⁷ De bedoeling van deze definitie is om lokale winkels die goederen aan het publiek verkopen buiten de heffing van ABB te laten. Voor deze laatstgenoemde goederen wordt de ABB alleen bij invoer geheven.

Om producent te kunnen zijn dient dus eerst vastgesteld te worden of sprake is van ondernemerschap. De definitie van producent begint immers met de woorden 'een ondernemer die'. Ondernemer is een ieder die een bedrijf of beroep zelfstandig uitoefent, alsmede een ieder die een vermogensbestanddeel exploiteert om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen.⁸ De Hoge Raad heeft recent beslist dat het ondernemersbegrip voor de Arubaanse Belasting op Bedrijfsomzetten ('BBO') 'autonoom' (volgens de wetgeving en toelichting op Aruba) dient te worden uitgelegd en dat hiervoor geen aansluiting wordt gezocht bij art. 9 en 10 van de btw-richtlijn 2006,⁹ dan wel de Nederlandse wetgeving. Of deze beslissing ook geldt voor de BES-

eilanden is niet geheel duidelijk, maar dat lijkt wel logisch, temeer omdat in de memorie van toelichting bij art. 6.8 Belastingwet BES wordt verwezen naar de Omzetbelasting ('OB') en BBO. Aangenomen mag worden dat met de verwijzing naar de OB, de OB op Curaçao wordt bedoeld.¹⁰ Overigens heeft het arrest al wat pennen in beweging gebracht, omdat de Hoge Raad weliswaar heeft beslist dat het begrip ondernemer op Aruba autonoom moet worden uitgelegd en niet volgens het Unierecht, maar vervolgens wel de EU-jurisprudentie richtinggevend heeft geacht voor de te volgen interpretatie van het begrip ondernemer. Als de Hoge Raad (toch) heeft bedoeld om concorderend te interpreteren, dan zou het voor de praktijk beter zijn geweest als de Hoge Raad dat duidelijk had uitgesproken. Op dit moment kan de praktijk nog beide kanten op met dit arrest.¹¹ Het zijn de Nederlands-Caribische eilanden die normaal gesproken de vraag moeten beantwoorden of wel of niet concorderend moet worden geïnterpreteerd en dus met name het nadeel ondervinden van deze onduidelijkheid. Overigens heeft zeer recent (15 juli 2019) het Gerecht in Eerste Aanleg van Bonaire, Sint Eustatius en Saba weer de Nederlandse uitleg en het Unierecht gevolgd voor de uitleg van het begrip ondernemer op de BES-eilanden.¹² Het Gerecht in Eerste Aanleg lijkt derhalve vooralsnog de lijn te volgen

dat toch concorderend moet worden geïnterpreteerd.

Is een (rechts)persoon wel ondernemer, maar geen producent, dan is deze (rechts)persoon voor de ABB wel belast voor diensten maar niet voor leveringen. Deze ondernemer heeft geen recht op aftrek van ABB.¹³

2.2 Kasstelsel plus

Het moment van verschuldigheid van ABB wordt volgens de memorie van toelichting bepaald op basis van het 'kaststelsel plus'¹⁴. Er geldt in beginsel geen verplichting om een factuur uit te reiken. Algemeen geldt het zogenaamde kasstelsel en er is ook geen verplichting om de ABB te vermelden op de kassabon, rekening, of welk document dan ook. De ABB mag overigens wel worden vermeld op deze documenten. Wat niet mag is het aanbieden van prestaties waar de ABB niet in is inbegrepen. Dit verbod staat opgenomen in art. 6.24 Belastingwet BES.

