

April 2004



BELASTINGDIENST

F I S C A A L B U L L E T I N

Fiscaal bulletin is een publicatie van de Belastingdienst van de Nederlandse Antillen. Het verschijnt halfjaarlijks en is kosteloos af te halen bij de Inspecties der Belastingen en de Invoerrechten & Accijnzen te Bonaire, Curaçao en St. Maarten, bij de Stichting Belasting Accountantsbureau en bij de Directie Fiscale Zaken.

In Fiscaal bulletin verschijnen aankondigingen van gepubliceerde wetwijzigingen, en wordt fiscaal beleid bekend gemaakt. (Landsbesluit h.a.m., ministeriële beschikkingen met algemene werking, aanschrijvingen van de Minister van Financiën en de Directeur Fiscale Zaken, jurisprudentie etc.)

INHOUD

1. Introductie

2. Wetgeving

- 2.1. Lijst van gepubliceerde wet- en regelgeving
- 2.2. Landsverordening tarief van invoerrechten

3. Beleid

Aanschrijvingen van de Directeur Fiscale Zaken

- 3.1. Exportondernemer in de zin van de BBO
- 3.2. Fictief rendement en aanmerkelijk belang in de IB
- 3.3. Boetebeleid (WB)

Aanschrijvingen van de Minister van Financiën

- 3.4. Overgangsregeling Industriële ondernemingen
- 3.5. Taxholiday en OB
- 3.6. OB en casino's
- 3.7. Vrijgestelde vennootschappen en BBO / OB
- 3.8. Scheepvaart en BBO / OB
- 3.9. Waardepapieren / overdracht onderneming en BBO / OB
- 3.10. Begrip goederen in de OB
- 3.11. Verpakkingsrichtlijn OB
- 3.12. Levering van water (BBO / OB)
- 3.13. Vestiging zakelijk recht op onroerende zaak (Overdr.B. / OB)
- 3.14. Standaardvoorwaarden bedrijfsfusie (WB)

1. Introductie

In het kader van het wederom uitbrengen van het Fiscaal Bulletin zullen wij in het hiernavolgende in het kort aandacht besteden aan de gewijzigde taakstelling en rol van de Directie Fiscale Zaken. Voorts is het de bedoeling om dit blad halfjaarlijks te laten verschijnen hetgeen inhoudt dat het volgende nummer omstreeks oktober 2004 zal verschijnen. Qua inhoud en opzet zal dit bulletin niet verschillen van het oude en zal het dus gaan om het aankondigen van wetswijzigingen en nieuw fiscaal beleid. Ook zal aandacht besteed worden aan jurisprudentie die van invloed kan zijn op de fiscale praktijk.

Als gevolg van de introductie van de “nieuwe overheid” met daarin de voorgenomen decentralisatie van de Belastingdienst in de Nederlandse Antillen is de Directie der Belastingen vervangen door de Directie Fiscale Zaken. Deze vervanging heeft echter naast deze naamsverandering onder meer wijzigingen in de taken en de bevoegdheden tot gevolg gehad. Aangezien dit het eerste Fiscaal Bulletin in de nieuwe gedaante is, wordt kort uiteengezet wat de kerntaken en bevoegdheden van de Directie Fiscale Zaken zijn.

De Directie Fiscale Zaken ressorteert rechtstreeks onder het Ministerie van Financiën. Aan het hoofd van de Directie staat de directeur Fiscale Zaken met als standplaats Curaçao. De directeur is, onder de verantwoordelijkheid van de Minister, belast met de leiding van de Directie. Verder bestaat de Directie Fiscale Zaken formeel uit een afdeling Wetgeving en Beleid en een afdeling Toezicht. De Directie heeft een functionele relatie met zowel de onderscheidene belastingdiensten als de Stichting Overheids Belastingaccountantsbureau.

In het kort kunnen de kerntaken van de Directie Fiscale Zaken als volgt worden omschreven:

- ☒ Het opstellen van beleidsnota's en –adviezen en het doen van voorstellen voor het ontwikkelen, bijstellen, bewaken en (doen) uitvoeren van het fiscale beleid, waaronder het budgettaire instrumentarium;
- ☒ het oriënteren op en het bestuderen van de ontwikkeling in de regio ten behoeve van de fiscale, de politieke en de financieel-economische advisering;
- ☒ Het afstemmen van het fiscale beleid met andere ministeries, de bestuurlijke autoriteiten van eilandgebieden, zelfstandige bestuursorganen en particuliere instanties wier activiteiten raakvlakken hebben met dat beleid;
- ☒ Het behartigen van de fiscale belangen van de Nederlandse Antillen in Koninkrijks-, internationaal en regionaal belang;
- ☒ Het voorbereiden, implementeren en beheren van de landelijke wet- en regelgeving inzake fiscale zaken, alsmede het monitoren en ondersteunen van de naleving van deze wet- en regelgeving;
- ☒ De zorg voor de nationale juridische en beleidsmatige kaders betreffende invoer en accijnzen en het toezicht op de uitvoering van die kaders en op de kwaliteit van invoer en accijnzen;
- ☒ De zorg voor de nationale juridische en beleidsmatige kaders betreffende belastingen en het toezicht op de uitvoering van die kaders en op de kwaliteit van de belastingen;
- ☒ Het houden van toezicht op controleprocessen ten behoeve van de belastingheffing.

2. Wetgeving**2.1 Lijst van gepubliceerde wet- en regelgeving**

1. **P.B. 2000 no. 76** MB met algemene werking houdende wijziging van de landsverordeningen op de Winstbelasting 1940, op de inkomstenbelasting 1943 en op de Loonbelasting 1976
2. **P.B. 2000 no.77** MB met algemene werking tot wijziging van de landsverordeningen omzetbelasting 1999 en de belasting op bedrijfsomzetten
3. **P.B. 2001 no. 18** Landsverordening inhoudende regels inzake de instelling van economische zones in de N.A. en mede strekkende ter vervanging van de Landsverordening Vrije Zones 1975
4. **P.B. 2001 no. 68** MB met algemene werking ter uitvoering van art. 24A, achtste lid, van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 (MB kindertoeslag ongehuwde ouder)
5. **P.B. 2001 no. 80** Invoeringslandsverordening administratieve rechtspraak
6. **P.B. 2001 no. 89** Algemene landsverordening Landsbelastingen
7. **P.B. 2001 no. 94** Landsverordening houdende wijziging van de landsverordeningen op de Winstbelasting 1940, op inkomstenbelasting 1943 en op de Loonbelasting 1976
8. **P.B. 2001 no. 128** Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening op
9. de Loonbelasting 1976
10. **P.B. 2001 no. 143** MB met algemene werking tot wijziging van de Gezamenlijke beschikking AOV/AWW en Loonbelasting 1976 (P.B. 1978 no. 296)
11. **P.B. 2001 no.144** Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening van de 29^{ste} december 1999 tot wijziging van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940, de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943, de Garantieverordening Winstbelasting 1979, de Garantieverordening Winstbelasting 1993, de Landsverordening op de dividendbelasting 2000 en de Landsverordening van de 29^{ste} december 1999 tot wijziging van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943
12. **P.B. 2001 no. 145** Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940, de Landsverordening van de 29^{ste} december 1999 tot wijziging van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940, de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943, de Landsverordening op de invordering van directe belastingen 1943, de Garantieverordening Winstbelasting 1979, de Garantieverordening Winstbelasting 1993, de Landsverordening op de dividendbelasting 2000 en de Algemene landsverordening Landsbelastingen
13. **P.B. 2001 no. 146** Landsbesluit regelende de inwerkingtreding van de Landsverordening van de 29^{ste} december 1999 tot wijziging van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940 alsmede de Landsverordening van de 20^{ste} december 2001 tot wijziging van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940, de Landsverordening van de 29^{ste} december 1999 tot wijziging van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940, de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943, de Landsverordening op de invordering van directe belastingen 1943, de Garantieverordening Winstbelasting 1979, de Garantieverordening Winstbelasting 1993, de Landsverordening op de dividendbelasting 2000 en de Algemene landsverordening Landsbelastingen

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

14. **P.B. 2001 no.148** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 39, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (MB Administratieve Boeten)
15. **P.B. 2002 no. 35** MB met algemene werking ter uitvoering van de artikelen 6A, tweede lid en 6B, derde lid van de Landsverordening op de Loonbelasting 1976 (MB Pensioenen)
16. **P.B. 2002 no. 52** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 6, vijfde lid van de Algemene landsverordening Landsbelastingen
17. **P.B. 2002 no. 53** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 30, derde lid, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (MB Uitstel Uitspraak)
18. **P.B. 2002 no. 54** Landsbesluit bepalende de opneming in het Publicatieblad van de geldende tekst van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940
19. **P.B. 2002 no. 61** Besluit tot afkondiging van de rijkswet van 14 december 2001 tot wijziging van de Belastingregeling voor het Koninkrijk 1964 (belastingheffing deelnemingsdividenden)
20. **P.B. 2002 no. 63** Landsbesluit bepalende de opneming in het Publicatieblad van de geldende tekst van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943
21. **P.B. 2002 no. 64** Landsverordening van de 26^{ste} maart 2002 houdende bepalingen inzake nieuwe douanenomenclatuur (Eenvormige Landsverordening geharmoniseerd systeem)
22. **P.B. 2002 no. 82** Landsbesluit regelende de inwerkingtreding van de Landsverordening op de Loonbelasting 1976, de landsverordening tot wijziging van de Landsverordening Ongevallenverzekering, de Landsverordening Ziekteverzekering, de Arbeidsregeling 2000, de Vakantieregeling 1949 en de Landsverordening algemene verzekering bijzondere ziektekosten en de Landsverordening tot wijziging van de landsverordening Algemene Ouderdomsverzekering en de Landsverordening Algemene Weduwen- en wezenverzekering
23. **P.B. 2002 no. 83** Landsbesluit tot wijziging van het Landsbesluit van de 6^{de} maart 2002, no. 1, bepalende de opneming in het Publicatieblad van de geldende tekst van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940
24. **P.B. 2002 no. 101** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 6, vijfde lid, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen
25. **P.B. 2002 no. 109** Landsverordening houdende nieuwe regels inzake invoerrechten (Landsverordening tarief van invoerrechten)
26. **P.B. 2002 no. 134** Landsbesluit regelende de inwerkingtreding van de Landsverordening tarief van invoerrechten
27. **P.B. 2002 no. 151** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 14, tweede en derde lid, van de Landsverordeningen op de Winstbelasting 1940 (MB standaardvoorwaarden fiscale eenheid)
28. **P.B. 2003 no. 20** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 25, eerste lid, van de Landsverordening inkomstenbelasting 1943 en artikel 8, derde lid, van de Landsverordening op de Loonbelasting 1976
29. **P.B. 2003 no.21** MB met algemene werking ter uitvoering van een aantal artikelen van de Landsverordening tarief van invoerrechten (Uitvoeringsbeschikking LVTI)
30. **P.B. 2003 no. 23** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 6, vijfde lid, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen
31. **P.B. 2003 no. 29** MB met algemene werking tot wijziging van de Gezamenlijke beschikking AOV/AWW en Loonbelasting 1976
32. **P.B. 2003 no. 47** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 9C, vijfde lid, onderdeel b, van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 en van artikel 6C, derde lid, van de Landsverordening op de Loonbelasting 1976 (MB werkkleding)

