

Aan Zijne Excellentie de Gouverneur van Aruba,
t.a.v. de Minister van Algemene Zaken, Innovatie,
Overheidsorganisatie, Infrastructuur en Ruimtelijke Ordening
L.G. Smith Blvd. 76
Alhier

Uw brief: 3 oktober 2022
Uw kenmerk: LV-22/0022
Datum: 11 november 2022
Kenmerk: RvA 85-22

Onderwerp: Ontwerp-landsverordening houdende wijziging van de Landsverordening belasting over bedrijfsomzetten en additionele voorzieningen PPS-projecten (AB 2006 no. 83), de Landsverordening bestemmingsheffing AZV (AB 2014 no. 59), de Landsverordening loonbelasting (AB 1991 no. GT 63), de Landsverordening inkomstenbelasting (AB 1991 no. GT 51), de Landsverordening reparatie-toeslag (AB 2010 no. 99), de Landsverordening winstbelasting (AB 1988 no. GT 47), de Landsverordening dividendbelasting (AB 2002 no. 123), de Landsverordening grondbelasting (AB 1995 no. GT 3), de Landsverordening overdrachtsbelasting (AB 1989 no. GT 73), de Petroleumverordening zeegebied Aruba (AB 1987 no. 89), de Algemene landsverordening belastingen (AB 2004 no. 10), de Zegelverordening (AB 1998 no. GT 1), de Landsverordening internationale bijstandsverlening belastingen (AB 2017 no. 74), de Landsverordening algemeen pensioen (AB 2011 no. 85), de Landsverordening toeristenheffing (AB 1989 no. GT 40), de Landsverordening bijzondere belasting verblijf in timeshareresorts, logementen en hotels (AB 2013 no. 53), de Landsverordening instelling Aruba Tourism Authority (AB 2011 no. 14), de Landsverordening van 1 september 2010 tot oprichting van een tweetal begrotingsfondsen ten behoeve van de toeristische promotie van Aruba onderscheidenlijk ten behoeve van de verbetering van het toeristische product Aruba (AB 2010 no. 55), de Landsverordening van 8 december 2015 tot vastlegging van begunstigend beleid en invoering van voldoening winstbelasting op aangifte (AB 2015 no. 60) en de Invoeringsverordening Landsverordening dividendbelasting en imputatiebetaling (AB 2002 no. 124) (Landsverordening Belastingplan 2023)

Naar aanleiding van bijgaand aan de Raad ter advies toegezonden ontwerp-landsverordening houdende wijziging van de Landsverordening belasting over



bedrijfsomzetten en additionele voorzieningen PPS-projecten (AB 2006 no. 83), de Landsverordening bestemmingsheffing AZV (AB 2014 no. 59), de Landsverordening loonbelasting (AB 1991 no. GT 63), de Landsverordening inkomstenbelasting (AB 1991 no. GT 51), de Landsverordening reparatietoeslag (AB 2010 no. 99), de Landsverordening winstbelasting (AB 1988 no. GT 47), de Landsverordening dividendbelasting (AB 2002 no. 123), de Landsverordening grondbelasting (AB 1995 no. GT 3), de Landsverordening overdrachtsbelasting (AB 1989 no. GT 73), de Petroleumverordening zeegebied Aruba (AB 1987 no. 89), de Algemene landsverordening belastingen (AB 2004 no. 10), de Zegelverordening (AB 1998 no. GT 1), de Landsverordening internationale bijstandsverlening belastingen (AB 2017 no. 74), de Landsverordening algemeen pensioen (AB 2011 no. 85), de Landsverordening toeristenheffing (AB 1989 no. GT 40), de Landsverordening bijzondere belasting verblijf in timeshareresorts, logementen en hotels (AB 2013 no. 53), de Landsverordening instelling Aruba Tourism Authority (AB 2011 no. 14), de Landsverordening van 1 september 2010 tot oprichting van een tweetal begrotingsfondsen ten behoeve van de toeristische promotie van Aruba onderscheidenlijk ten behoeve van de verbetering van het toeristische product Aruba (AB 2010 no. 55), de Landsverordening van 8 december 2015 tot vastlegging van begunstigend beleid en invoering van voldoening winstbelasting op aangifte (AB 2015 no. 60) en de Invoeringsverordening Landsverordening dividendbelasting en imputatiebetaling (AB 2002 no. 124) (Landsverordening Belastingplan 2023), moge de Raad Uwe Excellentie het volgende berichten.

1. Algemeen

1.1 Volgens de regering moet het Arubaanse belastingstelsel robuuster worden. Het stelsel dient verder bij te dragen aan een eerlijke(re) verdeling van het inkomen, stimulering van de economie en een efficiënte uitvoerbaarheid en controle door de belastingdienst.¹ Reeds in 2019 werden voorstellen gedaan die moesten bijdragen aan het tot stand komen van een dergelijk stelsel. Deze voorstellen maakten onderdeel uit van een fiscaal hervormingsplan, dat in een viertal fasen zou worden doorgevoerd. Ook toen werd onder meer voorgesteld om de afschrijvingen op onroerend goed te beperken en het IPC-regime en de mogelijkheid pensioen in eigen beheer op te bouwen af te schaffen. Deze voorstellen waren opgenomen in een ontwerp-landsverordening houdende diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming, dat op 22 november 2019 ter advisering aan de Raad werd aangeboden. Het was de bedoeling dat dit ontwerp op 1 januari 2020 in werking zou treden. Dit werd later uitgesteld naar 1 april 2020.

¹ MvT, p. 1.

Door het uitbreken van de COVID-19-pandemie werden die hervormingen echter niet verder doorgevoerd.² Daarvoor in de plaats zou een Btw-systeem worden ingevoerd, waarvan de beoogde invoeringsdatum van 1 januari 2023 echter niet haalbaar blijkt. En hoewel de regering nog steeds voornemens is een Btw-systeem in te voeren, wordt er nu, om aan financiële verplichtingen en gemaakte afspraken te kunnen voldoen, onder meer voor gekozen om in de tussentijd de BBO te verhogen.³

Van de overige voorstellen is niet aangegeven of deze ook een min of meer tijdelijk karakter hebben. Het is noodzakelijk dat in de toelichting een breder kader wordt geschetst, waarbij aangegeven dient te worden wat de beoogde invoeringsdatum van een Btw-systeem is en of dit gevolgen heeft voor de overige in het ontwerp gedane voorstellen.

1.2 Verder mist de Raad in de toelichting een totaalbeeld van de effecten van dit belastingplan op de economie. Niet alleen zullen de voorgestelde wijzigingen Aruba mogelijk minder aantrekkelijk maken voor investeerders, tevens is onduidelijk in welke mate de voorgenomen maatregelen doorwerken in het prijsniveau op Aruba en in hoeverre de tegemoetkomingen in de inkomstenbelasting het koopkrachtverlies voor de Arubaanse burger mitigeren. Daarnaast geeft de toelichting geen enkel inzicht in het effect op de vraag naar en de kwaliteit van het toeristisch product Aruba als gevolg van met name de aanpassingen in de toeristenheffing, de afschaffing van het IPC-regime en de beperkingen van de afschrijving op het onroerend goed.

1.3 Gelet op de beoogde inwerkingtredingsdatum van 1 januari 2023 voor onder meer de tariefsverhoging van de BBO en de toeristenheffing en de relatie die dit heeft met de begroting van het Land voor het dienstjaar 2023 wordt de Raad verzocht het ontwerp met hoge urgentie te behandelen en zo spoedig mogelijk advies uit te brengen. De Raad heeft al vaker gewezen op het belang van tijdige aanbieding van ontwerpen om een deugdelijk verloop van de wetgevingsprocedure en de kwaliteit van het uiteindelijke wetgevingsproduct te waarborgen.⁴ De regering lijkt dit belang nog steeds niet te onderkennen.

Daarnaast dienen niet alleen de diensten die met de uitvoering belast zijn, maar ook de belastingplichtigen tijdig en vooruitlopend op de inwerkingtreding in de gelegenheid te worden gesteld om voorzieningen te treffen. In dit kader is de late aankondiging in de Landscourant van 4 november 2022, dat afkoopsommen ter zake van

² MvT, p. 5.

³ MvT, p. 4.

⁴ Zie bijvoorbeeld het advies van de Raad inzake de ontwerp-landsverordening houdende diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming d.d. 22 november 2019, kenmerk RvA 142-19, vindplaats <https://rva.aw/rva/wp-content/uploads/2020/04/RvA-142-19.pdf>.



pensioenen, in afwijking van het bepaalde in artikel 14 in samenhang met artikel 24, vijfde lid, van de Landsverordening inkomstenbelasting, kunnen worden belast naar een percentage van vijftien procent (15%), voor zover deze afkoopsommen worden genoten tussen 7 november 2022 en 31 december 2022, gezien de korte periode waarin deze afkoopsommen dienen te worden genoten, onbegrijpelijk.⁵ Hoewel de regering reeds in 2019 voornemens was de mogelijkheid af te schaffen om pensioen in eigen beheer op te bouwen, moeten nu immers daadwerkelijk allerlei zaken worden geregeld voordat tot afkoop van het pensioen kan worden overgegaan. Denk bijvoorbeeld aan de goedkeuring van de afkoop door de verzekeraar, de financiering, de goedkeuring van de afkoop door de inspecteur der belastingen en de berekening van de afkoopsom door de actuaaris. Het is maar zeer de vraag of deze goedkeuringen, de financiering en de berekening op tijd kunnen worden verkregen, met name omdat de tweede helft van december de meeste bedrijven en overheidsinstanties gesloten zijn of vanwege vakanties slecht bereikbaar zijn.

Het (a) direct invoeren van de voorgestelde belastingmaatregelen waardoor belastingplichtigen onvoldoende tijd wordt gegund om daarop te anticiperen, (b) het ontbreken van overgangsregelingen en (c) het per direct afschaffen van bestaande overgangsregelingen, schaadt het vertrouwen in de overheid. Ook het niet naleven van afspraken door overgangsregelingen tijdens de overgangperiode af te schaffen en de onvoorspelbaarheid van de invoering van nieuwe (ingrijpende) maatregelen, doet ernstig afbreuk aan het investerings- en vestigingsklimaat van Aruba en kan leiden tot het uitblijven van nieuwe investeringen en het afschrikken van potentiële investeerders.