Als de ondernemer daar om vraagt dient wel een factuur te worden uitgereikt door een producent. Dit is geregeld in art. 6.14 lid 3 Belastingwet BES en hangt samen met de in de wet geregelde aftrekbaarheid van voorbelasting en de controle daarop.¹⁵

2.3 Leveringen en diensten in de ABB

In de ABB wordt op een aantal aspecten een onderscheid gemaakt tussen een levering en een dienst, die de uitvoering van de belastingwet lastig maken. In art. 6.4 Belastingwet BES wordt de levering gedefinieerd. In art. 6.5 worden vervolgens als dienst aangemerkt, alle prestaties, niet zijnde leveringen van goederen in de zin van art. 6.4, die tegen vergoeding worden verricht.

Leveringen en diensten worden tegen een verschillend tarief belast. Op Bonaire worden leveringen belast tegen een tarief van 8% en diensten

⁷ Art. 6.1 onderdeel b Belastingwet BES.

⁸ Art. 6.8 Belastingwet BES.

⁹ HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2202.

¹⁰ MvT Vaststelling Belastingwet BES van 10 november 2009, dossier- en ondernummer 32189, nr. 3, toelichting bij art. 6.8 Belastingwet BES.

¹¹ G. Rekwest, NLF 2019/0087, noot bij HR 30 november 2018, ECLI:NL:HR:2018:2202.

¹² De rechter heeft in deze beslissing overwogen in onderdeel 4.10: '[...] Volgens de wetgever strookt de definitie van ondernemer van art. 6.8 lid 1 Belastingwet BES geheel met die is opgenomen in de Wet op de omzetbelasting 1968 (TK, 2009-2010, 32189, nr. 3, p. 55). Derhalve mag worden aangenomen dat de wetgever met de in art. 6.8 Belastingwet BES gebedigde term bedrijf geen andere betekenis heeft willen toekennen dan toekomt aan de term bedrijf zoals gehanteerd in art. 7 Wet op de omzetbelasting 1968, waaraan dezelfde betekenis toekomt als aan de term economische activiteit zoals gehanteerd in het Unierecht (vgl. HR 27 augustus 1985, nr. 21.608, BNB 1985/316) [...]'. ECLI:NL:OGEABES:2019:32, 15 juli 2019.

¹³ Art. 6.3 Belastingwet BES.

¹⁴ MvT Vaststelling Belastingwet BES van 10 november 2009, dossier- en ondernummer 32189, nr. 3, toelichting bij art. 6.14 Belastingwet BES.

¹⁵ MvT Vaststelling Belastingwet BES van 10 november 2009, dossier- en ondernummer 32189, toelichting art. 6.14 Belastingwet BES.

tegen een tarief van 6%.¹⁶ Op Saba en St. Eustatius geldt een tarief van 6% voor leveringen en 4% voor diensten (5% voor verzekeringen).¹⁷ Dit lagere tarief op de Bovenwindse eilanden werd veroorzaakt door het feit dat op de Bovenwindse eilanden vóór de invoering van de ABB geen invoerrecht werd geheven. Op Bonaire werd wel invoerrecht geheven vóór de invoering van de ABB. Deze invoerrechten werden op nihil gesteld bij de invoering van de ABB, maar dat sorteerde geen effect op de Bovenwindse eilanden, aangezien de invoerrechten daar al nihil waren. Omdat de Bovenwindse eilanden bij de invoering van de ABB een heffing bij invoer zouden krijgen die er voorheen niet was, zijn de Bovenwindse eilanden daarom gecompenseerd met een tijdelijk lager ABB tarief. Dit tijdelijk lagere tarief was aanvankelijk bedoeld voor een periode van vijf jaar,¹⁸ maar is in het Belastingplan 2019 structureel gemaakt.¹⁹

In rekening gebrachte ABB is alleen aftrekbaar bij de levering van goederen (door producenten, aan producenten) en bij invoer van goederen, voorzover de goederen worden gebruikt als grond- of hulpstof of als halffabricaat voor de door de producent ten behoeve van zijn te belasten leveringen voortgebrachte goederen.