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

33. **P.B. 2003 no. 60** Landsbesluit houdende algemene maatregelen ter uitvoering van artikel 11, derde lid, van de Landsverordening tarief van invoerrechten, houdende vaststelling van de vergoeding waartegen het formulier ter verklaring van de douanewaarde van goederen bij aangifte ten invoer, wordt verstrekt (Landsbesluit vergoeding D.V. 1 formulier)
34. **P.B. 2003 no. 61** MB met algemene werking tot vaststelling van het model van de aangifte, bedoeld in artikel 5, tweede lid, van de Regeling bijzonder invoerrecht op benzine Bovenwindse Eilanden
35. **P.B. 2003 no. 62** MB met algemene werking tot vaststelling van het model van de aangifte, bedoeld in artikel 4a van de Landsverordening van de 1^{ste} november 1932 tot heffing van een bijzonder invoerrecht op benzine
36. **P.B. 2003 no. 63** MB met algemene werking tot vaststelling van het model voor het doen van de maandaangifte bieraccijns ingevolge artikel 9, eerste lid, van de Landsverordening accijns op bier 1970
37. **P.B. 2003 no. 67** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 39 van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 (MB uitstel van betaling aanmerkelijk belang)
38. **P.B. 2003 no.74** MB met algemene werking tot wijziging van de Beschikking ex-patriates 1998
39. **P.B. 2003 no. 80** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 6, vijfde lid, van de Algemene landsverordeningen Landsbelastingen
40. **P.B. 2004 no. 11** MB met algemene werking ter uitvoering van artikel 6, vijfde lid, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen
41. **P.B. 2004 no. 16** Landsverordening tot wijziging van de wetgeving in verband met de invoering van Boek 2 van het Burgerlijk Wetboek (Invoeringslandsverordening Boek 2 BW)

2.2 Landsverordening tarief van invoerrechten

Op 1 januari 2003 is de Landsverordening tarief van invoerrechten (P.B. 2002, no. 109) (verder: Lvti) in werking getreden. In artikel 169 van de Lvti is bepaald dat artikel 75, eerste lid, onderdeel s, terug werkt tot en met 1 april 2001 en dat artikel 160, onderdeel G in werking treedt met ingang van het eerste jaar na de dag waarop artikel 160, onderdeel F in werking is getreden.

Het bovenstaande heeft tot gevolg dat de vrijstellingen zoals opgenomen in artikel 128, eerste lid, aanhef en ten 6^o, onder c, d, e, g en l en artikel 128, eerste lid, aanhef en ten 9^o, onder b, van de Algemene Verordening In-, Uit-, en Doorvoer per 1 januari zijn komen te vervallen.

De bovenstaande bepalingen omvatten de volgende vrijstellingen:

- ⊗ Materialen en gereedschappen bestemd voor het onderzoek naar het voorkomen van door natuurvorming in of boven de grond aanwezige delfstoffen;
- ⊗ Materialen en benodigdheden bestemd voor de exploitatie van mijnen;
- ⊗ Materialen en benodigdheden bestemd voor de aanleg en uitbreiding van dokken;
- ⊗ Materialen en benodigdheden ingevoerd door elektriciteitsmaatschappijen en bestemd voor de opwekking, de voorgeleiding en de distributie van elektrische stroom mits deze ter beschikking staat van ieder die daarvan gebruik wenst te maken;
- ⊗ Materialen en benodigdheden bestemd voor de bouw en eerste inrichting en uitbreiding van bedrijfspanden voor een onderneming welke beoogt, zonder het gebruik maken van reclame,

het verzorgen van radio-uitzendingen op korte golf met een zender van tenminste 75.000 Watt, alsmede materialen en benodigdheden bestemd voor het verzorgen van uitzendingen.

- ⊗ Goederen van wetenschappelijke, opvoedkundige en informatieve aard, voor zover het betreft instrumenten en benodigdheden voor weerkundige waarnemingen bestemd voor meteorologische inrichtingen.

Met betrekking tot de vrijstellingen zoals geregeld in artikel 75, eerste lid, onder h, s en t van de Lvti is bepaald dat bij ministeriële beschikking nadere regels kunnen worden gesteld ter uitvoering van deze vrijstellingen. De bedoelde vrijstellingen omvatten:

- ⊗ materialen, ingevoerd door een onderneming die een op 1 januari 1985 in het binnenland gevestigde olieraffinaderij exploiteert, bezit of verhuurt, in het kader van grote programma's voor kapitaalinvesteringen, dan wel ten behoeve van nieuwe installaties of modernisering van reeds bestaande installaties;
- ⊗ Grondstoffen, halffabrikaten en machines, voor zover bestemd om in een bedrijf in het binnenland te worden gebruikt ten einde een industrie uit te oefenen.
- ⊗ aardolieproducten, chemicaliën, katalysatoren en andere hulpstoffen, voor zover bestemd om in een petroleumraffinaderij te worden verwerkt of te worden gebruikt in het verwerkingsproces van aardolie en aardolieproducten;

Bovenbedoelde ministeriële beschikking is in voorbereiding en zal op de kortst mogelijke termijn worden bekendgemaakt. In het bijzonder zal hierbij invulling worden gegeven aan het begrip "industrie".

3. Beleid

Aanschrijvingen van de Directeur Fiscale Zaken

3.1 Exportondernemer in de zin van de BBO

De Directeur Fiscale Zaken¹ vraagt uw aandacht voor het volgende.

Als gevolg van de wijziging van de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 (P.B. 1996, no. 210) door de Landsverordening P.B. 1999, no. 41 waarbij, onder meer, artikel 9, lid 2 van de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 is komen te vervallen, is het voor de uitvoering gewenst gebleken om het begrip exportondernemer nader te omschrijven.

De wijziging is tot stand gekomen doordat blijkens de Memorie van Toelichting "het in de bestaande tekst van artikel 9, tweede lid opgenomen 90% criterium om aangemerkt te kunnen worden als een exportondernemer is gebleken voor ondernemers een te strenge voorwaarde te zijn. De voorwaarde komt thans te vervallen."

Voor de toepassing van artikel 9, eerste lid, Landsverordening op bedrijfsomzetten 1997 dient onder exportondernemer het volgende te worden te worden verstaan.

¹ Dagtekening van 8 mei 2003

Een ondernemer die in overwegende mate zijn bedrijfsomzet realiseert door middel van het exporteren van goederen. Van overwegende mate is in ieder geval sprake indien ten minste de helft van de totale bedrijfsomzet wordt gerealiseerd door de export van goederen.

3.2 Fictief rendement² en aanmerkelijk belang in de IB

Per 1 januari 2000 is artikel 5 van de Landsverordening op de inkomstenbelasting (hierna: LIB) (PB 1999, no. 245) in het kader van het Nieuw Fiscaal Raamwerk voor de Nederlandse Antillen gewijzigd. Artikel 5 LIB geeft aan wat onder opbrengsten uit roerend kapitaal dient te worden verstaan. Op basis van het vierde lid worden niet-uitgekeerde winsten uit buitenlandse beleggingsmaatschappijen bij de aandeelhouder in aanmerking genomen, het zogenaamde fictief rendement. Met buitenlandse beleggingsmaatschappij wordt bedoeld een vennootschap die niet op de Nederlandse Antillen is gevestigd waarvan de bezittingen volgens de geconsolideerde balans grotendeels bestaan uit kredietverstrekkingen en beleggingen of daarmee vergelijkbare werkzaamheden. Het fictief rendement wordt jaarlijks gesteld op 4% van de waarde welke bij het begin van het kalenderjaar in het economische verkeer aan de aandelen, lidmaatschapsrechten en belangen kan worden toegekend.

Krachtens de Landsverordening van de 3^{de} augustus 2001 houdende wijziging van de Landsverordening op de inkomstenbelasting (P.B. 2001, no. 94) is vanaf 1 januari 2001 het begrip “aanmerkelijk belang” verruimd. In artikel 11, eerste lid, onderdeel 3 LIB wordt een definitie gegeven van wat er onder winst uit aanmerkelijk belang wordt verstaan. Door de verruiming van het begrip “aanmerkelijk belang”, vallen ook reguliere voordelen uit een tot een aanmerkelijk belang behorende aandelen of winstbewijzen onder de definitie van winst uit aanmerkelijk belang.