1.4 Verder maakt de Raad een opmerking over de toonzetting in bepaalde delen van de toelichting. Het gebruik maken van fiscale faciliteiten is niet altijd inherent aan het ontgaan van belasting, witwassen en criminele activiteiten.⁶ Bepaalde thans geldende faciliteiten leiden niet tot afstel van belastingbetaling, maar zullen slechts uitstel van betaling inhouden. Als voorbeeld geeft de Raad de opmerking dat voorkomen moet worden dat een DGA fiscaal gunstig kan 'schuiven' met zijn salaris.⁷ De Raad merkt dienaangaande op dat in bepaalde gevallen andere dan fiscale beweegredenen ten grondslag kunnen liggen aan de beslissing van de DGA om een lager of in het geheel geen salaris vast te stellen. De financiële positie van zijn onderneming kan bijvoorbeeld zodanig zijn dat afgezien wordt van salaris of een relatief laag salaris wordt toegekend, zonder dat daarbij een fiscaal motief een rol speelt. De Raad adviseert daarom de toelichting op bepaalde punten te nuanceren.

⁵ Naast de regeling inzake afkoopsommen ter zake van pensioenen, wordt in dezelfde Landscourant ook aangekondigd dat het versoepelde dividendbeleid inzake tariefsverlaging voor uitgekeerde dividenden met een jaar wordt verlengd. Ook deze aankondiging zal nog verwerkt moeten worden in het ontwerp.

⁶ MvT, p. 26.

⁷ MvT, p. 10.



Ten slotte adviseert de Raad in de toelichting nader in te gaan op de noodzaak tot het treffen van de voorgestelde maatregelen door meer inzicht te geven in de aard en omvang van het probleem. Daarbij dient bijvoorbeeld aangegeven te worden bij hoeveel ondernemingen sprake is van pensioenopbouw in eigen beheer, hoe vaak de gemiddelde schuld van een DGA als excessief is aan te merken en in hoeveel gevallen belastinguitstel daadwerkelijk leidt tot afstel en welke bedragen daarmee gemoeid zijn. Door de problemen beter in kaart te brengen en te kwantificeren zullen de maatregelen op meer draagvlak kunnen rekenen bij het bedrijfsleven en de belangenorganisaties.

2. Gevolgen voor het investerings- en vestigingsklimaat

2.1 Voorgesteld wordt om het winstbelastingtarief met ingang van 1 januari 2023 te verlagen van 25% naar 22%. De toelichting stelt dat dit ten goede komt aan de concurrentiekracht van Aruba onder meer omdat de voorgestelde tariefsverlaging een effectieve verbetering is van het fiscale regime, als belangrijk element van het vestigingsklimaat.⁸ Tevens wordt gesteld dat de voorgestelde tariefsverlaging goed is voor de werkgelegenheid, het stimuleren van innovatieve activiteiten en dat het gehele Arubaanse bedrijfsleven profiteert van de verlaging van de winstbelasting, met name startende ondernemingen (start ups) en het midden- en kleinbedrijf.

Daar het bedrijfsleven aan de andere kant echter te maken krijgt met een dusdanig aantal negatieve fiscale maatregelen, meent de Raad dat het niet realistisch is te veronderstellen dat door het algehele pakket van maatregelen het investerings- en vestigingsklimaat verbetert. De Raad noemt hierbij als voornaamste voorbeelden (a) de vervroegde afschaffing van het oude IPC-regime en de afschaffing zonder overgangsregeling van het nieuwe IPC regime, (b) de aanscherping van de aftrekbeperking in de winstbelastingsfeer, (c) het beperken van de afschrijving op onroerend goed, (d) de introductie van de gebruikelijkloonregeling, (e) het invoeren van een fictief dividend met betrekking tot het lenen van eigen de vennootschap en (f) de afschaffing van de mogelijkheid om pensioen in eigen beheer op te bouwen.

Niet alleen in specifieke gevallen, maar in zijn algemeenheid zal effectief geen sprake zijn van een lagere winstbelastingdruk. Daarnaast zullen voorgestelde aanpassingen in de inkomstenbelastingsfeer, zoals (a) het invoeren van een fictief dividend bij excessief lenen en (b) de invoering van een gebruikelijkloonregeling, leiden tot een verdere afname van de aantrekkelijkheid van het investerings- en vestigingsklimaat in Aruba.

⁸ MvT, p. 11.



2.2 Een analyse van de in de toelichting gepresenteerde cijfers ondersteunt de constatering dat het gehele pakket aan maatregelen fiscaal ongunstig uitpakt voor het bedrijfsleven en in veel gevallen geen verbetering betekent van het investerings- en vestigingsklimaat. In de onderstaande tabel, waarin voor het bedrijfsleven de directe netto-effecten van het belastingplan 2023 zijn opgenomen, blijkt dat er per saldo Afl. 47 miljoen meer aan het bedrijfsleven onttrokken wordt. Deze Afl. 47 miljoen heeft uitsluitend betrekking op de ontvangsten uit de winstbelasting, omdat de effecten op de inkomstenbelasting en de dividendbelasting nog niet in bedragen zijn uitgedrukt. Evenmin is rekening gehouden met de indirecte effecten van de voorgestelde maatregelen op de aantrekkelijkheid om te investeren in de Arubaanse economie. Hierbij kan gedacht worden aan algemene inflatoire effecten (als gevolg van de verhoging van de BBO) en een duurder toeristisch product (als gevolg van de aanpassingen in de toeristenheffing). De Raad merkt op dat de wijzigingen van de Landsverordening winstbelasting pas in 2024 tot een hogere opbrengst zullen leiden, aangezien de winstbelastingaangifte over het jaar 2023 in 2024 zal worden ingediend en de verschuldigde belasting in 2024 zal worden afgedragen. Hetzelfde geldt voor de wijzigingen in de Landsverordening inkomstenbelasting.

Tabel X: netto-effecten van het belastingplan 2023

Belastingsoort	Maatregel	Opbrengst Land
Inkomstenbelasting	Invoering gebruikelijkloonregeling	PM
	Fictief dividend excessief lenen	PM
Winstbelasting	Beperking afschrijving gebouwen	Afl. 30.000.000
	Afschaffing IPC-regime	Afl. 25.000.000
	Afschaffing pensioen in eigen beheer	Afl. 10.000.000
	Aanscherping aftrekbeperkingen	Afl. 1.000.000
	Verlaging tarief	Afl. (19.000.000)
Dividendbelasting	Vervallenverklaring lage tarieven en vrijstellingen	PM
Totaal		Afl. 47.000.000



3. Gevolgen voor de koopkracht

3.1 Naast de huidige inflatie, zullen ook de voorgestelde belastingmaatregelen leiden tot hogere consumentenprijzen. Niet alleen de stijging van de BBO zal, indien mogelijk, worden doorberekend aan de afnemer/consument, ondernemers zullen zo mogelijk ook de overige kostenverhogende belastingmaatregelen (al dan niet gedeeltelijk) doorberekenen.

Het belastingplan 2023 bevat volgens de regering diverse maatregelen om de lasten van burgers te verlichten met als doel de koopkracht te verbeteren in verband met het verhogen van de BBO. Het betreft een verhoging van de belastingvrije voet, een verbreding van de inkomensschijven in de loon- en inkomstenbelasting en een verlaging van de loon- en inkomstenbelastingtarieven. De aanpassingen in de inkomstenbelasting leiden echter niet voor iedere inkomensgroep tot een lagere belastingdruk.⁹

Ook wordt voorbijgegaan aan de prijsverhogende effecten van de overige voorgenomen belastingmaatregelen waarmee het bedrijfsleven geconfronteerd wordt (zie onderdeel 2). In de toelichting wordt niet aangegeven met hoeveel procent de prijzen als gevolg van de thans voorgestelde maatregelen gemiddeld zullen stijgen en in hoeverre de geboden compensatie het prijsverhogende effect compenseert.

In de onderstaande tabel is voor jaarinkomens tot Afl. 144.000,- berekend hoeveel de compensatie in de inkomstenbelasting bedraagt in termen van het netto-inkomen. Hieruit blijkt dat het netto-inkomen onvoldoende gecompenseerd wordt om de prijsstijging als gevolg van de verhoging van de BBO te mitigeren.¹⁰

Tabel XX: verandering netto-inkomen bij aanpassing inkomstenbelasting (bedragen in Afl.)

bruto inkomen	24.000	36.000	48.000	60.000	72.000	84.000	96.000	108.000	120.000	132.000	144.000
IB 2023	0	600	1.800	3.000	5.400	7.800	11.132	15.932	20.732	26.620	32.620
IB 2022	0	857	2.297	3.737	6.080	8.840	11.834	16.874	21.914	26.954	31.994
netto inkomen 2023	24.000	35.400	46.200	57.000	66.600	76.200	84.868	92.068	99.268	105.380	111.380
netto inkomen 2022	24.000	35.143	45.703	56.263	65.920	75.160	84.166	91.126	98.086	105.046	112.006
Δ netto-inkomen	0,0%	0,7%	1,1%	1,3%	1,0%	1,4%	0,8%	1,0%	1,2%	0,3%	-0,6%

⁹ Weliswaar is per belastingschijf het belastingpercentage gedaald, de lengte van de belastingschijven is ook aangepast. Dit heeft met name gevolgen bij de derde en vierde belastingschijf. Waar in het huidige stelsel inkomens vanaf Afl. 147.454,- pas met het hoogste belastingtarief te maken krijgen, is dat in het nieuwe stelsel al vanaf Afl. 91.120,-. Ondanks de lagere belastingpercentages per belastingschijf, zullen de inkomens tussen Afl. 136.170,- en Afl. 336.860,- te maken krijgen met een hogere gemiddelde belastingdruk.

¹⁰ De inkomens tussen Afl. 136.170,- en Afl. 336.860,- krijgen zelfs te maken met een hogere gemiddelde belastingdruk en gaan meer belasting betalen.

3.2 Hoe de laagste inkomensgroepen, die niet profiteren van de aanpassing van de inkomstenbelasting, zullen worden gecompenseerd voor de prijsstijgingen als gevolg van de verhoging van de BBO is onduidelijk.¹¹ Hierbij valt te denken aan werknemers met een minimumloon¹² en uitkeringsgerechtigden anders dan degene met een pensioen-uitkering. Voor ouderen zal de reparatietoeslag verhoogd worden ter compensatie van de prijsverhogende effecten van de invoering van de BBO.¹³ Ook van deze verhoging is niet duidelijk in hoeverre deze voldoende is om de prijsstijgingen te compenseren.

4. Gevolgen voor het toerisme

4.1 Het toerisme zal door de voorgenomen belastingmaatregelen zowel op korte als op lange termijn geraakt worden. De aanzienlijke verhoging van de toeristenheffing (van 9,5% naar 12,5% in combinatie met een verhoging van de heffingsgrondslag bij timeshare- en all-inclusive verblijven), veroorzaakt direct hogere verblijfskosten voor de toerist op Aruba, dan wel lagere prijzen als de toerist niet bereid is meer te betalen voor zijn verblijf.