In de praktijk is het onderscheid tussen levering en dienst dus belangrijk, vanwege het tariefverschil tussen leveringen (8% op Bonaire) en diensten (6% op Bonaire) en het recht op aftrek dat alleen bestaat voor producenten bij leveringen van goederen door andere producenten en bij invoer van goederen, voor zover de goederen worden gebruikt als grond- of hulpstof of als halffabricaat voor de door de producent ten behoeve van zijn te belasten leveringen voortgebrachte goederen. In rekening gebrachte ABB op diensten kan dus niet worden afgetrokken door de producent. De producent die een product afneemt dient dus te bepalen of zijn leverancier een producent is en tevens of er een levering of dienst wordt

afgenomen, om te bepalen of hij recht heeft op aftrek van ABB.

2.4 Onderscheid tussen leveringen en diensten

In bepaalde gevallen is het lastig een onderscheid te maken tussen leveringen en diensten. Dit gaat met name om de gecombineerde leveringen en diensten. Bijvoorbeeld de accountant die een jaarrekening samenstelt en het fysieke document levert, het restaurant dat een maaltijd bereidt en serveert, de wegenbouwer die een weg asfalteert, de automonteur die een accu verkoopt en installeert, etc. Steeds komt de vraag op of hier sprake is van een levering of een dienst. Een vraag die eigenlijk niet te beantwoorden is omdat het steeds zowel een levering als een dienst betreft. Men zou hoogstens kunnen zeggen dat in het ene geval de dienst overheerst en in het andere geval de levering. Maar feit blijft dat het in deze gevallen één ondeelbare prestatie is en geen van beide volledig is.

Zoals hierboven aangegeven is het echter belangrijk om te bepalen of sprake is van een levering of een dienst vanwege het toepasselijke tarief (6% of 8%) en vanwege de vraag of er eventueel recht op aftrek van ABB bestaat (alleen voor levering van goederen door producenten en niet voor diensten door ondernemers). In elke economische sector speelt deze vraag, maar met name in de bouwsector is hij zeer relevant. Dit vanwege het feit dat in de bouwsector veel (potentiële) producenten actief zijn en er veel gecombineerde leveringen/diensten worden verricht.

De staatssecretaris heeft dit probleem in de bouwsector blijkbaar al snel na de invoering van de ABB op 1 januari 2011 onderkend en heeft op 23 september 2011 een besluit uitgevaardigd, speciaal voor de bouw en onderaanneming.²⁰ Voor een ondernemer die op hem toebehorende grond een nieuw vervaardigd gebouw opricht of laat oprichten en deze onroerende zaak levert, is sprake van levering van een goed door een producent die belast is met ABB.²¹

Op grond van art. 6.3 Belastingwet BES heeft de ondernemer/producent dan recht op aftrek van in rekening gebrachte ABB door andere producenten (voor de levering van goederen) en voor de ABB die de producent bij invoer heeft betaald (de producent kan ook verzoeken om een vrijstelling bij invoer op grond van art. 6.20 Belastingwet BES). Volgens de staatssecretaris zou in deze situatie cumulatie van ABB moeten worden vermeden, maar is dat in de praktijk niet altijd het geval. De staatssecretaris keurt daarom goed dat de van de onderaannemer ingekochte prestaties worden aangemerkt als leveringen door een producent. Voorwaarde is wel dat het daarbij gaat om door onderaannemers in de bouw als zodanig aan het in aanbouw zijnde nieuw te vervaardigen gebouw verrichte feitelijke bouwhandelingen, zoals het aanbrengen van de fundering, betonwerken, daken, metselwerk, kozijnen, leidingen, etc. Als gevolg van deze goedkeuring kan de door de onderaannemers in rekening gebrachte ABB in aftrek worden gebracht en kunnen ook de onderaannemers de in rekening gebracht ABB aftrekken.