Vanuit de fiscale praktijk is aan mij de vraag gesteld op welke wijze vanaf 1 januari 2001 het voordeel, als bedoeld in artikel 5, vierde lid LIB uit een aanmerkelijk belang in een buitenlandse beleggingsmaatschappij dient te worden belast. Verder werd aan mij de vraag gesteld naar de verhouding tussen het eerste en het vierde lid van artikel 5 LIB. In dat kader maak ik het volgende bekend.

Hoofdreël is dat het voordeel als bedoeld in artikel 5, vierde lid LIB jaarlijks wordt gesteld op vier procent. In het kader hiervan wil ik erop wijzen dat uit de wetsgeschiedenis blijkt dat het niet de bedoeling van de wetgever was om de werkelijke uitgekeerde dividenden te belasten.

Ingeval er sprake is van een voordeel, als bedoeld in artikel 5, vierde lid LIB uit een aanmerkelijk belang in een buitenlandse beleggingsmaatschappij, dient dit voordeel te worden gerekend tot het reguliere voordeel, als bedoeld in artikel 11, eerste lid, onderdeel 3 LIB. Anders gezegd: artikel 11, eerste lid, onderdeel 3 LIB verleent toegang tot het bijzondere tarief van 25% exclusief opcenten ex artikel 24, vierde lid LIB, maar dan wel over het fictief rendement van artikel 5, vierde lid LIB.

² Dagtekening van 3 oktober 2001

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

Voordelen als bedoeld in artikel 5, vierde lid LIB, worden beschouwd niet later te zijn genoten dan bij het einde van het kalenderjaar of het einde van de belastingplicht zo deze in de loop van het kalenderjaar eindigt.

Deze aanschrijving kan worden aangehaald als: aanschrijving fictief rendement 2001.

Deze aanschrijving treedt in werking op 3 oktober 2001 en werkt terug tot en met 1 januari 2001.

3.3 Boetebeleid³

Op 18 augustus 2001 is de Algemene landsverordening Landsbelastingen (ALL) (P.B. 2001, no. 89) in werking getreden. In de ALL zijn de formele bepalingen met betrekking tot de in artikel 1 van voornoemde landsverordening genoemde belastingen samengebracht. Hierdoor wordt de eenvormige redactie voor de verschillende belastingverordeningen hersteld, onder andere ten aanzien van administratieve sancties. In Hoofdstuk III van voornoemde landsverordening zijn namelijk gelijklopende bepalingen inzake de administratieve boete opgenomen.

Om de eenvoud in de toepassing van het boetebeleid te bevorderen, is er voor gekozen om de inwerkingtreding van de ministeriële beschikking met algemene werking van de 21^{ste} december 2001 (Ministeriële beschikking administratieve boeten) (P.B. 2001, no. 148) ter uitvoering van artikel 39, eerste lid, onderdeel a, van de ALL te stellen op 1 januari 2002 voor alle belastingen waarop de ALL van toepassing is.

Voor de winstbelasting geldt echter voor de jaren 1996 tot en met 2001 een van de overige belastingen afwijkend boetesysteem. Vóór 1996 gold een boetebeleid dat min of meer overeenkomt met het boetebeleid vanaf 2002. Voor de periode 1996-2001 zijn de boeten veel hoger dan de perioden daarvoor en daarna.

Met het oog hierop keur ik goed, dat de ministeriële beschikking administratieve boeten ook toegepast wordt op de naheffingsaanslagen winstbelasting die zijn opgelegd op grond van artikel 23, vierde en vijfde lid (oud) van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940. De ministeriële beschikking administratieve boeten werkt derhalve voor genoemde boeten terug tot en met 1 januari 1996. Onherroepelijk vaststaande aanslagen worden op verzoek van de belastingplichtige ambtshalve verminderd.

Aanschrijvingen van de Minister van Financiën

3.4 Overgangsregeling Industriële onderneming

Overgangsregeling voor industriële ondernemingen die van rechtswege recht hadden op belastingfaciliteiten op grond van de artikelen 4 en 5 (oud) van de Landsverordening belasting faciliteiten industriële ondernemingen (P.B. 1985, nr. 146)

³ Dagtekening van 19 februari 2002

Op 15 januari 1998 is bij PB 1997/301 de landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen (LBIO) gewijzigd. Daarbij zijn de belastingvrijstellingen, die van rechtswege aan vennootschappen krachtens de artikelen 3, 4 en 5 LBIO (oud) werden verleend, geëindigd. Bij ongewijzigde wetgeving zouden deze vennootschappen vrijstelling hebben genoten tot het jaar 2000. In tegenstelling tot eerder genoemde vennootschappen heeft de wetgever in artikel 19 LBIO wel een overgangsregeling getroffen voor de vennootschappen aan wie bij landsbesluit (de oude artikelen 6 en 7) belastingvrijstellingen werden verleend.

Inmiddels hebben vele verzoeken mij bereikt om ook voor de vennootschappen die van rechtswege belastingvrijstelling hadden en erop vertrouwd hebben dat zij tot en met 2000 daarvan gebruik konden maken een passende overgangsregeling te treffen.

Gelet op het grote economische belang van exportindustrieën voor de Nederlandse Antillen heb ik gemeend voor vennootschappen die op grond van de artikelen 4 en 5 LBIO (oud) kwalificeerden voor de belastingvrijstellingen een regeling te moeten treffen.

Met de regeling wordt beoogd de exportondernemingen van de artikelen 4 en 5 LBIO (oud) de maximale periode van elf respectievelijk vijftien jaar aan belastingvrijstelling te gunnen.

Aan deze vennootschappen kan indien zij in de jaren voorafgaande aan 1 januari 2000 investeringen hebben gedaan tot een bedrag als bedoeld in artikel 3, vierde lid, onderdeel a LBIO, en aan de overige vereisten van artikel 3 en 5 hebben voldaan, bij landsbesluit verlenging worden verleend van de belastingvrijstellingen die van rechtswege reeds zijn toegekend op grond van de artikelen 4 en 5 LBIO (oud).

Het landsbesluit kan ingaan met terugwerkende kracht tot 1 januari 2000

Het landsbesluit kan lopen voor een tijdvak van ten hoogste elf jaren, gerekend vanaf de datum waarop het landsbesluit zou zijn ingegaan als op dat tijdstip de huidige bepalingen reeds hadden gegolden. Is voldaan aan de voorwaarden van artikel 5, dan kan een tijdvak van ten hoogste 15 jaar worden gehanteerd.

Wellicht ten overvloede meld ik dat bij de vaststelling van de feitelijke lengte van het tijdvak de richtlijnen van de onderscheiden Eilandgebieden mede in aanmerking zullen worden genomen. Voorts komt een exportonderneming die reeds elf respectievelijk vijftien jaar aan belastingvrijstelling van rechtswege heeft genoten, niet in aanmerking voor verlenging.

Ter illustratie het volgende voorbeeld.

Een vennootschap ex artikel 4 oud dat in januari 1995 een industrie is gestart met een investering van ten minste Naf. 250.000 in Curaçao, waarbij ook aan de in artikel 3, vierde lid, onderdelen b en c genoemde voorwaarden werd voldaan. Het landsbesluit waarin de belastingvrijstellingen overeenkomstig artikel 4 oud zijn opgenomen, zou dan kunnen gelden met ingang van 1 januari 2000 tot uiterlijk 1 januari 2006.

In afwijking van de ingangsdatum van het landsbesluit hebben de vennootschappen ex de artikelen 4 en 5 LBIO (oud) slechts recht op vrijstelling van invoerrechten met ingang van 1 juli 2000.

Deze aanschrijving treedt in werking op 1 juli 2000 en werkt terug tot en met 1 januari 2000.

3.5 Omzetbelasting en taxholiday

Overgangsregeling⁴ voor vrijstelling van omzetbelasting voor bedrijven waarvoor een landsbesluit op basis van de Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling (P.B. 1964, no. 77) is afgegeven vóór 1 maart 1999.

Op 1 maart 1999 is bij PB 1999, no. 43, de landsverordening omzetbelasting van kracht geworden. Op grond van deze landsverordening werd omzetbelasting verschuldigd voor levering van onroerende zaken voorzover terzake van die levering geen overdrachtsbelasting verschuldigd is.

Inmiddels hebben verzoeken mij bereikt om voor vennootschappen aan wie voor 1 maart 1999 een landsbesluit op grond van de Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling is afgegeven vrijstelling te verlenen van omzetbelasting. De reden hiervan is, dat bij grondontwikkeling er veelal een aanzienlijke tijd ligt tussen de aanvang van het project en de uiteindelijke verkoop van de gebouwde opstallen. Bij de totstand koming van deze projecten speelt de hoogte van de verschuldigde belastingen een belangrijke rol. Aangezien bij projecten met een landsbesluit van voor 1 maart 1999 geen rekening kon worden gehouden met de later ingevoerde omzetbelasting ben ik van oordeel dat de (op)levering van onroerend goed in deze gevallen niet belast dient te worden met omzetbelasting.

Gelet op het grote economisch belang van de onderhavige bouwprojecten voor de Nederlandse Antillen heb ik gemeend de volgende regeling te moeten treffen.

1. Een vennootschap die een landsbesluit op basis van de Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling heeft gekregen vóór 1 maart 1999 geniet de navolgende vrijstelling van omzetbelasting.
2. Vrijstelling van omzetbelasting wordt verleend voor de levering van onroerend goed alsmede de bouw van een opstal op eerder door de vennootschap aan een derde verkochte grond voorzover dat onroerend goed respectievelijk die grond op het moment van verkoop behoorde tot een project waarop een landsbesluit als bedoeld in het eerste lid van toepassing is.
3. Deze regeling treedt in werking met ingang van 14 juli 2000.