Daarnaast zal de toerist ook tijdens zijn verblijf op Aruba geconfronteerd worden met hogere kosten veroorzaakt door prijsverhogende effecten van onder andere de verhoging van de BBO.

4.2 Zoals de Raad reeds opmerkte kunnen de voorgenomen belastingmaatregelen het investerings- en vestigingsklimaat negatief beïnvloeden. Dit kan dan weer tot gevolg hebben dat nieuwe investeringen in en renovaties van hotels achterwege blijven, waardoor de concurrentiepositie van Aruba als toerismebestemming, in een toch al dynamische en competitieve markt, onder druk komt te staan. Het onder druk komen te staan van deze belangrijkste economische pilaar van Aruba vormt een groot risico voor de economie als geheel, zowel op korte, maar met name op lange termijn.

5. Ontwerp-landsverordening

5.1 Artikel I en II: Landsverordening BBO en BAVP en Landsverordening BAZV

5.1.1 De regering is voornemens het tarief voor de BBO met ingang van 1 januari 2023 te verhogen van 6% naar 7%. In de toelichting wordt niet ingegaan op mogelijk negatieve effecten van deze verhoging. Naast inflatoire effecten moet ook rekening gehouden

¹¹ Pas vanaf een jaarinkomen van Afl. 28.861 heeft de nieuwe opzet van de inkomstenbelasting gevolgen voor de af te dragen inkomstenbelasting.

¹² Het maandelijkse minimumloon bedraagt Afl. 1.815,35. Zie artikel 9, eerste lid, onderdeel a, van de landsverordening minimumlonen (AB 1989 no. GT 26).

¹³ MvT, p. 7.

worden met mogelijk andere negatieve gevolgen. Zo worden enkel degenen die reeds aan hun BBO-verplichtingen voldoen getroffen door deze verhoging. De Raad vreest dat vaker toevlucht zal worden gezocht in het grijze en het zwarte circuit. De BBO is immers een kostenpost voor de ondernemer die in de prijs dient te zijn inbegrepen en die - in tegenstelling tot bijvoorbeeld de Btw - niet kan worden verrekend met verschuldigde BBO. Het werken met een ondernemer die geen BBO afdraagt is daardoor goedkoper dan het werken met een ondernemer die zich wel aan de BBO regeleving houdt. Het verhogen van de BBO werkt non-compliance in de hand.

5.1.2 De Raad wil er daarnaast op wijzen dat de BBO geen indirecte belasting (een belasting die door de ondernemer wordt afgewenteld op de consument) is, maar een productie- of bedrijfsbelasting die wordt geheven van de ondernemer. Dit valt ook af te leiden uit de toelichting bij de wetwijziging waarbij het verbod om de BBO los van de prijs van het product op de factuur te vermelden werd ingevoerd. In de toelichting is daarbij toen het volgende opgemerkt:

“Daarnaast bevat het artikel ook een verbod om de door de ondernemer verschuldigde belasting op de factuur te vermelden. Hiermee wordt het uitgangspunt van de heffing van de belasting op bedrijfsomzetten, namelijk een heffing die wordt geheven bij de ondernemer en niet de consument, recht gedaan.”¹⁴

De verdere verhoging van de BBO, in plaats van het invoeren van een daadwerkelijke indirecte belasting, past daarom niet in het streven van de regering om de belastingheffing te verschuiven van directe naar indirecte belastingen.

5.1.3 De verhoging van de BBO zal er ook toe leiden dat als maar meer ondernemers en particulieren zelf goederen gaan importeren. In 2019 werd nog voorgesteld om niet alleen voor ondernemers, maar ook voor de particulieren, BBO, BAVP en BAZV op invoer te heffen. Hiermee zou volgens de regering een meer *level playing field* worden gecreëerd, omdat gelijke omstandigheden worden gecreëerd voor de binnenlandse ondernemers ten opzichte van buitenlandse ondernemers.¹⁵ Het heffen van BBO, BAVP en BAZV zou, volgens de regering, leiden tot een hogere compliance. Niet duidelijk is of het invoeren van een BBO-heffing bij invoer thans ook nog weer is overwogen en op grond waarvan is besloten daarvan af te zien.

¹⁴ Zie de Memorie van toelichting bij de Landsverordening van 21 december 2018 tot wijziging van de Landsverordening grondbelasting (AB 1995 no. GT 3), de Landsverordening belasting over bedrijfsomzetten en additionele voorzieningen PPS-projecten (AB2006 no. 83) en de Landsverordening bestemmingsheffing AZV (AB 2014 no.59), p. 5.

¹⁵ Zie Nader rapport bij het advies van de Raad d.d. 30 januari 2020, kenmerk RvA 142-19, inzake diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming, p. 21.

5.1.4 De verhoging van de BBO zal ten slotte kunnen leiden tot een verdere integratie van verticale bedrijfskolommen op de lokale markt. Bedrijven en consumenten zullen namelijk geneigd zijn schakels in de bedrijfskolom over te slaan teneinde BBO te besparen. De kleinhandel kan omzet mislopen, omdat rechtstreeks bij de groothandel wordt ingekocht. Ook zouden bedrijven kunnen besluiten om niet langer extern gespecialiseerde kennis in te huren, maar interne oplossingen te zoeken. De BBO beïnvloedt op die manier de normale marktwerking. De Raad acht dit een ongewenste ontwikkeling.

De Raad adviseert in de toelichting op bovenstaande punten in te gaan.

5.1.5 Verder wordt in voorgesteld artikel I, onderdeel C, bepaald dat telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en elektronische diensten worden verricht daar waar degene aan wie de dienst wordt verricht, woont of gevestigd is. Dit betekent dat buitenlandse aanbieders van dergelijke diensten in Aruba BBO, BAVP en BAZV verschuldigd zijn.

Het komt de Raad voor dat het innen van de verschuldigde belastingen van buitenlandse ondernemers in de praktijk niet eenvoudig is. Een verleggingsregeling zoals is geregeld in artikel 2, derde lid, van de Landsverordening BBO en BAVP en artikel 2, derde lid, van de Landsverordening BAZV, kan enige soelaas bieden, echter alleen in die gevallen dat de dienst wordt verricht aan een in Aruba gevestigde ondernemer.¹⁶ Om te voorkomen dat een dergelijke bepaling een dode letter wordt, dient nog daadwerkelijk een ministeriële regeling tot stand te worden gebracht. Overigens is het niet denkbeeldig dat bepaalde internationale dienstverleners, gezien de beperkte omvang van de Arubaanse markt, zullen besluiten om de Arubaanse markt uit te sluiten vanwege de compliance kosten. Dit kan niet alleen voor de lokale bevolking gevolgen hebben maar ook voor de toerist, die dan bijvoorbeeld niet meer naar muziek op Spotify of Apple music kan luisteren.

5.1.6 Daarnaast wordt in voorgesteld artikel I, onderdeel F, bepaald dat ondernemers die niet in Aruba wonen of gevestigd zijn en geen vaste inrichting in Aruba hebben een fiscaal vertegenwoordiger in Aruba *kunnen* aanstellen ter zake van hun leveringen en diensten waarvoor hij de belasting verschuldigd is. In bepaalde gevallen kan de minister gevallen aanwijzen waarbij het een ondernemer *verplicht* wordt in Aruba een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen. Ook hier geldt dat een dergelijke ministeriële regeling daadwerkelijk getroffen moet worden. Komt een dergelijke

¹⁶ In artikel 2, derde lid, van de Landsverordening BBO en BAVP en in artikel 2, derde lid, van de Landsverordening BAZV staat dat in bij regeling van de Minister aan te wijzen gevallen wordt onder bij deze regeling te stellen voorschriften de belasting, ten einde voor de inning daarvan meer waarborgen te scheppen, geheven van de ondernemer aan wie de dienst wordt verricht.

regeling niet tot stand en kiest de buitenlandse ondernemer ervoor geen fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen, dan zou dat voor een juiste en effectieve inning van de verschuldigde belastingen nog steeds een grote belemmering kunnen zijn. De Raad adviseert hier in de toelichting nader op in te gaan. Daarbij zou aangegeven moeten worden waarom niet is gekozen voor een “standaard” verleggingsregeling, zoals bijvoorbeeld Nederland, Curaçao, Sint Maarten en de BES-eilanden die kennen. Bij een standaard verleggingsregeling wordt in het geval van zogenaamde *business to business* (“B2B”) diensten de heffing altijd verlegd naar de lokale ondernemer. Het aanslag-, en inningsproces wordt hiermee aanzienlijk vereenvoudigd en het zorgt ervoor dat in veel meer gevallen van buitenlandse dienstverlening de verschuldigde belasting daadwerkelijk wordt geheven en geïnd.

5.1.7 Verder wordt geadviseerd het verschil in delegatieniveau tussen het tweede lid, waarin wordt bepaald dat bij *regeling van de minister* de gevallen kunnen worden genoemd waarin een ondernemer verplicht is een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen, en het vierde lid, op grond waarvan bij *landsbesluit, houdende algemene maatregelen*, regels kunnen worden gesteld met betrekking tot de aanstelling van de fiscaal vertegenwoordiger, toe te lichten.

5.1.8 In artikel I, onderdeel C, wordt ten slotte een wijziging voorgesteld van artikel 7, tweede lid, onderdeel f. Dit moet echter onderdeel e zijn. Het ontwerp dient op dit punt te worden aangepast.

5.1.9 In het ontwerp wordt niet voorgesteld ook in de Landsverordening BAZV een regeling met betrekking tot de fiscaal vertegenwoordiger op te nemen. Onduidelijk is of dit een bewuste keuze is geweest; de toelichting geeft geen uitsluitel. Dit roept tevens de vraag op waarom de BBO, de BAVP en de BAZV niet in een enkele regeling worden samengevoegd.

5.2 Artikel III: Landsverordening Loonbelasting

5.2.1 Voorgesteld artikel III, onderdeel A, voorziet in de al eerdergenoemde gebruikelijkloonregeling. De Raad van State merkte in een advies over de gebruikelijkloonregeling op dat de regeling niet eenvoudig uitvoerbaar en conflictgevoelig is en dat daarom de uitvoering ervan voor zowel belanghebbenden als de Belastingdienst een arbeidsintensief proces vormt.¹⁷ Ten aanzien van de aangiftes loonbelasting en sociale premies zou snelle duidelijkheid daarbij geen streven, maar een

¹⁷ Zie het advies Raad van State inzake het voorstel van wet tot wijziging van enkele belastingwetten en enige andere wetten (Belastingplan 2015), met memorie van toelichting, d.d. 8 september 2014, kenmerk W06.14.0283/III.

vereiste moeten zijn. Dit roept de vraag op in hoeverre de belastingdienst is toegerust op het uitvoeren van een dergelijke regeling.