Indien een ondernemer een nieuw vervaardigd gebouw of een nieuw vervaardigd gedeelte van een gebouw oplevert, op grond van zijn opdrachtgever, dan moet dit worden aangemerkt als een dienst.²² In hetzelfde besluit keurt de staatssecretaris goed dat deze dienst wordt aangemerkt als een levering. Terzake van de oplevering wordt het bepaalde met betrekking tot de aftrek van ABB conform art. 6.3 Belastingwet BES toegepast, mits het tarief voor leveringen (op Bonaire 8%) wordt toegepast. De goedkeuring van de staatssecretaris kan alleen worden toegepast als de ABB in rekening wordt gebracht op een factuur die voldoet aan de vereisten van art. 6.14 Belastingwet BES. Dit is blijkens art. 6.3 Belastingwet BES overigens sowieso een vereiste voor aftrek van ABB door een producent.

¹⁶ Art. 6.10 Belastingwet BES. Voor verzekeringen geldt 7% en voor personenauto's in het algemeen een tarief van 25%.

¹⁷ Art. 6.10a Belastingwet BES.

¹⁸ MvT Vaststelling Belastingwet BES van 10 november 2009, dossier- en ondernummer 32189, nr. 3, p. 22.

¹⁹ Zie voor een overzicht van de fiscale maatregelen en parlementaire stukken het Caribisch Fiscaal Nieuwsblad van het ICB Instituut van 18 december 2018.

²⁰ Besluit Staatssecretaris van Financiën van 23 september 2011, nr. DV2011/430M.

²¹ Op grond van art. 6.2, 6.4 lid 1 en art. 6.11 lid 1 onderdeel i Belastingwet

²² Op grond van art. 6.4 lid 1 en 6.5 Belastingwet BES en de wetsgeschiedenis, blijkens het eerdergenoemde besluit van de staatssecretaris.

2.5 Uitvoerbaarheid ABB

De memorie van toelichting geeft aan dat de BES-eilanden slechts 18.000 inwoners hebben op een totale oppervlakte van 322 vierkante kilometer. De omvang van de gezamenlijke economieën is daarom bescheiden in vergelijking met de Nederlandse economie. Een eenvoudig fiscaal stelsel is daarom van belang voor de burgers van de BES-eilanden en het lokale bedrijfsleven, volgens de memorie van toelichting.²³

De ABB voldoet niet aan deze doelstelling. Door de introductie van het begrip producent, de tariefdifferentiatie tussen leveringen en diensten en de regels voor aftrek en belastbaarheid, is de ABB in de praktijk zeer lastig uitvoerbaar geworden. In bepaalde opzichten lastiger dan bijvoorbeeld de Nederlandse BTW. De Nederlandse BTW kent immers het onderscheid tussen ondernemer en producent niet. Ook kent de Nederlandse BTW geen onderscheid tussen levering en dienst voor de bepaling van het tarief, de belastbaarheid en het recht op aftrek. Daarnaast is de Nederlandse ondernemer gewend aan complexe regelgeving. Bij vragen over de uitvoering van de wet is een deskundig specialist in Nederland al snel gevonden. Op de BES-eilanden is deskundig advies veel minder makkelijk te vinden. Bovendien is de ABB zelfs met deskundige hulp niet altijd goed uit te voeren omdat de wettelijke definities niet altijd leiden tot duidelijke antwoorden op vragen over feitelijke situaties. Een voorbeeld kan het bovenstaande verduidelijken. Stel, Opdrachtgever A wil een hotel laten bouwen op een stuk grond dat hem in eigendom toebehoort. Hij schakelt hiervoor Aannemer B in die het hotel zal bouwen en na voltooiing opleveren aan A.