3.6 Omzetbelasting en casino's

Heffing van omzetbelasting ter zake casinospelen⁵

⁴ Geregistreerd onder 00/953 en dagtekening van 11 juli 2000

Vanaf maart 1999 tot oktober 1999 waren casinospelen vrijgesteld van omzetbelasting. Sedert oktober 1999 tot en met juli 2000 bestond geen vrijstelling voor casinospelen. Met ingang van augustus 2000 is wederom bovenvermelde vrijstelling opgenomen in de Landsverordening omzetbelasting 1999. In beginsel is dus over de periode oktober 1999 tot en met juli 2000 omzetbelasting verschuldigd over casinospelen.

De vrijstelling van artikel 7, lid 21 van de Landsverordening omzetbelasting 1999 wordt gerechtvaardigd door de theoretische en praktische problemen bij het vaststellen van de omzet van de in deze bepaling genoemde activiteiten. Op grond van zuiver praktische motieven keur ik het goed dat ook over de periode oktober 1999 tot en met juli 2000 casinospelen vrijgesteld zijn van de heffing van omzetbelasting.

Onder casinospelen moet worden verstaan hazardspelen waarvoor gebruikelijk is dat zij slechts in casino's worden gespeeld, zoals bijvoorbeeld roulette en black jack. Indien een casino tevens andere spelen aanbiedt, welke ook door andere ondernemers kunnen worden aangeboden, zoals bijvoorbeeld een bingo, zijn de hiervoor ontvangen vergoedingen belast met omzetbelasting.

Voor de toepassing van de in artikel 7, lid 21 van de Landsverordening omzetbelasting 1999 vervatte vrijstelling is de ondernemer gehouden een boekhouding te voeren waarin de voor die toepassing nodige gegevens op duidelijke en overzichtelijke wijze zijn vermeld.

3.7 Vrijgestelde vennootschappen en BBO/OB

Heffing van belasting op bedrijfsomzetten⁶ ter zake van prestaties door en aan Vrijgestelde Vennootschappen

In de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 (P.B. 1996, no. 210) zijn bijzondere bepalingen opgenomen voor het offshoreregime. Conform artikel 1, lid 2, van de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 (P.B. 1996, no. 210) worden offshorebedrijven en offshorebanken (hierna offshorevennootschappen) niet als ondernemer voor de omzetbelasting aangemerkt, voor zover zij offshore-activiteiten verrichten én in het bezit zijn van een zogenoemde deviezenbeschikking. Daarnaast worden, ex artikel 1, lid 4, van de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 (P.B. 1996, no. 210) bepaalde met name genoemde diensten, welke aan offshorevennootschappen worden verricht, niet als belaste prestaties aangemerkt.

Met offshorevennootschappen worden bedoeld, de lichamen in de zin van de art. 8A, 8B, 14 en 14A van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940 (P.B. 1965, no. 58), lichamen in de zin van art. 3 van de Garantie-verordening Winstbelasting 1993 en lichamen welke krachtens de Landsverordening Scheepsregistratiebelasting 1987 zijn vrijgesteld van winstbelasting.

⁵ Geregistreerd onder 00/5800/JAZ en dagtekening van 30 november 2001

⁶ Geregistreerd onder 4060/RNA en dagtekening van 1 september 2002

Bij de invoering van het Nieuw Fiscaal Raamwerk is het offshoreregime afgeschaft, met dien verstande dat voor de bestaande offshorevennootschappen een overgangsregeling tot uiterlijk 2019 is getroffen. Bij het afschaffen van het offshoreregime en de introductie van de Vrijgestelde Vennootschap is met de gevolgen voor de omzetbelasting geen rekening gehouden.

Op grond van artikel 1A, lid 1, letter f van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940 (P.B. 1965, no. 58), dienen de werkzaamheden van een Vrijgestelde Vennootschap uitsluitend of nagenoeg uitsluitend te bestaan uit het verrichten van kredietuitzettingen, beleggingen in effecten en deposito's. Deze werkzaamheden zijn 'typische' offshorewerkzaamheden, met dien verstande dat andere beleggingsactiviteiten (bijv. onroerend goed) niet meer zijn toegestaan. De werkzaamheden van de Vrijgestelde Vennootschap zijn op dit gebied derhalve beperkt ten opzichte van het 'oude' offshoreregime. Daar staat tegenover, dat onder het offshoreregime sprake moest zijn van internationale beleggingen (offshore). Bij de Vrijgestelde Vennootschap geldt deze eis niet meer. Dus ook lokale beleggingen vallen binnen de werkzaamheden van de Vrijgestelde Vennootschap.

Naar aanleiding van het bovenstaande keur ik goed dat artikel 1, tweede en vierde lid, van de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 (P.B. 1996, no. 210) van overeenkomstige toepassing zijn op de Vrijgestelde Vennootschap voor zover de werkzaamheden van deze vennootschap een internationaal karakter hebben en aldus als 'typische' offshorewerkzaamheden zijn aan te merken.

Deze aanschrijving treedt met ingang van haar dagtekening in werking en werkt terug tot en met 1 januari 2001, onder intrekking van de aanschrijving RNA/ 2648a.

Heffing van omzetbelasting ter zake van prestaties door en aan Vrijgestelde Vennootschappen⁷

In de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43) zijn bijzondere bepalingen opgenomen voor het offshoreregime. Conform artikel 1, lid 3, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43) worden offshorebedrijven en offshorebanken (hierna offshorevennootschappen) niet als ondernemer voor de omzetbelasting aangemerkt, voor zover zij offshore-activiteiten verrichten én in het bezit zijn van een zogenoemde deviezenbeschikking. Daarnaast worden, ex artikel 1, lid 2, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43), bepaalde met name genoemde diensten, welke aan offshorevennootschappen worden verricht, niet als belaste prestaties aangemerkt.

Met offshorevennootschappen worden bedoeld, de lichamen in de zin van de art. 8A, 8B, 14 en 14A van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940 (P.B. 1965, no. 58), lichamen in de zin van art. 3 van de Garantie-verordening Winstbelasting 1993 en lichamen welke krachtens de Landsverordening Scheepsregistratiebelasting 1987 zijn vrijgesteld van winstbelasting.

Bij de invoering van het Nieuw Fiscaal Raamwerk is het offshoreregime afgeschaft, met dien verstande dat voor de bestaande offshorevennootschappen een overgangsregeling tot uiterlijk

⁷ Dagtekening van 28 april 2003

2019 is getroffen. Bij het afschaffen van het offshoreregime en de introductie van de Vrijgestelde Vennootschap is met de gevolgen voor de omzetbelasting geen rekening gehouden.

Op grond van artikel 1A, lid 1, letter f van de Landsverordening op de Winstbelasting 1940 (P.B. 1965, no. 58), dienen de werkzaamheden van een Vrijgestelde Vennootschap uitsluitend of nagenoeg uitsluitend te bestaan uit het verrichten van kredietuitzettingen, beleggingen in effecten en deposito's. Deze werkzaamheden zijn 'typische' offshorewerkzaamheden, met dien verstande dat andere beleggingsactiviteiten (bijv. onroerend goed) niet meer zijn toegestaan. De werkzaamheden van de Vrijgestelde Vennootschap zijn op dit gebied derhalve beperkt ten opzichte van het 'oude' offshoreregime. Daar staat tegenover, dat onder het offshoreregime sprake moest zijn van internationale beleggingen (offshore). Bij de Vrijgestelde Vennootschap geldt deze eis niet meer. Dus ook lokale beleggingen vallen binnen de werkzaamheden van de Vrijgestelde Vennootschap.

Naar aanleiding van het bovenstaande keur ik goed dat artikel 1, tweede en derde lid, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43) van overeenkomstige toepassing zijn op de Vrijgestelde Vennootschap voor zover de werkzaamheden van deze vennootschap een internationaal karakter hebben en aldus als 'typische' offshorewerkzaamheden zijn aan te merken.

Deze aanschrijving treedt met ingang van haar dagtekening in werking en werkt terug tot en met 1 januari 2001.

3.8 Scheepvaart en BBO/OB

Heffing van belasting op bedrijfsomzetten (BBO)⁸ ter zake van leveringen van bevoorradingsgoederen aan schepen en het verrichten van diensten door tussenpersonen ten behoeve van schepen.

In artikel 8, negende lid Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 (P.B. 1996, no. 210)⁹ (verder te noemen Lv. BBO), is bepaald dat geen omzetbelasting zal worden geheven op de verkoop van brandstoffen, smeermiddelen en andere vloeistoffen, bestemd voor de voortstuwing, smering en ander technisch gebruik aan boord van zeeschepen, alsmede op diensten die verricht worden aan voormelde schepen.

Thans is de vraag gesteld of tussenpersonen, die in naam en voor rekening van derden diensten verrichten ten behoeve van zeeschepen en waarbij de goederen geleverd worden aan die schepen, ook vallen onder de vrijstelling van artikel 8, lid 9 van de Lv. BBO. Goedgekeurd wordt dat dergelijke prestaties van tussenpersonen onder de vrijstelling van artikel 8, lid 9, van de Lv. BBO vallen. Indien de tussenkomst op eigen naam of voor eigen rekening plaatsvindt, dan is er sprake van twee afzonderlijke diensten of leveringen.

⁸ Geregistreerd onder 6601/RNA en dagtekening van 1 september 2002

⁹ Hierbij dient te worden opgemerkt dat bij P.B. 1999, no. 146 dit lid als negende lid is vermeld, terwijl het lid op de plaats van het zesde lid in de Landsverordening is opgenomen.

Tevens zijn er vragen gesteld aangaande de heffing van belasting op bedrijfsomzetten ter zake van levering van bevoorradingsgoederen aan schepen. Bovengenoemde leveringen behoren in principe niet in de heffing van belasting op bedrijfsomzetten te worden betrokken aangezien bij levering aan zeeschepen het zeer waarschijnlijk is dat deze goederen zullen worden uitgevoerd. Internationaal is het gebruikelijk om over leveringen van bevoorradingsgoederen aan zeeschepen geen omzetbelasting te heffen.