5.2.2 Ook is de noodzaak van een dergelijke gecompliceerde regeling naar de mening van de Raad onvoldoende toegelicht. In de toelichting wordt gesproken over het voorkomen van fiscaal gedreven salarisbepalingen. Het wordt echter niet duidelijk in hoeverre hiervan in de praktijk sprake is en of het probleem inderdaad van een dusdanige omvang is dat een dergelijke regeling daardoor wordt gerechtvaardigd. Naar het oordeel van de Raad wordt de regeling met name gecompliceerd omdat er twee hoofdregels zijn (50% van de omzet tot een maximum van Afl 200.000 en het hoogste loon van overige werknemers), waarop zowel naar boven als naar beneden kan worden kan worden afgeweken als een hoger of lager loon gebruikelijk is, met daarop ook weer uitzonderingen. Een dergelijke gecompliceerde regeling zal uitvoeringstechnisch tot de nodige problemen leiden.

5.2.3 Aruba kiest voor een gebruikelijkloonregeling, waarbij, op grond van een maximale omzet van Afl. 200.000,-, het gebruikelijkloon in beginsel maximaal Afl. 100.000,- zal bedragen. Uit een vergelijking met de gebruikelijkloonregeling van Curaçao blijkt dat Curaçao bij de berekening van het gebruikelijkloon uitgaat van een maximale omzet van NAf 100.000,-, resulterend in een gebruikelijkloon van maximaal NAf 50.000,-. Komt op basis van deze berekening het gebruikelijkloon uit op een bedrag van NAf 12.500,- of lager, dan is de regeling niet van toepassing.¹⁸ Ten slotte kent de regeling op Curaçao een mogelijkheid om in bijzondere situaties op verzoek van de werknemer toepassing van de regeling voor een periode van twee kalenderjaren achterwege te laten.¹⁹ Van een bijzondere situatie is bijvoorbeeld sprake als de onderneming verlies lijdt.

De Raad vreest dat de gebruikelijkloonregeling, zoals die thans wordt voorgesteld, verstrekende gevolgen heeft voor het MKB, dat van wezenlijk belang is voor de economische groei en de werkgelegenheid in Aruba. Het voorstel belemmert de ondernemers in het MKB en prikkelt niet om te gaan ondernemen.

Met name kleine, startende, ondernemingen zullen, ondanks dat zij in het jaar van oprichting en de drie daaropvolgende kalenderjaren kunnen verzoeken een lager gebruikelijkloon vast te stellen²⁰, snel in verliesgevende situaties komen. Het komt de

¹⁸ Het gebruikelijkloon op de BES-eilanden bedraagt thans USD 14.000. Met ingang van 1 januari 2023 zal dit verhoogd worden naar USD 25.000.

¹⁹ Zie artikel 6D, van de Landsverordening op de Loonbelasting (PB 1975 no. 254).

²⁰ Zie het voorgestelde artikel 6a, tweede lid: in afwijking van het eerste lid wordt het in een kalenderjaar genoten loon in het jaar van oprichting van het lichaam en de drie daaropvolgende kalenderjaren op verzoek van de werknemer gesteld op het bedrag van de commerciële winst van het



Raad voor dat dat niet de bedoeling van de wetgever kan zijn. Toegelicht dient te worden of de regering deze implicaties heeft onderkend.

Gezien het doel van de gebruikelijkloonregeling lijkt het niet onredelijk te bepalen, dat de regeling niet van toepassing is, indien op grond van de berekening het salaris minder dan een bepaald bedrag zou moeten bedragen, of in het geval er sprake is van een bijzondere situatie. De Raad geeft daarom in overweging in het ontwerp dergelijke bepalingen op te nemen, waarbij bijvoorbeeld de regelingen van Curaçao of de BES als voorbeeld kunnen dienen, dan wel de redenen toe te lichten waarom is besloten daarvan af te zien. Ook dient toegelicht te worden waarom een gebruikelijkloon tot een bedrag van maximaal Afl. 100.000,- gerechtvaardigd wordt geacht en of bestanddelen zoals bijvoorbeeld belaste onkostenvergoedingen en bonusuitkeringen, deel uitmaken van het gebruikelijkloon.

5.2.4 Ter bevordering van de leesbaarheid en de begrijpelijkheid geeft de Raad verder in overweging om het voorgestelde artikel 6a, eerste lid, in drie afzonderlijke leden te splitsen, de overige leden te vernummeren en de verwijzingen naar volzinnen te vervangen door verwijzingen naar de betreffende leden.

5.2.5 In artikel 9 van de Landsverordening loonbelasting wordt ten slotte verwezen naar artikel 24, vierde lid, van de Landsverordening inkomstenbelasting. Naar aanleiding van de voorgestelde wijziging in de Landsverordening inkomstenbelasting²¹, zou voorgesteld moeten worden te verwijzen naar artikel 24, tweede lid.

5.3 Artikel IV: Landsverordening inkomstenbelasting

5.3.1 De mogelijkheid voor het opbouwen van een pensioen in eigen beheer komt te vervallen.²² Verder zal het op grond van voorgesteld artikel IV, onderdeel E, niet langer mogelijk zijn dergelijke pensioenen af te kopen tegen een tarief van 25%, maar zullen deze bij uitkering belast worden tegen het progressieve tarief van maximaal 50%. De noodzaak voor het afschaffen van de mogelijkheid tot fiscaal gefaciliteerde opbouw van pensioen in eigen beheer te laten vervallen dient nader te worden toegelicht. Voor bijvoorbeeld een startende onderneming met beperkte liquiditeit kan dit de enige mogelijkheid zijn om een pensioenvoorziening op te bouwen en fiscaal gezien is er in vergelijking met het betalen van een pensioenpremie aan een verzekeraar geen verschil.

lichaam, indien deze lager is dan het bedrag ingevolge het eerste lid, maar niet op een lager bedrag gesteld dan nihil.

²¹ Zie artikel IV, onderdeel H.

²² Zie artikel IV, onderdeel B.

5.3.2 De Raad onderkent dat het pensioen in het eigen beheer in bepaalde gevallen een fiscaal instrument kan zijn, dat gebruikt kan worden voor taxplanning en dat feitelijk niet altijd voor pensioenen wordt gereserveerd.²³ En hoewel de regering reeds in 2019 voorstelde het pensioen in eigen beheer af te schaffen, staat de korte termijn waarbinnen de regering deze wijziging thans gerealiseerd wil zien en het ontbreken van een overgangsregeling bij een dergelijke ingrijpende wijziging, op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel.

5.3.3 Daarnaast wil de regering excessief lenen door de DGA van de eigen vennootschap tegen gaan.²⁴ Volgens de regering is er sprake van excessieve gevallen als de totale som van de schulden van de DGA (al dan niet tezamen met zijn echtgenoot) die een aanmerkelijk belang houdt meer dan Afl. 500.000 bedraagt.²⁵ Daarbij is niet toegelicht of overwogen is om, net als in Nederland, een uitzondering te maken voor, al dan niet, hypothecaire leningen ter financiering van de eigen woning.

5.3.4 Ook in dit geval acht de Raad het ontbreken van een overgangsbepaling ten aanzien van bestaande schulden uit het oogpunt van rechtszekerheid problematisch. Niet alle bestaande leningen zullen zijn aangegaan om belastingheffing voor een langere periode uit te stellen. Er zal ook sprake zijn van leningen die te goeder trouw conform in de markt geldende voorwaarden zijn afgesloten. De periode om de hoogte van de schuld terug te brengen tot een punt, dat deze niet langer als excessief worden aangemerkt, is door de late aanbieding van het ontwerp erg kort.

5.3.5 Voor de duidelijkheid adviseert de Raad om in onderdeel G tussen ‘de’ en ‘punt’ in te voegen: eerste.

5.3.6 Verder dient als gevolg van de voorgestelde wijziging in onderdeel H, ook artikel 14 van de Landsverordening inkomstenbelasting gewijzigd te worden. In dit artikel wordt verwezen naar artikel 24, vijfde lid. Door de vernummering dient verwezen te worden naar het derde lid.

5.4 Afschrijvingen tot bodemwaarde onroerend goed

5.4.1 Op grond van artikel IV, onderdeel C, kan voortaan in een kalenderjaar slechts op een gebouw worden afgeschreven, indien de boekwaarde van het gebouw hoger is dan de bodemwaarde daarvan en bedraagt de afschrijving ten hoogste het verschil daartussen. De bodemwaarde van een gebouw is daarbij de waarde toegekend aan het

²³ Zie Nader rapport bij het advies van de Raad d.d. 30 januari 2020, kenmerk RvA 142-19, inzake diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming, p. 36.

²⁴ MvT, p. 23.

²⁵ MvT, p. 11.



gebouw voor de heffing van grondbelasting, bedoeld in de Landsverordening grondbelasting, voor het kalenderjaar van de afschrijving.²⁶ Aangezien de waarde waarover grondbelasting wordt geheven de waarde in het economisch verkeer is dan wel hoort te zijn, zou dit in de praktijk betekenen dat er vanaf de voltooiing van een onroerend goed al niet afgeschreven kan worden op dat onroerende goed. De stichtingskosten zullen immers in principe gelijk zijn aan de waarde in het economisch verkeer. Volgens gangbare accountingsregels dient echter wel afgeschreven te worden en daarom lopen het fiscale en het commerciële winstbegrip niet synchroon.

5.4.2 Ook Curaçao en Nederland kennen een dergelijke regeling. In Curaçao is echter bepaald dat de bodemwaarde van een gebouw 50 procent van de OZB-waarde bedraagt.²⁷ In Nederland wordt onderscheid gemaakt tussen een gebouw dat gebruikt wordt als belegging en een gebouw in eigen gebruik.²⁸ Voor gebouwen ter belegging kon afgeschreven worden tot de WOZ-waarde, voor gebouwen voor eigen gebruik tot 50% van de WOZ-waarde. De Raad adviseert de redenen toe te lichten waarom hier niet gekozen is voor de mogelijkheid af te schrijven tot 50% van de bodemwaarde, of in ieder geval te bepalen dat dat geldt voor onroerend goed dat in eigen gebruik is.