B levert in principe als ondernemer een dienst aan A, belast met 6% niet-aftrekbare ABB, maar door de goedkeuring van de staatssecretaris van 23 september 2011 wordt B getransformeerd in een producent en wordt zijn dienst getransformeerd in een levering, belast met 8% aftrekbare ABB (mits de afnemer een producent is). B kan nu ABB in rekening brengen

en in rekening gebrachte ABB aftrekken. B werkt met een veelheid van onderaannemers die ook gebruik kunnen maken van de goedkeuring van de staatssecretaris van 23 september 2011. Zij moeten dan wel feitelijke bouwhandelingen verrichten, zoals werkzaamheden met betrekking tot fundering, betonwerken, kozijnen, etc. Aangenomen mag worden dat zuivere diensten niet onder deze goedkeuring vallen en ook bepaalde gecombineerde leveringen/diensten niet (bijvoorbeeld de accountant die de loonadministratie doet tijdens de bouw en daarvoor een factuur stuurt met een ABB tarief van 6%). Aannemer B zal voor elke factuur die hij ontvangt van een onderaannemer, dienstverlener en/of leverancier het volgende dienen te bepalen:

- Is sprake van een dienst of een levering door een producent?
- Indien sprake is van een dienst, of gecombineerde levering/dienst, is de goedkeuring van de staatssecretaris van 23 september 2011 van toepassing omdat sprake is van een feitelijke bouwhandeling?
- Indien de goedkeuring van de staatssecretaris van 23 september 2011 niet van toepassing is, is desondanks sprake van een levering door een producent, waarvoor recht op aftrek van ABB bestaat?

In de praktijk blijkt dit systeem lastig uitvoerbaar. Om te beginnen dienen alle bij de bouw betrokken partijen dit wettelijk systeem goed te begrijpen. Indien alle partijen het systeem goed begrijpen dient elke feitelijke situatie een plaats te worden gegeven in dit wettelijk systeem. Indien geen juiste analyse wordt gemaakt kan er een onjuist tarief worden toegepast, ten onrechte aftrek worden geclaimd, ten onrechte geen aftrek worden geclaimd en/of ten onrechte wel/geen ABB in rekening worden gebracht. In de praktijk worden de volgende vergissingen gemaakt.

Onderaannemers die feitelijke bouwhandelingen hebben verricht, hebben bijvoorbeeld hun prestatie als dienst gekwalificeerd en 6% ABB

in rekening gebracht (dus geen aftrek voor de opdrachtgever). Andersom hebben bijvoorbeeld onderaannemers die geen feitelijke bouwhandelingen hebben verricht een tarief van 8% in rekening gebracht (dus ook geen aftrek). Verder speelt voor elke factuur de vraag of sprake is van een levering of dienst die al dan niet verricht is door een producent. Zoals eerder opgemerkt speelt deze problematiek voor de Nederlandse BTW in het geheel niet en is de vraag of BTW tegen het juiste tarief in rekening is gebracht en aftrekbaar is over het algemeen veel gemakkelijker te beantwoorden.

Een ander lastig probleem in de uitvoering is de gecombineerde ondernemer/producent. Een ondernemer kan voor een deel van zijn activiteiten wel als producent kwalificeren, maar voor een ander deel niet. Neem bijvoorbeeld de bakkerij die brood produceert en dit levert aan supermarkten, maar dit brood ook verkoopt in de eigen winkels. Voor het brood dat wordt verkocht in de eigen winkels kwalificeert de ondernemer niet als producent ([...] een ondernemer die in een openbaar lichaam goederen voortbrengt met behulp van grond- of hulpstoffen of van halffabricaten, voor zover hij de levering van de door hem voortgebrachte goederen niet verricht vanuit een inrichting die grotendeels is ingericht, bestemd en wordt gebruikt voor de verkoop van die goederen aan anderen dan ondernemers [...]). Voor het brood dat wordt geleverd aan de supermarkten kwalificeert hij wel als producent. De vraag is nu welke criteria moeten worden gehanteerd voor de bepaling of deze ondernemer als producent kwalificeert of niet en of hij mogelijk beide kan zijn binnen één onderneming (het woord 'voorzover' in de producentdefinitie lijkt te suggereren dat een bedrijf zowel ondernemer als producent kan zijn). Als hij als producent kwalificeert of deels als producent kwalificeert (als dat mogelijk is), dient te worden bepaald voor elk deel van zijn inkopen hij recht heeft op aftrek van ABB, dan wel een vrijstelling bij invoer. De wetgeving geeft geen oplossingen voor deze praktische vragen.