Artikel 9, lid 1 van de Lv. BBO bepaalt dat goederen die door ondernemers worden uitgevoerd, vrijgesteld zijn van de heffing van belasting op bedrijfsomzetten. Daar het waarschijnlijk is dat de bevoorradingsgoederen, die geleverd worden aan zeeschepen, uitgevoerd zullen worden komen de hierboven bedoelde leveringen ook voor de vrijstelling van artikel 9, lid 1 van de Lv. BBO in aanmerking mits de bevoorradingsgoederen aan boord van het schip worden afgeleverd.

In dit kader wordt eveneens goedgekeurd dat de levering van bevoorradingsgoederen vanuit een douaneloods of bonded warehouse, voor de toepassing van artikel 9, lid 1 van de Lv. BBO voor de belasting op de bedrijfsomzetten, gelijkgesteld wordt met leveringen van goederen uit het vrije verkeer.

Onder bevoorradingsgoederen moet worden verstaan:

- a. proviand (levensmiddelen, dranken, en tabaksartikelen);
- b. boordbenodigdheden, zijnde goederen bestemd voor bedrijfsmatig gebruik op schepen. Hieronder worden goederen begrepen die in het vervoermiddel worden verwerkt of daarop blijvend worden aangebracht, en goederen die blijvend deel gaan uitmaken van de losse inventaris van het schip.
- c. goederen, niet zijnde proviand, die door de exploitant van het schip worden aangeschaft voor de verkoop aan passagiers.

Onder schepen wordt in dit kader verstaan:

Zeeschepen en oorlogsschepen. Hieronder te rangschikken zijn schepen andere dan pleziervaartuigen, ontworpen en gebouwd voor de vaart op volle zee, waarvan de grootste buitenwerks gemeten lengte van de romp 25 meter of meer is. De grootste buitenwerks gemeten afstand wordt gemeten over een rechte lijn tussen de uiterste punten van de voor- en achterstevan van het schip. Hierbij worden uitstekende delen niet meegerekend. Deze schepen dienen tevens dusdanig gebouwd en uitgerust te zijn dat zij bij moeilijke weersomstandigheden op zee kunnen verblijven.

Heffing van omzetbelasting (OB)¹⁰ ter zake van leveringen van bevoorradingsgoederen aan schepen en het verrichten van diensten door tussenpersonen ten behoeve van schepen.

In artikel 7, lid 6 van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43) (verder te noemen Lv.OB), is bepaald dat geen omzetbelasting zal worden geheven op de verkoop van brandstoffen, smeermiddelen en andere vloeistoffen, bestemd voor de voortstuwing, smering en ander technisch gebruik aan boord van zeeschepen, alsmede op diensten die verricht worden aan voormelde schepen.

¹⁰ Geregistreerd onder 6602/RNA en dagtekening van 1 september 2002

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

Thans is de vraag gesteld of tussenpersonen, die in naam en voor rekening van derden diensten verrichten ten behoeve van zeeschepen en waarbij de goederen geleverd worden aan die schepen, ook vallen onder de vrijstelling van artikel 7, lid 6 van de Lv. OB. Goedgekeurd wordt dat dergelijke prestaties van tussenpersonen onder de vrijstelling van artikel 7, lid 6 van de Lv. OB vallen. Indien de tussenkomst op eigen naam of voor eigen rekening plaatsvindt, dan is er sprake van twee afzonderlijke diensten of leveringen.

Tevens zijn er vragen gesteld aangaande de heffing van omzetbelasting ter zake van levering van bevoorradingsgoederen aan schepen. Bovengenoemde leveringen behoren in principe niet in de heffing van omzetbelasting te worden betrokken aangezien bij levering aan zeeschepen het zeer waarschijnlijk is dat deze goederen zullen worden uitgevoerd. Internationaal is het gebruikelijk om over leveringen van bevoorradingsgoederen aan zeeschepen geen omzetbelasting te heffen.

Artikel 7, lid 11, van de Lv. OB bepaalt dat goederen die door ondernemers worden uitgevoerd, vrijgesteld zijn van de heffing van omzetbelasting. Daar het waarschijnlijk is dat de bevoorradingsgoederen, die geleverd worden aan zeeschepen, uitgevoerd zullen worden komen de hierboven bedoelde leveringen ook voor de vrijstelling van artikel 7, lid 11 van de Lv. OB in aanmerking mits de bevoorradingsgoederen aan boord van het schip worden afgeleverd en aan de verplichtingen van de Beschikking exportvrijstelling omzetbelasting (P.B. 1999, no. 102) wordt voldaan.

In dit kader wordt alsmede goedgekeurd dat de levering van bevoorradingsgoederen vanuit een douaneloods of bonded warehouse, voor de toepassing van artikel 7, lid 11 van de Lv. OB voor de omzetbelasting, gelijkgesteld wordt met leveringen van goederen uit het vrije verkeer.

Onder bevoorradingsgoederen moet worden verstaan:

- d. proviand (levensmiddelen, dranken, en tabaksartikelen);
- e. boordbenodigdheden, zijnde goederen bestemd voor bedrijfsmatig gebruik op schepen.
Hieronder worden goederen begrepen die in het vervoermiddel worden verwerkt of daarop blijvend worden aangebracht, en goederen die blijvend deel gaan uitmaken van de losse inventaris van het schip.
- f. goederen, niet zijnde proviand, die door de exploitant van het schip worden aangeschaft voor de verkoop aan passagiers.

Onder schepen wordt in dit kader verstaan:

Zeeschepen en oorlogsschepen. Hieronder te rangschikken zijn schepen andere dan pleziervaartuigen, ontworpen en gebouwd voor de vaart op volle zee, waarvan de grootste buitenwerks gemeten lengte van de romp 25 meter of meer is. De grootste buitenwerks gemeten afstand wordt gemeten over een rechte lijn tussen de uiterste punten van de voor- en achterstevan van het schip. Hierbij worden uitstekende delen niet meegerekend. Deze schepen dienen tevens dusdanig gebouwd en uitgerust te zijn dat zij bij moeilijke weersomstandigheden op zee kunnen verblijven.

3.9 Waardepapieren / overdracht onderneming en BBO / OB

Heffing van Belasting op Bedrijfsomzetten¹¹ ter zake handelingen inzake waardepapieren en de overdracht van een onderneming.

De toepassing van de wettelijke bepalingen ter zake de heffing van belasting op bedrijfsomzetten aangaande handelingen inzake waardepapieren en de overdracht van een onderneming leidt in de praktijk tot ernstige bezwaren. De vragen die mij hierover hebben bereikt geven aanleiding om bij aanschrijving te regelen dat geen belasting geheven wordt van de bedrijfsomzet die gerealiseerd wordt met het verrichten van dergelijke prestaties.. Bovengenoemde prestaties behoren in principe niet in de heffing te worden betrokken, aangezien bij deze prestaties geen sprake is van verbruik. De belasting op bedrijfsomzetten is een verbruiksbelasting en dit houdt in dat de bestedingen aan goederen en diensten belast dienen te worden.

Handelingen inzake waardepapieren

Op grond van de huidige wetgeving zijn de handelingen, inclusief bemiddeling, inzake effecten en andere waardepapieren belast met belasting op bedrijfsomzetten.

Vooruitlopend op een wetwijziging keur ik goed, dat handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake effecten, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitzondering van:

- documenten die goederen vertegenwoordigen,
- rechten op onroerende zaken;
- de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerende zaak te gebruiken;
- de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerende zaak of een deel daarvan.
vrijgesteld zijn van de heffing van belasting op bedrijfsomzetten.

Onder waardepapieren wordt verstaan: aandelen, aandelenopties, spaarbiljetten e.d. Het zijn verhandelbare papieren die in het leven zijn geroepen om het geld- en goederenverkeer te bevorderen.

Handelingen met betrekking tot documenten die goederen vertegenwoordigen, zijn niet vrijgesteld van belasting. De levering van die papieren wordt gelijkgesteld met de levering van goederen die ze vertegenwoordigen.

De vrijstelling geldt ook niet voor bijvoorbeeld kwitantiebonnen, kortingsbonnen, wissels, promessen, of accepten en andere schuldvorderingen welke voortvloeien uit handels- of kredietverleningstransacties

Het begrip “handelingen” dient in dit kader ruim te worden uitgelegd. De vrijstelling is van toepassing op alle prestaties, uitgezonderd bewaring en beheer, die betrekking hebben op effecten en andere waardepapieren. Daarbij doet het er niet toe of het gaat om de uitgifte, de overdracht, de verwisseling of de splitsing van de desbetreffende stukken, dan wel om de instandhouding, de wijziging, de realisering of het tenietgaan van de in die stukken belichaamde rechten.

Het verstrekken van adviezen op het gebied van beleggen in aandelen e.d. is niet vrijgesteld.

¹¹ Geregistreerd onder 6600/RNA en dagtekening van 1 september 2002

Overdracht van een onderneming

Indien een onderneming of een deel daarvan aan een ander wordt overgedragen, die de onderneming of het deel daarvan voortzet, zodat in feite de onderneming of het deel ervan blijft voortbestaan, maar alleen in de persoon van de ondernemer wijziging komt, worden een aantal leveringen en diensten verricht. De overdracht van een onderneming of van een deel ervan betekende immers dat de bedrijfsmiddelen, de voorraden, de vergunningen, enz., worden overgedragen aan een ander. Een zodanige overdracht zal zich ook voordoen bij wijziging van de rechtsvorm van een onderneming, bijvoorbeeld indien een vennootschap onder firma wordt omgezet in een NV.