5.4.3 Voorts is onduidelijk of er bij een opwaartse bijstelling van de bodemwaarde van het onroerend goed een “herwaardering” tot aan de bodemwaarde ten gunste van de winst dient plaats te vinden. De Raad neemt aan van niet nu een dergelijke winst fiscaal niet is gerealiseerd.

5.4.4 In 2018 werd een meldplicht voor de grondbelasting ingevoerd op grond waarvan binnen een bepaalde termijn gemeld moet worden dat een onroerende zaak is aangeschaft, dan wel een wijziging zich voordoet ten aanzien van een onroerende zaak die van invloed is op de waarde ervan. Daarvoor diende de belastingdienst zelf op basis van eigen onderzoek en waarneming te bepalen of en in hoeverre iemand belastingplichtig was. Volgens de memorie van toelichting was het destijds gezien het grote aantal onroerende zaken in Aruba nagenoeg ondoenlijk om een *up to date* bestand

²⁶ In artikel 5 van de Landsverordening grondbelasting is bepaald dat als grondslag voor de heffing van de grondbelasting over een bebouwd onroerend goed dat de belastingplichtige tot hoofdverblijf dient, geldt de waarde in het economische verkeer van dat onroerend goed in onbewoonde staat. In artikel 6 van de Landsverordening grondbelasting is vervolgens met betrekking tot andere dan de in artikel 5 bedoelde onroerende goederen bepaald dat als grondslag voor de heffing van de grondbelasting de jaarlijkse opbrengst van een onroerend goed geldt, vermenigvuldigd met: - een factor 12 1/2, indien het onroerend goed werd bebouwd vóór 1 maart 1977; - een factor 8 1/3, indien het onroerend goed werd bebouwd is na 1 maart 1977, tenzij het daaruit voortvloeiende bedrag lager zou liggen dan de waarde in het economische verkeer van dat onroerend goed in onbewoonde staat, in welk geval de laatstgenoemde waarde als grondslag van de heffing geldt.

²⁷ Zie artikel 9D van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 (PB 2002 no. 63).

²⁸ Zie artikel 3.30a van de Wet inkomstenbelasting 2001.

voor de grondbelasting bij te houden. De Raad vraagt zich af in hoeverre de belastingdienst inmiddels *up to date* is met de waardering van onroerende goederen.²⁹ Belastingplichtigen met een (te) lage grondslag, zijnde de bodemwaarde, worden immers dubbel bevoordeeld ten opzichte van belastingplichtigen met een (te) hoge grondslag. Deze laatste groep betaalt namelijk meer grondbelasting en zal minder kunnen afschrijven.

5.4.5 Ten slotte mist de Raad in de toelichting een grondige analyse van de gevolgen van deze maatregel. Zo zou een beperking van de afschrijving op onroerend goed kunnen leiden tot het besluit van een bedrijf om minder te investeren in het onroerend goed. De Raad komt hier in onderdeel 5.6.10 op terug.

5.5 Artikel V: Landsverordening reparatietoeslag

5.5.1 Op grond van artikel V van het ontwerp wordt de reparatietoeslag voor ouderen verhoogd van Afl. 125,- naar Afl. 170,- per kalendermaand. In de toelichting staat nog dat, los van het Belastingplan 2023, het ouderdomspensioen voor pensioengerechtigden met ingang van 1 januari 2023 met minimaal 3% zal worden verhoogd.³⁰ De Raad vraagt zich af of, alvorens een dergelijke verhoging toe te kennen, niet eerst een inkomenstoets uitgevoerd zou moeten worden. Op basis van een inkomenstoets kan bepaald worden of de verhoging in een bepaald geval terecht wordt toegekend, of dat gezien de hoogte van het totale inkomen compensatie in het geheel niet nodig is. Het is van belang dat hier in de toelichting aandacht aan wordt geschonken.

5.5.2 Voor andere groepen die evenmin loon- en inkomstenbelasting verschuldigd zijn worden geen compenserende maatregelen voorgesteld. Zo wordt bijvoorbeeld de algemene reparatietoeslag voor mensen met een relatief lager loon (niet AOV-gerechtigden) niet verhoogd. Ook wordt in de toelichting geen blijk gegeven van voornemens om per 1 januari 2023 het minimumsalaris te verhogen. De Raad adviseert in de toelichting aan te geven hoe deze groepen gecompenseerd zullen worden voor de prijsverhogende effecten van de verhoging van de BBO.

²⁹ Zie de Memorie van toelichting bij de Landsverordening van 21 december 2018 tot wijziging van de Landsverordening grondbelasting (AB 1995 no. GT 3), de Landsverordening belasting over bedrijfsomzetten en additionele voorzieningen PPS-projecten (AB2006 no. 83) en de Landsverordening bestemmingsheffing AZV (AB 2014 no.59) (AB 2018 no. 81), p. 5.

³⁰ MvT, p. 24.

5.6 Artikel VI: Landsverordening winstbelasting en Artikel VII: Landsverordening dividendbelasting

5.6.1 Op grond van het Imputation Payment Company-regime (hierna: IPC-regime) komen vennootschappen die speciale activiteiten verrichten, zoals onder meer activiteiten gericht op duurzaamheid, medisch toerisme, innovatie en stimulering van de kenniseconomie in aanmerking voor een lager winstbelastingtarief van 10% (artikel 2a van de Landsverordening winstbelasting).³¹ Voor bepaalde vennootschappen die het bedrijf van een hotel uitoefenen is dit tarief - afhankelijk van de categorie - gesteld op 10%, 12% of 15%.³² Voor al deze vennootschappen geldt voorts dat uitgekeerde dividenden belast worden met 0% (artikel 6, tweede lid, onderdeel e, van de Landsverordening dividendbelasting).

Volgens de regering is het noodzakelijk het IPC-regime af te schaffen. Het IPC-regime zou geen stimulans zijn om te investeren, maar juist een stimulans om zoveel mogelijk winst te maken en uit te keren.³³ Het afschaffen van het IPC-regime komt volgens de regering ten goede aan een meer rechtvaardige verdeling van de belastingdruk.³⁴ De regering meent dat bedrijven onder omstandigheden nog te veel mogelijkheden hebben om de grondslag voor de heffing van de winstbelasting uit te hollen en dat zij slechts beperkt winstbelasting betalen als gevolg van de toepassing van het IPC-regime. De Raad is echter de mening toegedaan dat de regering hiermee geen rekening houdt met het doel van de IPC-regeling en niet onderkent dat door de effectieve verhoging van het tarief voor de IPC's, belastingplichtigen alternatieven kunnen overwegen om de winst te verlagen.

5.6.2 Het voorgestelde artikel VI van het ontwerp komt overeen met de voorstellen, zoals deze waren opgenomen in de ontwerp-landsverordening houdende diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming, die in 2019 aan de Raad ter advisering

³¹ De bedoelde speciale activiteiten worden genoemd in het Landsbesluit, houdende algemene maatregelen, van 24 augustus 2016 ter uitvoering van artikel 2a, eerste lid, van de Landsverordening winstbelasting (AB 2016 no. 42).

³² De vennootschappen die het bedrijf van een hotel uitoefenen dienen teneinde in aanmerking te komen van het begunstigende tarief (1) in het bezit te zijn van een *earth check* certificaat of een soortgelijk certificaat alsook (2) te voldoen aan bepaalde investeringseisen (zie artikel 2a, lid 3, van de Landsverordening winstbelasting).

³³ Zie Nader rapport bij het advies van de Raad d.d. 30 januari 2020, kenmerk RvA 142-19, inzake diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming, p. 30. Op pagina 32 van dit nader rapport staat echter ook dat het nog altijd zo zal zijn dat investeerders in Aruba investeren met het oog op rendement en dat de huidige fiscale faciliteiten er op gericht zijn om een positief rendement nog wat positiever te maken. In deze zin zou de huidige regeling investeringen niet bevorderen. Dit lijkt tegenstrijdig; hoe meer rendement behaald kan worden, hoe hoger de bereidwilligheid zal zijn om te investeren.

³⁴ MvT, p. 6.

werd voorgelegd. In zijn advies ging de Raad reeds uitgebreid in op de gevolgen van het afschaffen van de IPC-regeling. De opmerkingen die de Raad destijds maakte zijn nog onverkort van kracht en worden hier herhaald.³⁵

5.6.3 De Raad wijst opnieuw op de visie van de regering om het investeringsklimaat te verbeteren en een innovatieve, competitieve en gediversifieerde economie te stimuleren. Deze visie vertaalt zich conform het beleidsplan *'Economic policy: A strong and resilient economy 2019-2022'* van de minister van Financiën, Economie en Cultuur in de volgende beleidsdoelen: (a) het creëren van banen, (b) het faciliteren van innovatieve ondernemingen, (c) het verhogen van de leef kwaliteit en (d) het stimuleren van investeringen. De IPC-regeling is bedoeld om het Arubaanse investerings- en vestigingsklimaat (fiscaal) aantrekkelijker te maken en nieuwe initiatieven op het gebied van technologie en duurzaamheid - mede uit oogpunt van het versterken van de concurrentiepositie van Aruba - te stimuleren.

Met betrekking tot de toeristische sector wordt in het beleidsplan gewezen op het belang om deze sector te blijven ontwikkelen en te diversifiëren en de ontvangsten uit het toerisme te doen toenemen (*'growing value faster than volume'*).³⁶ Gezien het belang van het toerisme voor Aruba en de noodzaak om het toeristisch product continu te verbeteren en *up to par* te houden is ervoor gekozen om ook deze sector middels dit regime (fiscaal) te faciliteren.³⁷

5.6.4 Voor dividenduitkeringen aan of door beursgenoteerde vennootschappen geldt op grond van artikel 6, tweede lid, onderdeel a, en derde lid, van de Landsverordening dividendbelasting in plaats van het algemeen tarief van 10%, een lager tarief van 5%. In artikel VII van het ontwerp wordt voorgesteld deze bepalingen te schrappen, zodat ook voor deze vennootschappen het algemeen tarief van 10% van toepassing wordt.³⁸

5.6.5 De voorgestelde wijzigingen leiden tot een toenemende belastingdruk en lastenverzwaring voor de betreffende vennootschappen en hun aandeelhouders (lees: investeerders). Hiertegenover worden geen andere compenserende maatregelen in het

³⁵ De Raad verwijst naar zijn advies inzake de ontwerp-landsverordening houdende diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming d.d. 30 januari 2020, RvA 142-19, vindplaats <https://rva.aw/rva/wp-content/uploads/2020/04/RvA-142-19.pdf>.

³⁶ *Economic Policy: A strong and resilient economy 2019-2022* (minister van Financiën, Economie en Cultuur), p. 11, 35, 43-44.