²³ MvT Vaststelling Belastingwet BES van 10 november 2009, dossier- en ondernummer 32189, nr. 3, par. 2.1 'Doelen'. BES.

2.6 Alternatief voor de BES-eilanden: modern en eenvoudig BTW-systeem

De CARICOM (Caribbean Community)-(ei)landen hanteren vaak een moderne en eenvoudige variant van het BTW-systeem. Jamaica was het eerste land dat in 1991 een BTW-systeem introduceerde, daarna zijn veel CARICOM-(ei)landen gevolgd. Anguilla en Suriname hebben op dit moment nog geen BTW-systeem maar zijn wel voornemens dit in te voeren.²⁴ De meeste leden van de CARICOM hanteren een BTW-systeem.²⁵ Bermuda, de BVI, Cayman Islands en Turks and Caicos Islands hebben op dit moment nog geen BTW en zijn ook niet voornemens dit in te voeren.²⁶ De CARICOM-(ei)landen zijn vrijwel allemaal kleine economieën die vergelijkbaar zijn met de BES-eilanden. Het is daarom logisch aan te sluiten bij de belastingssystemen die voor deze eilanden met steun van het Internationaal Monetair Fonds (IMF) zijn ontwikkeld. Er bestaat inmiddels al veel ervaring met de BTW-systemen voor deze kleine-eilandeconomieën. Met name het IMF heeft zich intensief beziggehouden met de ondersteuning van de ontwikkeling van deze BTW-systemen. Een goed overzicht van de huidige stand van zaken is te lezen in het IMF Working Paper 17/88.²⁶ Overigens zijn niet alle BTW-systemen van de CARICOM eilanden even eenvoudig gebleven, door aanpassingen die door de verschillende landen in het systeem zijn gemaakt. Het IMF raadt af om dit te doen en adviseert om bij het eenvoudige basissysteem te blijven.²⁷

De voorkeur van het IMF gaat ook voor kleine economieën, zoals de Caribische eilanden, uit naar een eenvoudig BTW-systeem. Ook recent op Aruba heeft het IMF weer voor een BTW-systeem gepleit. Verwezen wordt naar de IMF-rapporten inzake Aruba van december 2018²⁸ en juni 2019.²⁹ Op Aruba is enkele jaren geleden door een commissie onder voorzitterschap van prof. dr. W. Vermeend een voorstel gedaan om een variant op het ABB-systeem, zoals van toepassing op de BES-eilanden, in te voeren op Aruba. Door het IMF wordt dit afgeraden in

het rapport van december 2018, onder andere vanwege het onderscheid dat in het ABB-systeem wordt gemaakt tussen leveringen en diensten.³⁰

Het BTW-systeem dat door het IMF voor Aruba wordt geadviseerd is een moderne en eenvoudige variant van het BTW-systeem dat we in Nederland en Europa kennen. Enkele van de aanbevelingen van het IMF zijn als volgt. Het IMF adviseert om de BTW-systemen van Australië, Canada, Nieuw Zeeland, Singapore, Zuid-Afrika en de Caribische eilanden te bestuderen als voorbeelden, aangezien dit als moderne BTW-systemen worden beschouwd. Volgens het IMF zou een BTW-systeem slechts één tarief moeten hebben en zou het geen vrijstellingen of 0%-tarieven moeten kennen, omdat dit het systeem weer administratief ingewikkeld maakt.³¹ Om cumulatie van BTW te voorkomen zou elk belast lichaam de betaalde BTW volledig moeten kunnen aftrekken. Op deze manier kunnen er geen verstoringen ontstaan van de markt als gevolg van de BTW. Tenslotte adviseert het IMF om kleine ondernemingen buiten de heffing van BTW te houden. Voor een volledig overzicht van de aanbevelingen van het IMF wordt verwezen naar het IMF Country Report No. 18/363 dat geschreven is voor Aruba.