Op grond van de huidige wettelijke bepalingen inzake de belasting op bedrijfsomzetten zijn dergelijke prestaties belast. Bij overdracht van een onderneming is belastingheffing niet op zijn plaats, gelet op het gegeven dat de belasting op bedrijfsomzetten een verbruiksbelasting is. Om deze reden kan ik mij er mede verenigen dat geen belasting wordt geheven bij de overgang van het geheel of een deel van een algemeenheid van goederen, al dan niet tegen vergoeding of in de vorm van een inbreng in een vennootschap en waarbij degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager.

Er dient uiteraard wel sprake te zijn van de overdracht van een onderneming. Daar is pas sprake van als het een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen betreft.

Het moet gaan om de overdracht van een "going concern": een geheel van activa en passiva dat een onderneming kan vormen in het economisch verkeer.

Van overdracht van een onderneming of een deel daarvan is sprake bij:

- verkoop van een bedrijf aan een derde;
- inbreng in een vennootschap;
- een juridische fusie waarbij het gehele vermogen van een rechtspersoon/ondernemer onder algemene titel overgaat op een andere rechtspersoon.

Bij de beoordeling of er sprake is van overdracht van een onderneming kunnen de volgende factoren een rol spelen:

- wordt er personeel overgenomen;
- gaan de klanten mee over;
- wordt er betaald voor goodwill;
- neemt de koper contracten over.

Deze goedkeuring geldt niet in geval er sprake is van verkoop van losse bedrijfsmiddelen. Zo vormt de verkoop van alleen een onroerende zaak in beginsel geen overdracht van een onderneming, indien er geen andere goederen, rechten en verplichtingen worden overgedragen.

Degene op wie de onderneming overgaat, treedt voor de berekening van de verschuldigde belasting in de plaats van de overdrager. Voor de berekening van de belasting op bedrijfsomzetten blijft dus de onderneming gewoon bestaan.

Met het vorenstaande kan rekening worden gehouden met ingang van 1 november 2001.

Heffing van omzetbelasting¹² ter zake handelingen inzake waardepapieren en de overdracht van een onderneming.

De toepassing van de wettelijke bepalingen ter zake de heffing van omzetbelasting met betrekking tot handelingen inzake waardepapieren en de overdracht van een onderneming leidt in de praktijk tot ernstige bezwaren. De vragen die mij hierover hebben bereikt geven aanleiding om bij aanschrijving te regelen dat dergelijke prestaties niet belast worden met omzetbelasting. Bovengenoemde prestaties behoren in principe niet in de heffing van omzetbelasting te worden betrokken, aangezien bij deze prestaties geen sprake is van verbruik. De omzetbelasting is een verbruiksbelasting en dit houdt in dat de bestedingen aan goederen en diensten belast dienen te worden.

Handelingen inzake waardepapieren

Op grond van de huidige wetgeving zijn de handelingen, inclusief bemiddeling, inzake effecten en andere waardepapieren belast met omzetbelasting.

Vooruitlopend op een wetwijziging keur ik goed, dat handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inzake effecten, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren, met uitzondering van:

- documenten die goederen vertegenwoordigen,
- rechten op onroerende zaken;
- de zakelijke rechten die aan de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen om een onroerende zaak te gebruiken;
- de deelbewijzen en aandelen waarvan het bezit rechtens of in feite recht geven op de eigendom of het genot van een onroerende zaak of een deel daarvan. vrijgesteld zijn van de heffing van omzetbelasting.

Onder waardepapieren wordt verstaan: aandelen, aandelenopties, spaarbiljetten e.d. Het zijn verhandelbare papieren die in het leven zijn geroepen om het geld- en goederenverkeer te bevorderen.

Handelingen met betrekking tot documenten die goederen vertegenwoordigen, zijn niet vrijgesteld van omzetbelasting. De levering van die papieren wordt gelijkgesteld met de levering van goederen die ze vertegenwoordigen.

De vrijstelling geldt ook niet voor bijvoorbeeld kwitantiebonnen, kortingsbonnen, wissels, promessen, of accepten en andere schuldvorderingen welke voortvloeien uit handels- of kredietverleningstransacties

Het begrip “handelingen” dient in dit kader ruim te worden uitgelegd. De vrijstelling is van toepassing op alle prestaties, uitgezonderd bewaring en beheer, die betrekking hebben op effecten en andere waardepapieren. Daarbij doet het er niet toe of het gaat om de uitgifte, de overdracht, de verwisseling of de splitsing van de desbetreffende stukken, dan wel om de instandhouding, de wijziging, de realisering of het tenietgaan van de in die stukken belichaamde rechten. Het verstrekken van adviezen op het gebied van beleggen in aandelen e.d. is niet vrijgesteld.

¹² Geregistreerd onder 00/5839/JAZ en dagtekening van 2 november 2001

Overdracht van een onderneming

Indien een onderneming of een deel daarvan aan een ander wordt overgedragen, die de onderneming of het deel daarvan voortzet, zodat in feite de onderneming of het deel ervan blijft voortbestaan, maar alleen in de persoon van de ondernemer wijziging komt, worden een aantal leveringen en diensten verricht. De overdracht van een onderneming of van een deel ervan betekende immers dat de bedrijfsmiddelen, de voorraden, de vergunningen, enz., worden overgedragen aan een ander. Een zodanige overdracht zal zich ook voordoen bij wijziging van de rechtsvorm van een onderneming, bijv. indien een vennootschap onder firma wordt omgezet in een NV.

Op grond van de huidige wettelijke bepalingen inzake de omzetbelastingen zijn dergelijke prestaties belast met omzetbelasting. Bij overdracht van een onderneming is heffing van omzetbelasting niet op zijn plaats, gelet op het gegeven dat de omzetbelasting een verbruiksbelasting is.

Om deze reden kan ik mij er mede verenigen dat geen omzetbelasting wordt geheven bij de overgang van het geheel of een deel van een algemeenheid van goederen, al dan niet tegen vergoeding of in de vorm van een inbreng in een vennootschap en waarbij degene op wie de goederen overgaan in de plaats treedt van de overdrager.

Er dient uiteraard wel sprake te zijn van de overdracht van een onderneming. Daar is pas sprake van als het een geheel of een gedeelte van een algemeenheid van goederen betreft.

Het moet gaan om de overdracht van een "going concern": een geheel van activa en passiva dat een onderneming kan vormen in het economisch verkeer.

Van overdracht van een onderneming of een deel daarvan is sprake bij:

- verkoop van een bedrijf aan een derde;
- inbreng in een vennootschap;
- een juridische fusie waarbij het gehele vermogen van een rechtspersoon/ondernemer onder algemene titel overgaat op een andere rechtspersoon.

Bij de beoordeling of er sprake is van overdracht van een onderneming kunnen de volgende factoren een rol spelen:

- wordt er personeel overgenomen;
- gaan de klanten mee over;
- wordt er betaald voor goodwill;
- neemt de koper contracten over.

Deze goedkeuring geldt niet in geval er sprake is van verkoop van losse bedrijfsmiddelen. Zo vormt de verkoop van alleen een onroerende zaak in beginsel geen overdracht van een onderneming, indien er geen andere goederen, rechten en verplichtingen worden overgedragen.

Degene op wie de onderneming overgaat, treedt voor de berekening van de verschuldigde omzetbelasting in de plaats van de overdrager. Voor de berekening van de omzetbelasting blijft dus de onderneming gewoon bestaan.

Met het vorenstaande kan rekening worden gehouden met ingang van 1 november 2001.

3.10 Begrip goederen in de OB**Specificatie van het begrip goederen¹³ voor de toepassing van de omzetbelasting.**

In artikel 1, lid 1, onderdeel c, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43) wordt het begrip goederen voor de toepassing van de omzetbelasting gedefinieerd als alle lichamelijke zaken, met uitzondering van water, elektriciteit en gas.

Gezien het feit dat de omzetbelasting als algemene verbruiksbelasting beoogt het verbruik, de bestedingen van de verbruiker te belasten, is het onwenselijk dat het ruilmiddel waarmee die bestedingen worden gedaan in de heffing wordt betrokken.

In dit kader keur ik goed dat voor de toepassing van de Landsverordening omzetbelasting 1999, Nederlands-Antilliaanse bankbiljetten en munten en bankbiljetten en munten van vreemde valuta, welke in enig land de hoedanigheid van wettig betaalmiddel bezitten, niet als goederen worden aangemerkt. Het voorgaande is echter niet van toepassing op bankbiljetten en munten, welke gewoonlijk niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of welke een verzamelwaarde hebben.

Deze aanschrijving treedt met ingang van haar dagtekening in werking.

3.11 Verpakkingsrichtlijn OB**Aanschrijving¹⁴ ter uitvoering van artikel 39, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene Landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001, no. 89) inzake de heffing van omzetbelasting van lokaal geproduceerde verpakkingsmiddelen.**

De invoer van verpakkingsmaterialen, welke worden gebruikt voor de verpakking van in het binnenland gewonnen, vervaardigde, bewerkte of verwerkte goederen, is ex artikel 75, eerste lid, onderdeel r, sub c, van de Landsverordening tarief van invoerrechten (P.B. 2002, no. 109) vrijgesteld van invoerrechten. Ten gevolge van artikel 14d, eerste lid, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43) wordt alsdan ook geen omzetbelasting bij invoer geheven. Indien dit product lokaal wordt geproduceerd en afgezet wordt ex artikel 3 van de Landsverordening omzetbelasting 1999 wel omzetbelasting verschuldigd.

Naar aanleiding van het voorgaande heb ik besloten om, zonder afbreuk te doen aan de wetsystematische bedoeling van de Landsverordening omzetbelasting 1999, bij de levering van het lokaal geproduceerde verpakkingsmiddel, welke wordt gebruikt voor de verpakking van in het binnenland gewonnen, vervaardigde, bewerkte of verwerkte goederen, eveneens geen omzetbelasting te heffen.