³⁷ Zie de Memorie van toelichting bij de ontwerp-vastlegging begunstigend beleid; invoering voldoening op aangifte winstbelasting (AB 2015 no. 60), p. 2 en 6.

³⁸ De Raad merkt in dit kader op dat Curaçao en Sint Maarten geen dividendbelasting kennen, hetgeen Aruba minder gunstig maakt voor buitenlandse investeerders. De dividendbelasting is voor vrijwel alle buitenlandse investeerders een kostenpost in tegenstelling tot lokale investeerders die deze volledig kunnen verrekenen.

voorzicht gesteld (anders dan de verlaging van het tarief van 25 naar 22%). Integendeel, door de beperking van de afschrijving op onroerend goed zullen deze vennootschappen hard getroffen worden. In het ontwerp is geen overgangsregeling opgenomen voor de bestaande IPC-regimes en met ingang van 1 januari 2023 komt de overgangsregeling te vervallen die nog tot 1 januari 2026 van toepassing zou zijn op het oude IPC-regime dat in 2013 vervangen werd door de huidige regeling.

Tabel 2: Wijziging tarieven IPC en Beursgenoteerde ondernemingen

Ondernemingen	Dividendtarief nu	Dividendtarief bij voorstel	Winstbelastingtarief nu	Winstbelastingtarief bij voorstel
IPC-regime (oud)	5% of 10%	10%	2%	22%
IPC-regime (omgevormd)	0%	10%	10%, 12% of 15%	22%
Beursgenoteerd	5%	10%	Geen wijzigingen	

De Raad vreest dat de thans gedane voorstellen ongunstige gevolgen kunnen hebben voor de Arubaanse economie en daarmee indirect voor de overheidsfinanciën op de lange termijn.

Het afschaffen van de IPC-regelingen, terwijl compenserende maatregelen ontbreken, staat daarmee haaks op de voormelde visie en het beleid van de regering. Het zijn juist de activiteiten op het terrein van het (medisch) toerisme, de kenniseconomie, innovatie en duurzaamheid die volgens het beleidsplan gestimuleerd moeten worden. Deze activiteiten zullen het nu volledig zonder de huidige (fiscale) impulsen moeten stellen, terwijl er, in tegenstelling tot de aanbeveling in het IMF-rapport, geen andere (fiscaal) bevorderende regelingen worden geïntroduceerd.³⁹ De Raad vraagt zich daarom opnieuw af hoe de regering voornemens is de economische diversificatie en innovatie te stimuleren en het investeringsklimaat te bevorderen als alle bijzondere regimes en stimulansen worden afgeschaft.

5.6.6 Het per 1 januari 2023 afschaffen van de IPC-regimes kan grote budgettaire gevolgen voor de betrokken vennootschappen hebben. Zoals de onderstaande tabel laat zien zal de effectieve belastingdruk voor (buitenlandse) investeerders op grond van de voorgestelde wijzigingen hoger zijn dan thans het geval is. De effecten van de beperking van de afschrijving op onroerend goed zijn hierin nog niet meegenomen, maar zullen ook aanzienlijk zijn.

³⁹ *Technical Assistance Report 'Aruba: Toward a Sustainable Tax System'* (Internationaal Monetair Fonds) d.d. oktober 2018, p. 8 en 51-52.

Figuur 1: Effectieve belastingdruk voor (buitenlandse) investeerders bij afschaffing IPC-regimes

	Beursgenoteerd onder oud IPC - regime			Bij afschaffing IPC-regimes			Omgevormd IPC- regime bij 10%- winstbelastingtarief	
	tarief	absoluut		tarief	absoluut		tarief	absoluut
Uit te keren winst		100,00			100,00			100,00
A. Winstbelasting (effectief)	2%	(2,00)	→	22,0%	(22,00)	←	10%	(10,00)
Winst na belasting		98,00			78,00			90,00
B. Dividendbelasting (withholding tax)	5%	(4,90)	→	10,0%	(7,80)	←	0%	(0,00)
Netto ontvangst aandeelhouder c.q. investeerder		93,10			70,20			90,00
Totale effectieve belasting	6,9%	6,90	→	29,8%	29,80	←	10,0%	10,00

5.6.7 Het afschaffen van de bestaande overgangsregeling voor het oude IPC-regime staat daarnaast op gespannen voet met het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel. Het direct afschaffen van deze regimes zonder een deugdelijke overgangsregeling, dan wel compenserende maatregelen, zal mogelijk ook een afschrikkende werking voor potentiële (nieuwe) investeerders hebben. Het Land wekt hiermee immers de indruk een weinig betrouwbare overheid te zijn die zijn afspraken niet consequent naleeft.

5.6.8 In de toelichting dient te worden ingegaan op de mogelijke gevolgen van het intrekken van deze stimuleringsmaatregelen en het achterwege blijven van vervangende fiscale prikkels. Naar aanleiding van de opmerkingen van de Raad werd in 2019 voorgesteld om de investeringsaftrek te verhogen van 6% naar 10% en verviel de eis om de aankopen van binnenlandse ondernemers af te nemen, waardoor ook in het buitenland aangekochte bedrijfsmiddelen in aanmerking komen voor investeringsaftrek. Volgens de regering werd de toeristische sector hiermee op een zeer elegante manier gecompenseerd.⁴⁰ Een dergelijke compensatie wordt thans niet geboden.

5.6.9 In artikel VI, onderdeel C, wordt voorgesteld de aftrekbeperkingen voor betalingen van renten en vergoedingen aan verbonden lichamen, die minder dan effectief 15% aan winstbelasting betalen, te beperken.

⁴⁰ Zie Nader rapport bij het advies van de Raad d.d. 30 januari 2020, kenmerk RvA 142-19, inzake diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming, p. 23.

Niet toegelicht wordt waarom in artikel 6, tweede lid, onderdeel f, de woorden ‘en de belastingplichtige aannemelijk maakt dat’ komen te vervallen, de in artikel 6, tweede lid, onderdeel f, ten derde, opgenomen uitzondering voor beursgenoteerde ondernemingen komt te vervallen en de bepaling in het vijfde lid, dat bij een belang van 5% al sprake is van verbondenheid.⁴¹ Deze wijzigingen hebben verstrekkende gevolgen en verdienen nadere toelichting.

5.6.10 De in artikel VI, onderdeel D, opgenomen beperking voor de afschrijving op gebouwen kan grote gevolgen hebben voor het toeristisch product. Zo zal het noodzakelijk blijken om hotels na een bepaalde periode volledig te renoveren. De kosten van deze renovatie komen echter niet ten laste van de winst, maar dienen op de balans van de onderneming geactiveerd te worden. Als afschrijving dan niet mogelijk is, omdat de waarde van het onroerend goed niet boven de bodemwaarde komt, dan kan dit ontmoedigend werken op het voornemen te gaan investeren en te renoveren. Op termijn, zeker in combinatie met het vervallen van het IPC-regime en het ontbreken van andere investeringsprijkkels, zoals in 2018 ook door het IMF is voorgesteld⁴², kan dit de kwaliteit van het toeristisch product ongunstig beïnvloeden.

5.6.11 De Raad is de mening toegedaan dat de in artikel VI, onderdeel F, voorgestelde verlaging van het tarief voor de winstbelasting van 25% naar 22% onvoldoende is ter compensatie van de voorstellen ter verbreding van de grondslag en adviseert de cijfermatige onderbouwing in de toelichting uit te breiden. In het verleden heeft Aruba reeds de effecten meegemaakt van een verouderd hotelproduct en de daaruit voortvloeiende negatieve gevolgen om een kapitaalkrachtige toerist aan te trekken.

5.6.12 Naar aanleiding van de voorgestelde wijzigingen kan artikel 5, vijfde lid van de Landsverordening winstbelasting komen te vervallen en dient in artikel 17a de verwijzing naar artikel 6, zesde lid, gewijzigd te worden naar artikel 6, vijfde lid.

5.6.13 De verwijzing in artikel 6, vierde lid, naar het tweede lid, onderdeel c, dient naar aanleiding van de voorgestelde wijziging in de Landsverordening dividendbelasting aangepast te worden naar het tweede lid, onderdeel b.

⁴¹ Naar aanleiding van opmerkingen van de Raad gaf de regering in het nader rapport aan, dat het nieuwe aanmerkelijk belangcriterium erop gericht is om misbruik van ongewenste constructies zoveel mogelijk te voorkomen. Er zouden immers constructies bedacht kunnen worden waarin alle belangen onder de huidige 25% uitkomen, Zie Nader rapport bij het advies van de Raad d.d. 30 januari 2020, kenmerk RvA 142-19, inzake diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming, p. 35.

⁴² Zie *Technical Assistance Report ‘Aruba: Toward a Sustainable Tax System’* (Internationaal Monetair Fonds) d.d. oktober 2018, p. 8 en 51-52.

5.7 Artikel VIII: Landsverordening grondbelasting

5.7.1 De voorgestelde wijzigingen in de Landsverordening grondbelasting (AB 1995 no. GT 3) dienen om de heffingssystematiek in overeenstemming te brengen met de praktijk. De samenhang met het Belastingplan 2023 is echter niet duidelijk, hetgeen ten eerste de vraag oproept waarom deze wijzigingsvoorstellen in dit ontwerp zijn opgenomen.

5.7.2 In het ontwerp wordt voorgesteld een aantal artikelen op grond waarvan onder omstandigheden verzocht kan worden om ontheffing van grondbelasting te verlenen te laten vervallen. Als reden wordt aangevoerd dat de grondbelasting als zakelijke belasting kan worden aangemerkt.⁴³ Deze redengeving overtuigt niet. Het is de Raad niet duidelijk waarom bij gehele of gedeeltelijke vernieling van een onroerend goed door onvoorziene rampen geen ontheffing zou kunnen worden verleend voor de verdere duur van het belastingjaar en naar gelang van de vermindering in waarde.⁴⁴ De Raad adviseert dan ook de noodzaak tot het laten vervallen van de ontheffingen nader toe te lichten en cijfermatig te onderbouwen. Uit deze nadere onderbouwing dient te blijken hoe vaak een verzoek tot ontheffing wordt gedaan en welke bedragen daarmee gemoeid zijn.

5.8 Artikel IX: Landsverordening overdrachtsbelasting

5.8.1 In artikel IX van het ontwerp worden een aantal wijzigingen voorgesteld van de Landsverordening overdrachtsbelasting. Een van de wijzigingen behelst de van toepassing verklaring van deze landsverordening op de verkrijging van economisch eigendom.