Gelet op de hierboven geschetste problemen met de ABB ou voor de BES-eilanden kunnen worden overwogen om de mogelijkheid van invoering van een modern en eenvoudig BTW-systeem te onderzoeken. De grootste nadelen van de ABB bestaan in het onderscheid dat wordt gemaakt tussen leveringen en diensten (in tarief, aftrekbaarheid en belastbaarheid), het onderscheid tussen ondernemer en producent (in belastbaarheid en aftrekbaarheid) en de mogelijke verstoring van de marktverhoudingen die hierdoor ontstaat. De wettelijke definities voor leveringen, diensten, ondernemer en producent bieden onvoldoende houvast voor de praktijk om het ABB-systeem probleemloos toe te kunnen passen. Een BTW-systeem kent deze

nadelen niet. Bovendien kunnen veel complicaties die een Europees BTW-systeem kent, worden ondervangen door een systeem in te voeren dat is gebaseerd op de moderne BTW-systemen die in de aangehaalde IMF-rapporten zijn omschreven. Veel van de aanbevelingen en overwegingen van het IMF in het bovengenoemde IMF Country Report No. 18/363 zijn ook van toepassing op de BES-eilanden. Gelet op de ruime ervaring die het IMF heeft met deze BTW-systemen, zou het zijn aan te bevelen om het IMF te betrekken bij een onderzoek naar een alternatief systeem op de BES-eilanden.

3. Conclusie

Het was de bedoeling om met de ABB een eenvoudige belasting te creëren. Heffing van ABB zou plaats moeten vinden bij invoer, bij het verrichten van diensten op de BES-eilanden en bij lokale leveringen door producenten. Het systeem voor het belasten van lokale productie maakt de ABB echter moeilijk uitvoerbaar. Ook de tariefdifferentiatie tussen leveringen en diensten is een complicerende factor, omdat het onderscheid tussen een levering en een dienst vaak niet duidelijk is. De onduidelijkheid van het systeem werkt vaak ten nadele van de goedwillende ondernemer, die achteraf wordt geconfronteerd met niet-aftrekbaarheid van ABB of belastbaarheid van zijn prestatie omdat er verschil van inzicht ontstaat met de belastingdienst over de aard van de prestaties of de fiscale status van de ondernemer/producent zelf en die van zijn leveranciers. Ook voor de belastingdienst is dit systeem moeilijk uit te voeren.

Het is de vraag of de BES-eilanden niet beter af zijn met een modern en eenvoudig BTW-systeem, zoals vrijwel alle CARICOM-(ei)landen dit hanteren, conform de aanbevelingen van het IMF. Er is inmiddels veel ervaring met BTW-systemen voor kleine economieën. Veel van deze ervaring is terug te vinden in de IMF rapporten die hierover zijn geschreven.

²⁴ Voor een overzicht van de BTW-systemen bij de CARICOM-eilanden wordt verwezen naar IMF Country Report No. 18/363, p. 23.

²⁵ IMF Working Paper 17/88, door Stephane Schlotterbeck, p. 35.

²⁶ "Tax Administration Reforms in the Caribbean "Challenges, Achievements and Next Steps", door Stephane Schlotterbeck.

²⁷ IMF Country Report No. 18/363, p. 22.

²⁸ IMF Country Report No. 18/363, technical assistance report, geschreven door Geerten Michielse en Sijbren Cnossen.

²⁹ IMF Country Report No. 19/148, article IV consultation discussions, p. 51 en 52.

³⁰ IMF Country Report No. 18/363, technical assistance report, p. 17.

³¹ Voor Aruba adviseert het IMF één algemeen tarief van 10%, zie IMF Country Report No. 18/363, p. 27.