¹³ Geregistreerd onder 8418/RNA en dagtekening van 23 december 2002

¹⁴ Dagtekening van 26 februari 2003

3.12 Levering van water (BBO / OB)

Aanschrijving¹⁵ ter uitvoering van artikel 39, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001, no. 89) inzake de heffing van belasting op bedrijfsomzetten ter zake van de levering van water, elektriciteit en gas.

In artikel 1, lid 1, onderdeel e, van de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 (P.B. 1996, no. 210) is opgenomen wat voor de toepassing van de belasting op bedrijfsomzetten onder goederen moet worden verstaan. Goederen zijn alle lichamelijke zaken, met uitzondering van water, elektriciteit en gas. In de Memorie van Toelichting is opgenomen “dat de regering het onverantwoord acht om belasting te heffen ter zake van de levering van brandstoffen aan de utiliteitsbedrijven ten behoeve van de productie van gas, water en elektriciteit. Dit vanwege aanmerkelijke prijsverhoging voor deze goederen in het recente verleden. Om dezelfde reden is op leveringen van water, elektriciteit en gas de landsverordening niet van toepassing.” De regering heeft met het opnemen van deze bepaling beoogd de levering van de drie genoemde producten vrij te stellen.

Door te bepalen dat voor de toepassing van de belasting op bedrijfsomzetten, water, elektriciteit en gas geen goederen zijn, is dientengevolge geen sprake van een levering van een goed. Als gevolg van artikel 1, eerste lid, onderdeel f, van de Landsverordening belasting op bedrijfsomzetten 1997 dient de levering van water, elektriciteit en gas aldus als dienst te worden aangemerkt. Diensten zijn volgens deze bepaling “alle prestaties niet zijnde leveringen van goederen die tegen vergoeding worden verricht.”

Gelet op het bovenstaande, heb ik het volgende besloten.

Gezien de oorspronkelijke bedoeling van de regering alsmede de ongewijzigde maatschappelijke onwenselijkheid om de levering van water, elektriciteit en gas in de heffing van de belasting op bedrijfsomzetten te betrekken, keur ik goed dat eerdergenoemde producten welke worden geleverd door utiliteitsbedrijven buiten de heffing van de belasting op bedrijfsomzetten blijven. Gezien het feit dat water als eerste levensbehoefte wordt aangemerkt keur ik tevens goed dat de levering van verpakt water, ongeacht het soort leverancier, niet in de heffing van de belasting op bedrijfsomzetten wordt betrokken.

Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat bovengenoemde goedkeuring niet van toepassing is op andere producten waarvan de genoemde producten een (hoofd)bestanddeel vormen, zoals waterijsjes, ijsblokjes, sodawater, enz.

Deze aanschrijving treedt met ingang van haar dagtekening in werking en werkt terug tot en met 1 januari 1997.

¹⁵ Geregistreerd onder RNA/5910a en dagtekening van 18 september 2003

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

Aanschrijving¹⁶ ter uitvoering van artikel 39, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001, no. 89) inzake de heffing van omzetbelasting ter zake van de levering van water, elektriciteit en gas.

In artikel 1, lid 1, onderdeel c, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 (P.B. 1999, no. 43) is opgenomen wat voor de toepassing van de omzetbelasting onder goederen moet worden verstaan. Goederen zijn alle lichamelijke zaken, met uitzondering van water, elektriciteit en gas. In de Memorie van Toelichting is opgenomen “dat de regering het onverantwoord acht om belasting te heffen ter zake van de levering van brandstoffen aan de utiliteitsbedrijven ten behoeve van de productie van gas, water en elektriciteit. Dit vanwege aanmerkelijke prijsverhoging voor deze goederen in het recente verleden. Om dezelfde reden is op leveringen van water, elektriciteit en gas de landsverordening niet van toepassing.” De regering heeft met het opnemen van deze bepaling beoogd de levering van de drie genoemde producten vrij te stellen.

Door te bepalen dat voor de toepassing van de omzetbelasting, water, elektriciteit en gas geen goederen zijn, is dientengevolge geen sprake van een levering van een goed. Als gevolg van artikel 1, eerste lid, onderdeel b, van de Landsverordening omzetbelasting 1999 dient de levering van water, elektriciteit en gas aldus als dienst te worden aangemerkt. Diensten zijn volgens deze bepaling “alle prestaties niet zijnde leveringen van goederen die tegen vergoeding worden verricht.”

Gelet op het bovenstaande, heb ik het volgende besloten.

Gezien de oorspronkelijke bedoeling van de regering alsmede de ongewijzigde maatschappelijke onwenselijkheid om de levering van water, elektriciteit en gas in de heffing van de omzetbelasting te betrekken, keur ik goed dat eerdergenoemde producten welke worden geleverd door utiliteitsbedrijven buiten de heffing van de omzetbelasting blijven. Gezien het feit dat water als eerste levensbehoefte wordt aangemerkt keur ik tevens goed dat de levering van verpakt water, ongeacht het soort leverancier, niet in de heffing van de omzetbelasting wordt betrokken.

Voor de duidelijkheid wordt opgemerkt dat bovengenoemde goedkeuring niet van toepassing is op andere producten waarvan de genoemde producten een (hoofd)bestanddeel vormen, zoals waterijsjes, ijsblokjes, sodawater, enz.

Deze aanschrijving treedt met ingang van haar dagtekening in werking en werkt terug tot en met 8 maart 1999.

3.13 Vestiging zakelijk recht op onroerende zaak (Overdr.B. / OB)

Aanschrijving¹⁷ ter uitvoering van artikel 39, eerste lid, onderdeel b, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001, no. 89) inzake de samenloop van de heffing

¹⁶ Geregistreerd onder RNA/5910b en dagtekening van 18 september 2003

¹⁷ Geregistreerd onder RNA/3846 en dagtekening van 16 juni 2003

van overdrachtsbelasting en omzetbelasting ter zake van de vestiging van een zakelijk recht op een onroerende zaak.

Conform de artikelen 3 jo. 1 van de Overdrachtsverordening 1908 (P.B. 1908, no. 49) wordt overdrachtsbelasting geheven op de akten en de vonnissen van overdracht van onroerende zaken. Onder overdracht wordt voor de toepassing van de overdrachtsverordening tevens begrepen de vestiging van een zakelijk recht. De belasting bedraagt, ex artikel 12 van de Overdrachtsverordening 1908, 4% van de waarde van de zaken.

Ter voorkoming van dubbele belasting is in artikel 7, tweede lid, van de Landsverordening omzetbelasting (P.B. 1999, no. 43) een vrijstelling opgenomen voor zover er ter zake van leveringen van onroerende zaken overdrachtsbelasting is geheven. De vestiging van vruchtgebruik kwalificeert echter niet als een levering voor de omzetbelasting, zoals bedoeld in artikel 3 van de Landsverordening omzetbelasting. Deze prestatie is voor de omzetbelasting een dienst, zoals bedoeld in artikel 1, lid 1, onderdeel b, van de Landsverordening omzetbelasting. Dientengevolge is de hiervoor genoemde vrijstelling niet van toepassing en zou aldoende bij de vestiging van een zakelijk recht op een onroerende zaak zowel 4% overdrachtsbelasting dienen te worden betaald alsmede 5% omzetbelasting.

In verband met bovengenoemde samenloop van de heffing van omzetbelasting én de heffing van overdrachtsbelasting bij de vestiging van zakelijke rechten op onroerende zaken, heb ik het volgende besloten.

Ter voorkoming van de samenloop van omzetbelasting en overdrachtsbelasting keur ik goed dat bij de vestiging van een zakelijk recht voorwaardelijke vrijstelling van de overdrachtsbelasting wordt verleend voor zover de Inspecteur der Belastingen een goedkeurende verklaring heeft afgegeven.

De Inspecteur der Belastingen zal een goedkeurende verklaring afgeven indien aan de volgende voorwaarden is voldaan.

Belanghebbende dient voor de vrijstelling van overdrachtsbelasting een schriftelijke verzoek in te dienen bij de Inspecteur der Belastingen. Het verzoek bevat ten minste de volgende gegevens:

- nauwkeurige omschrijving met plaatselijke en kadastrale aanduiding van de betreffende onroerende zaak;
- naam en CRIB-nummer van de zakelijke gerechtigde en de eigenaar van de onroerende zaak;
- bewijs van eigendom van de onroerende zaak;
- de prijs die betaald wordt bij vestiging van het recht alsmede de periodieke betalingen aangaande het recht;
- de waarde in het economische verkeer van de onroerende zaak waarop het recht gevestigd wordt. Met dien verstande dat de waarde in het economisch verkeer ten minste de kostprijs van deze onroerende zaak bedraagt.

De omzetbelasting wordt berekend over de vergoeding, zijnde het totale bedrag dat in rekening wordt gebracht. In geval naast een bedrag ineens ook periodiek een bedrag wordt betaald door de zakelijk gerechtigde, dan dient over beide bedragen omzetbelasting te worden voldaan. Tot de totale vergoeding behoort het bedrag ineens plus het bedrag wat periodiek door de zakelijk

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

gerechtigde wordt betaald met dien verstande dat de totale vergoeding niet hoger kan zijn dan de waarde in het economische verkeer van de zaak waarop het recht betrekking heeft en de totale vergoeding in ieder geval een zakelijk karakter heeft.

Indien niet of ten dele niet aan bovengenoemde voorwaarden wordt voldaan vervalt de vrijstelling en zal de Inspecteur der Belastingen alsnog overgaan tot het heffen van de verschuldigde overdrachtsbelasting bij de verkrijgers, zoals bedoeld in artikel 24, sub d, van de Overdrachtsverordening 1908.

Deze aanschrijving treedt met ingang van haar dagtekening in werking.