Volgens de toelichting dient de belastbaarstelling van de verkrijging van economisch eigendom van onroerende zaken ter bestrijding van constructies waarbij het economische eigendom overgaat zonder heffing van overdrachtsbelasting.⁴⁵ De toelichting gaat hiermee voorbij aan het feit, dat in bepaalde gevallen over de economische eigendomsoverdracht BBO/BAVP en BAZV geheven wordt. Op grond van artikel 11, eerste lid, onderdeel a, van de Landsverordening BBO en BAVP wordt vrijstelling van belasting verleend voor dat gedeelte van de bedrijfsomzet waarvan de ondernemer heeft doen blijken dat het is gerealiseerd door de levering van onroerende zaken voor zover ter zake van die levering overdrachtsbelasting is verschuldigd op grond van de Landsverordening overdrachtsbelasting (AB 1989 GT 73). Door nu voor te stellen dat over de overdracht van economisch eigendom 6% overdrachtsbelasting verschuldigd is, in

⁴³ MvT, p. 26.

⁴⁴ Zie artikel 37 van de Landsverordening grondbelasting.

⁴⁵ MvT, p. 27.



plaats van 7% BBO, zal de overheid in bepaalde gevallen dus inkomsten mislopen. De toelichting dient hierop in te gaan.

5.8.2 Daarnaast wordt voorgesteld overdrachtsbelasting te heffen op de verkrijging van aandelen in een rechtspersoon, waarvan de bezittingen op het tijdstip van de verkrijging *geheel of gedeeltelijk* bestaan uit in Aruba gelegen onroerende zaken, mits de onroerende zaken, als geheel genomen, op dat tijdstip of op enig tijdstip in het voorgaande jaar *geheel of hoofdzakelijk* dienstbaar zijn aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaken (fictieve onroerende zaken).

De Raad kan zich niet aan de indruk onttrekken dat voor deze bepaling artikel 4, eerste lid, onderdeel a, van de Nederlandse Wet op belastingen van rechtsverkeer, model heeft gestaan. In dit artikel is bepaald dat overdrachtsbelasting wordt geheven ter zake van de verkrijging van aandelen in een rechtspersoon, waarvan de bezittingen op het tijdstip van de verkrijging of op enig tijdstip in het daaraan voorafgaande jaar *grotendeels* bestaan of hebben bestaan uit onroerende zaken en tegelijkertijd *ten minste 30%* van de bezittingen bestaat of heeft bestaan uit in Nederland gelegen onroerende zaken (de bezitsei), mits de onroerende zaken, als geheel genomen, op dat tijdstip *geheel of hoofdzakelijk* dienstbaar zijn of waren aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaken (de doeleis).

De in het ontwerp opgenomen bezitsei laat echter qua duidelijkheid zeer te wensen over. De Raad vreest dat de in het ontwerp gehanteerde formulering zal leiden tot veel discussie en adviseert de formulering op dit punt in overeenstemming te brengen met de Nederlandse wet.

5.8.3 Volgens jurisprudentie houdt het vereiste dat de onroerende zaken, als geheel genomen, geheel of hoofdzakelijk dienstbaar zijn of waren aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaken, in, dat tot de rechtspersoon behorende onroerende zaken, als geheel genomen, op het tijdstip van verkrijging van de aandelen voor ten minste 70 percent, dienstbaar waren aan het verkrijgen, vervreemden of exploiteren van die onroerende zaken.⁴⁶ Op grond van het concordantiebeginsel zou deze zogenaamde doeleis of dienstbaarheids criterium ook in Aruba van toepassing zijn.

Met het dienstbaarheids criterium wordt voorkomen dat normale bedrijfsoverdrachten leiden tot heffing van overdrachtsbelasting. Dit geldt bijvoorbeeld bij de overdracht van een groentewinkel, waarbij het winkelpand wordt aangewend voor de eigen bedrijfsuitoefening. In de wetsgeschiedenis wordt ook het hotelbedrijf als voorbeeld gegeven. Hoewel een hotel gebruik maakt van een onroerende zaak, bestaat

⁴⁶ ECLI:NL:GHARL:2015:902.



de ondernemingsactiviteit niet zozeer uit het te gelde maken van die onroerende zaak, als wel uit het aanbieden van logies en daarbij horende verzorging, aan welke dienstverlening de exploitatie van de onroerende zaak ondergeschikt is. Zelfs in het goedkoopste hotel is de terbeschikkingstelling van de kamer ondergeschikt aan de levering van diensten als logies, bad en ontbijt. Het boeken van een hotelovernachting is niet hetzelfde als het huren van een onroerende zaak.⁴⁷

In de toelichting staat dat met deze regeling ten aanzien van zogenaamde onroerendezaaklichamen wordt beoogd te voorkomen, dat heffing van overdrachtsbelasting kan worden vermeden door onroerende zaken onder te brengen in een rechtspersoon en dan (in de toekomst) de aandelen over te dragen. Dit geldt ook voor de overdracht van aandelen in een buitenlandse rechtspersoon die in Aruba gelegen onroerend goed houdt.⁴⁸

De Raad adviseert ten eerste om de noodzaak tot het invoeren van een dergelijke niet eenvoudige regeling toe te lichten en daarbij een indicatie te geven van het aantal keren dat een dergelijke aandelenoverdracht plaatsgevonden heeft waardoor de overheid inkomsten is misgelopen en om welke bedragen het daarbij ging.

5.8.4 Daarnaast dient op grond van artikel IX, onderdeel L, van het ontwerp, degene die het economisch eigendom overdraagt dit binnen twee weken aan de Inspecteur te melden. Noch uit de formulering van dit artikel, noch uit de toelichting blijkt op wie deze verplichting rust bij de verkrijging van aandelen op grond van het voorgestelde artikel 3a. Ook is niet bepaald hoe aan een eenvoudige doch efficiënte heffing en controle uitvoering wordt gegeven.⁴⁹ Zo is bijvoorbeeld niet duidelijk of na de melding aangifte moet worden gedaan of dat er een aanslag zal worden opgelegd.

Verder vraagt de Raad zich af, mede gezien het feit dat voor het overdragen van aandelen geen notariële tussenkomst is vereist, hoe de heffing zal worden geëffectueerd indien sprake is van overdracht van aandelen tussen buitenlandse rechtspersonen, al dan niet via (meerdere) houdstervenootschappen, waarbij in Aruba gelegen onroerend goed in het geding is. Ook kan er sprake zijn van beursgenoteerde ondernemingen die onroerend goed in Aruba bezitten. Onduidelijk is hoe deze bepaling toegepast zal worden op de vele dagelijkse overdrachten van aandelen op de beurs. In de toelichting zal op deze punten ingegaan moeten worden.

5.8.5 In de Nederlandse wet is vervolgens nog bepaald dat door de aandelenoverdracht in ieder geval een bepaald belang in de rechtspersoon moet worden verkregen. In

⁴⁷ ECLI:NL:PHR:2008:BD6385.

⁴⁸ MvT, p. 27.

⁴⁹ MvT, p. 29.



voorgesteld artikel IX, onderdeel C, is een dergelijke bepaling niet opgenomen. De Raad adviseert dit alsnog te doen.

5.8.6 Ten slotte adviseert de Raad artikel 1, artikel 15, tweede lid, en artikel 17 van de Landsverordening overdrachtsbelasting te herzien naar aanleiding van de voorgestelde wijzigingen in de Landsverordening grondbelasting. In de hierboven genoemde artikelen wordt de term *legger* gebezigd. Zo wordt in artikel 1 van de Landsverordening overdrachtsbelasting de term *legger* gedefinieerd als de ten tijde van de rechtshandeling geldende *legger*, opgemaakt krachtens de Landsverordening grondbelasting. Indien de voorgestelde wijzigingen in de Landsverordening grondbelasting worden doorgevoerd, komt in die Landsverordening de term *legger* echter niet langer voor.

5.9 Artikel XII: Zegelverordening

Op grond van voorgesteld artikel XII hoeven verzoekschriften opgemaakt of ingediend ter verkrijging van een vergunning ingevolge de Vestigingsverordening bedrijven (AB 1990 no. GT 55) niet meer te worden voorzien van een plakzegel of verzegeld papier van Afl. 4,-.⁵⁰ De Raad vraagt zich opnieuw af waarom de zegelbelasting (nog) in stand wordt gehouden, terwijl ook het IMF al adviseerde om deze belasting af te schaffen.⁵¹ De Raad geeft wederom in overweging om deze belasting geheel af te schaffen.⁵²

5.10 Artikel XIV: Landsverordening algemeen pensioen (LAP)

Daar de mogelijkheid voor een werknemer om voor zichzelf een pensioen op te bouwen in een directiepensioenlichaam als bedoeld in artikel 15a van de Landsverordening inkomstenbelasting (AB 1991 no. GT 51) komt te vervallen is het noodzakelijk artikel 20 van de LAP te wijzigen en te bepalen dat de LAP niet van toepassing is op de werknemer, waarvan de werkgever een in Aruba gevestigde rechtspersoon is, waarin die werknemer of zijn echtgenoot middellijk of onmiddellijk voor ten minste een vierde gedeelte belang heeft.

De toelichting stelt dat door het vervallen van de mogelijkheid tot opbouw van pensioen in eigen beheer, artikel 20 zou komen te vervallen en de LAP ook van

⁵⁰ MvT, p. 30.

⁵¹ *Technical Assistance Report 'Aruba: Toward a Sustainable Tax System'* (Internationaal Monetair Fonds) dd. oktober 2018, p. 16. Ook de regering stelde dat de Zegelbelasting haar langste tijd heeft gehad, zie het Nader rapport bij het advies van de Raad d.d. 30 januari 2020, kenmerk RvA 142-19, inzake diverse wijzigingen in het kader van belastinghervorming, p. 41.

⁵² In zijn advies van 30 januari 2020 adviseerde de Raad ook, gezien de relatief beperkte opbrengsten van de Zegelbelasting en de wens van de regering om het belastingstelsel te versimpelen, te overwegen de zegelbelasting af te schaffen.

toepassing zou worden op DGA's. De regering acht dit onwenselijk, aangezien DGA's veelal andere mogelijkheden hebben om voor hun pensioen te zorgen, bijvoorbeeld door middel van de latere verkoop van hun bedrijf of het oppotten van behaalde winsten. Deze reden overtuigt niet, aangezien de aanwezigheid van opgepotte winsten geen vanzelfsprekendheid is en een onderneming niet in alle gevallen verkocht kan worden. De Raad meent dat de reden meer ligt in de doelstelling en de aard van de in de LAP opgenomen bepalingen en adviseert daar in de toelichting op in te gaan.

5.11 Artikel XV: Landsverordening toeristenheffing

5.11.1 Voorgesteld wordt het tarief van de toeristenheffing te verhogen van 9,5% naar 12,5%. Ook zal de verdeling van de opbrengsten van de toeristenheffing tussen de Landskas en de ATA worden gewijzigd.

Volgens de regering overtreffen de opbrengsten van de toeristenheffing inmiddels de financiële behoefte van de ATA.⁵³ Het is daarom de bedoeling om met ingang van 1 januari 2023 57% van de totale opbrengsten van de toeristenheffing aan de ATA te doen toekomen. De Raad herhaalt zijn opmerking uit zijn eerdere advies⁵⁴ dat onduidelijk is hoe de regering tot de conclusie is gekomen dat de ATA thans teveel ontvangt en waarom dit voorstel de meest geëigende weg is om de overschotten af te romen. In de Landsverordening instelling Aruba Tourism Authority (AB 2011 no. 14) is immers geregeld dat overreserves van de ATA toekomen aan het Land. Dit betekent dat conform de huidige regeling dat de toeristenheffing, die de ATA, met inachtneming van de benodigde reserves en op grond van het gevoerde beleid, in een bepaald jaar overhoudt, naar het Land gaan.

5.11.2 Daarnaast merkt de Raad op, dat niet wordt toegelicht op grond waarvan de regering meent dat 57% voldoende is om uitvoering te geven aan de strategie en de beleidsactiviteiten van de ATA, die er vanuit zijn expertise op gericht is om het toerisme van Aruba op zo effectief mogelijke wijze te bevorderen. De Raad wijst er opnieuw op dat het toerisme in zijn algemeenheid dynamisch, volatiel en zeer competitief is en dat het belangrijk is dat Aruba zich (strategisch) continu goed weet te (her)positioneren en hiervoor ook te allen tijde de (financiële) ruimte beschikbaar stelt. In de toelichting dient hierop te worden ingegaan.

5.11.3 Verder wordt voorgesteld om van de totale opbrengsten van de toeristenheffing 2,2% te storten in het Tourism Product Enhancement Fund (hierna: TPEF). Thans

⁵³ MvT, p. 15.

⁵⁴ Zie het advies van de Raad d.d. 30 januari 2020, kenmerk RvA 142-19, vindplaats <https://rva.aw/rva/wp-content/uploads/2020/04/RvA-142-19.pdf>.



bedraagt dat 2% van de toeristenheffing die door de timeshare eigenaren wordt afgedragen. Door de Raad is echter geconstateerd dat in de praktijk 2/9,5^e, wat overeenkomt met ongeveer 21%, van de door timeshare eigenaren afgedragen toeristenheffing in het TPEF wordt gestort.

Naast het feit dat een hoger percentage aan toeristenheffing zal worden geheven (12,5% in plaats van 9,5%), wordt een groter deel daarvan in het TPEF gestort (2% van de totale opbrengsten in plaats van 2% van de door de timeshare eigenaren afgedragen heffing). Niet wordt toegelicht wat hiertoe noodzaakt. Onduidelijk is of en in hoeverre de jaarlijkse dotaties aan het TPEF tekortschieten. In de toelichting dient hierop en op de door de Raad geconstateerde discrepantie te worden ingegaan.

5.11.4 De toeristenheffing wordt op grond van artikel 3, eerste lid, van de Landsverordening toeristenheffing geheven van degene die de hotel- en logementsruimte exploiteert. Thans wordt voorgesteld om te bepalen dat, indien de exploitatie via een derde loopt, de toeristenheffing van deze derde wordt geheven. Ter verdere optimalisering van de heffing van de toeristenheffing wordt daarnaast voorgesteld om te bepalen dat indien deze derde niet in Aruba is gevestigd een fiscaal vertegenwoordiger aangewezen kan worden. Gelijklopende bepalingen worden in artikel XVI voorgesteld met betrekking tot de heffing van de bijzondere belasting verblijf in timeshareresorts, logementen en hotels.⁵⁵

Ten eerste is niet bepaald dat dit ook geldt voor de exploitant of degene die een hotel, logement of timeshareresort houdt en die niet in Aruba is gevestigd. Evenmin is bepaald dat de minister gevallen kan aanwijzen waarbij *verplicht* wordt in Aruba een fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen. Kiest de buitenlandse derde ervoor geen fiscaal vertegenwoordiger aan te stellen, dan kan dat ook in dit geval een grote belemmering vormen voor een juiste en effectieve inning van de verschuldigde belastingen.

Voorts merkt de Raad op dat de Landsverordening toeristenheffing in (het thans af te schaffen) artikel 7 een vergelijkbare regeling kende als het voorgestelde artikel 3, eerste en tweede lid. Uit de toelichting wordt niet duidelijk waarom artikel 7 niet het gewenste resultaat had en waarom artikel 7 niet wordt aangepast om hetzelfde resultaat te bereiken als het thans voorgestelde artikel 3.

De Raad adviseert in de toelichting nader op bovenstaande punten in te gaan.

⁵⁵ Zie artikel XVI van het ontwerp.

5.11.5 De Raad geeft verder in overweging om in artikel 1 van de Landsverordening toeristenheffing de woorden ‘in de zin van de Vergunningsverordening’ te vervangen door ‘als bedoeld in artikel 1 van de Vergunningsverordening’. Op deze manier wordt duidelijk dat de vraag of er al dan niet toeristenheffing afgedragen moet worden, niet afhangt van het feit of er al dan niet een vergunning is verleend, maar dat het enkele feit dat het ter beschikking stellen van een logement- of hotelruimte aan een logeergast, die anders dan als onmiddellijk zakelijk gerechtigde tot het desbetreffende onroerende goed, verblijft in een logement of hotel, aan toeristenheffing onderhevig is.⁵⁶

6. Voorstellen voor redactionele verbeteringen

In de marge van zowel het ontwerp als de toelichting zijn enkele voorstellen voor redactionele verbeteringen gedaan.

7. Conclusie en eindadvies

Naast het feit dat de noodzaak van de voorgestelde wijzigingen niet in alle gevallen duidelijk is, wordt het Arubaanse belastingstelsel door een aantal in dit ontwerp voorgestelde regelingen, zoals bijvoorbeeld de gebruikelijkloonregeling en de overdrachtsbelasting op economische eigendomsoverdrachten en aandelenoverdrachten, alleen nog maar gecompliceerder. Het is dan ook twijfelachtig of deze voorstellen wel zullen bijdragen aan de beoogde efficiënte uitvoerbaarheid en controle.

De Raad betreurt het dat de regering niet de kansen heeft benut een daadwerkelijke modernisering en vereenvoudiging van het Arubaanse belastingstelsel te bewerkstelligen. Zoals werd opgemerkt hadden de BBO, de BAVP en de BAZV in een enkele heffing kunnen worden opgenomen en had de Zegelverordening kunnen worden afgeschaft. Daarnaast had overwogen kunnen worden om, net als de milieubelasting op huurauto's, de bijzondere belasting verblijf af te schaffen en deze afschaffing eventueel te compenseren met een verdere verhoging van de toeristenheffing. Ten slotte hadden ook de noodzakelijke wijzigingen in de Landsverordening in-, uit- en doorvoer (AB 2000 no. GT 10) en de diverse accijnsverordeningen ingevoerd kunnen worden. Hiertoe zijn reeds voorstellen uitgewerkt.

⁵⁶ In artikel 1 van de Landsverordening toeristenheffing is bepaald dat onder de naam van toeristenheffing ten behoeve van de ontwikkeling van het toerisme in Aruba en het product Aruba, een heffing wordt ingesteld ter zake van het ter beschikking stellen van een logement- of hotelruimte aan een logeergast, die anders dan als onmiddellijk zakelijk gerechtigde tot het desbetreffende onroerende goed, verblijft in een logement of hotel in de zin van de Vergunningsverordening (AB 1990 no. GT 43).



Het niet opnemen van overgangsregelingen, dan wel het afschaffen van de voor het oude IPC-regime bestaande overgangsregeling, staat op gespannen voet met het rechtszekerheidsbeginsel en is schadelijk voor het vertrouwen in de overheid. De verbreding van de belastinggrondslag zonder daar andere belastingprijkkels⁵⁷ tegenover te stellen, komt het Arubaanse investerings- en vestigingsklimaat niet ten goede.

De Raad ziet verder door de voorgestelde belastingmaatregelen aanzienlijke risico's ontstaan op sociaal- en macro-economisch gebied. Zonder aanvullende compenserende maatregelen, zal het investerings- en vestigingsklimaat verslechteren. Door het minder aantrekkelijk worden om te investeren in de Arubaanse economie, die voor het overgrote afhankelijk is van de toeristische sector, ontstaat het gevaar dat op termijn de kwaliteit van het toeristische product van Aruba verslechtert en de vraag naar dit product zal dalen. Daarnaast draagt de onvoorspelbaarheid waarmee nieuwe (ingrijpende) belastingmaatregelen ingevoerd worden, niet bij aan het imago van Aruba als interessante investerings- of vestigingsplaatsoptie. Doordat ook de binnenlandse consumptieve bestedingen onder druk komen te staan door prijsopdrijvende effecten zoals de verhoging van de BBO, zonder voldoende compenserende maatregelen voor de burger, bestaat de vrees dat het ingeslagen pad van economisch herstel, in een periode waarin in meerdere landen inmiddels een recessie dreigt, omslaat naar een economische neergang op korte termijn en een economische slechtere (concurrentie)positie op de langere termijn.

De Raad mist een duidelijke visie van de regering die aan de voorgestelde maatregelen ten grondslag ligt. In bepaalde gevallen lijken de voorstellen juist tegen eerdere visies in te gaan. De Raad wijst daarbij met name op de doelstelling van de regering om de belastingheffing te verschuiven van directe naar indirecte belastingheffingen en de fiscale stimulering van bepaalde sectoren. Een verband tussen de voorgenomen economische plannen van de overheid en het belastingplan 2023 ontbreekt. Derhalve biedt het belastingplan geen vooruitzichten voor de verdere economische ontwikkeling van Aruba en worden de economische beleidsplannen van de overheid met de voorgestelde wijzigingen ondergraven.

⁵⁷ *Technical Assistance Report 'Aruba: Toward a Sustainable Tax System'* (Internationaal Monetair Fonds) dd. oktober 2018, p. 51.



De Raad kan zich op grond van het bovenstaande weliswaar met de doelstelling doch niet met de inhoud van het ontwerp verenigen en geeft u in overweging het niet aan de Staten aan te bieden, dan nadat met het vorenstaande rekening zal zijn gehouden.

De Secretaris,

De plv. Voorzitter,

mr. A. Braamskamp

mr. D.G. Kock