3.14 Standaardvoorwaarden bedrijfsfusie

MINISTERIËLE BESCHIKKING

van de 27 januari 2004
De Minister van Financiën

Overwegende:

dat met de invoering van het Nieuw Fiscaal Raamwerk de mogelijkheid in de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (P.B. 2002, no. 54) geschapen is om een geruisloze overdracht van een bedrijf of een zelfstandig onderdeel van een bedrijf tegen uitreiking van aandelen, winstbewijzen of een lidmaatschap door de overnemer aan de overdrager te doen plaatsvinden;

dat bij een geruisloze bedrijfsfusie de overdrager over de in het bedrijf aanwezige stille en fiscale reserves, met inbegrip van de goodwill bij de bedrijfsoverdracht niet dient af te rekenen voor de winstbelasting mits de overdrager en de overnemer aan een aantal voorwaarden voldoen;

dat met het stellen van deze voorwaarden gestreefd wordt te voorkomen dat de bestaande winstbelastingclaims door de bedrijfsfusie verloren gaan;

HEEFT BESLOTEN:

Hoofdstuk I
Algemene bepalingen

Artikel 1

In deze ministeriële beschikking wordt verstaan onder:

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

- a. landsverordening : de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (P.B. 2002, no. 54);
- b. minister : de Minister van Financiën;
- c. Inspecteur : de Inspecteur der Belastingen, bedoeld in artikel 2, tweede lid, onderdeel b, van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001, no. 89);
- d. geruisloze bedrijfsfusie : de overdracht van activa en passiva, die samen een bedrijf of een zelfstandig onderdeel van een bedrijf vormen tegen uitreiking van aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of toekenning van een lidmaatschap door de overnemer aan de overdrager, waarbij de overdrager aandeelhouder van de overnemer wordt, met dien verstande dat over de in het bedrijf aanwezige stille en fiscale reserves, met inbegrip van de goodwill bij de bedrijfsoverdracht niet hoeft te worden afgerekend voor de winstbelasting;
- e. concern : het concern, bedoeld in artikel 1A, eerste lid, onderdeel a, van de landsverordening;
- f. vaste inrichting : de vaste inrichting, bedoeld in artikel 1, zesde tot en met negende lid, van de landsverordening;
- g. overdrager : de overdragende belastingplichtige;
- h. overnemer : de overnemende belastingplichtige, die reeds belastingplichtig is dan wel door de overname hier te lande belastingplichtig wordt voor de winstbelasting;
- i. overgangstijdstip : het tijdstip van wanneer af het overgedragen bedrijf geacht wordt rechtstreeks voor rekening en risico van de overnemer te zijn uitgeoefend;
- j. overdracht : de feitelijke inbreng van activa en overneming van passiva door de overnemer waarbij zowel de juridische als de economische eigendom worden overgedragen;
- k. beslissende zeggenschap : de macht van de overdrager om zelfstandig tot statutenwijziging in de overnemer over te gaan;
- l. winstbelasting : belasting als bedoeld in de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (P.B. 2002, no. 54).

Artikel 2

In het kader van een geruisloze bedrijfsfusie worden:

1. de door de overnemer overgenomen activa en passiva te boek gesteld voor dezelfde waarde, waarvoor deze zijn opgenomen in de per het overgangstijdstip op te maken fiscale balans van het overgedragen bedrijf;
2. de door de overdrager gevormde reserves, bedoeld in de artikelen 6, derde lid, en 9A, zevende lid, van de landsverordening, als rechtens door de overnemer gevormde reserves aangemerkt.

Artikel 3

1. De Minister kan, op verzoek van de belastingplichtige, ontheffing van het vervreemdingsverbod van de in het kader van een bedrijfsfusie verkregen aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of het toegekende lidmaatschap in de overnemer verlenen mits:
 - a. de overdrager aannemelijk maakt dat het oogmerk tot vervreemding ten tijde van de overdracht in het kader van een geruisloze bedrijfsfusie nog niet aanwezig was;
 - b. de vervreemding met een zakelijk oogmerk geschiedt, waarbij aan de vervreemding niet in overwegende mate het ontgaan of het uitstellen van Nederlands-Antilliaanse belasting ten grondslag ligt.
2. Ontheffing van het vervreemdingsverbod is ook mogelijk met inachtneming van het eerste lid indien:
 - a. de door de overdrager in de overnemer gehouden aandelen worden verwisseld in certificaten van aandelen in de overnemer mits:
 1. de verkregen certificaten kunnen worden vereenzelvigd met de aandelen in de overnemer;
 2. de overdrager de certificaten gedurende de nog niet volgemaakte drie-jaars-termijn, bedoeld in artikel 13, eerste lid, van de landsverordening, niet, zonder voorafgaande ontheffing door de Minister, vervreemdt;
 3. de overdrager gedurende de nog niet volgemaakte drie-jaars-termijn, bedoeld in artikel 13, eerste lid, van de landsverordening, zitting neemt in het bestuur van de Stichting Administratiekantoor, met dien verstande dat ingeval de overdrager in de overnemer beslissende zeggenschap heeft, de overdrager ook beslissende zeggenschap in het bestuur van vorengenoemd administratiekantoor dient te hebben;
 - b. de vervreemding binnen het concern plaatsvindt en de aandelen in de overnemer gedurende de nog niet volgemaakte drie-jaars-termijn, bedoeld in artikel 13, eerste lid, van de landsverordening, tot het concern blijven behoren mits de vervreemding plaatsvindt:
 1. om niet of tegen een symbolisch bedrag van NAF. 1,- dan wel
 2. tegen uitreiking van aandelen in de vennootschap, die de aandelen van de overdrager overneemt.
3. Voor de toepassing van deze ministeriële beschikking wordt in ieder geval met vervreemding van aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid en het lidmaatschap gelijkgesteld:
 - a. het vervreemden van claims;
 - b. het verlenen van een koopoptie;
 - c. het inkopen van eigen aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid door of afstand doen van het lidmaatschapsrecht aan de overnemer;
 - d. het geheel of gedeeltelijk terugbetalen van hetgeen op de aandelen, de bewijzen van deelgerechtigdheid of ter zake van het toegekende lidmaatschap is gestort.

Artikel 4

1. In het kader van een geruisloze bedrijfsfusie is de uitgifte van aandelen in de overnemer boven de nominale waarde toegestaan.
2. Bij de uitreiking van aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of lidmaatschap in de overnemer in het kader van een geruisloze bedrijfsfusie is een afronding in contanten van een procent van hetgeen op de uitgereikte aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

lidmaatschap wordt gestort toegestaan met dien verstande dat deze bijbetaling aan de overdrager NAF. 10.000,- niet te boven gaat. Vorengenoemde bijbetaling is onbelast.

3. Een geruisloze bedrijfsfusie, waarbij naast de overdrager een andere belastingplichtige, buiten het kader van de fusie, als aandeelhouder tot de overnemer toetreedt, is toegestaan mits de overdrager een adequate tegenprestatie verkrijgt. De inbreng van de andere aandeelhouder bestaat daarbij uit contanten.
4. Er is in ieder geval geen sprake van een adequate tegenprestatie als bedoeld in het derde lid, indien:
 - a. de overdrager niet evenredig aan zijn inbreng gerechtigd wordt tot de winst van de overnemer, waardoor de andere aandeelhouder, bedoeld in het derde lid, wordt bevoordeeld;
 - b. de overdrager beslissende zeggenschap in de overnemer mist, zonder dat dit wordt gerechtvaardigd door de inbrengverhouding.

Artikel 5

De overnemer treedt in de plaats van de overdrager indien tot het vermogen van het overgedragen bedrijf een afgewaardeerde vordering behoort, waarop artikel 11A van de landsverordening van toepassing is, mits de vordering gaat behoren tot het binnenlands ondernemingsvermogen van de overnemer.

Artikel 6

1. Een bij de overdrager ter zake van het overgedragen bedrijf bestaande aanspraak op vervroegde afschrijving als bedoeld in artikel 5, vierde lid, van de landsverordening gaat over op de overnemer.
2. Ingeval artikel 5, vierde lid, van de landsverordening bij de overdrager toepassing heeft gevonden ter zake van een overgedragen bedrijfsmiddel, wordt vorengenoemde bepaling voor de toepassing van artikel 6, derde lid, van de landsverordening geacht bij de overnemer toepassing te hebben gevonden.
3. Voor de toepassing van artikel 5, vierde lid, van de landsverordening wordt een overgenomen bedrijfsmiddel geacht niet door de overnemer te zijn verworven.

Artikel 7

1. Voor de toepassing van artikel 5A van de landsverordening wordt de overdracht van bedrijfsmiddelen niet aangemerkt als een vervreemding door de overdrager en ook niet als een investering in bedrijfsmiddelen door de overnemer.
2. Een bij de overdrager ter zake van de overgedragen bedrijfsmiddelen nog niet uitgewerkte aanspraak op een investeringsaftrek dan wel een latente verplichting tot een desinvesteringsbijtelling als bedoeld in artikel 5A van de landsverordening gaat voor de nog resterende jaren over op de overnemer.
3. Voor de toepassing van deze ministeriële beschikking dient onder nog niet uitgewerkte aanspraak op investeringsaftrek dan wel een latente verplichting tot desinvesteringsbijtelling te worden verstaan: het deel van de investeringsaftrek dan wel de desinvesteringsbijtelling die nog niet ten laste dan wel ten gunste van de winst is gebracht, ingeval op het moment van

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

overdracht van de bedrijfsmiddelen de investeringsaftrek dan wel de desinvesteringsbijtelling, bedoeld in artikel 5A, van de landsverordening, moet plaatsvinden.

Artikel 8

1. Voor de toepassing van artikel 10, eerste lid, van de landsverordening op vóór het overgangstijdstip door de overnemer geleden verliezen, wordt de winst van de overnemer elk boekjaar gesplitst in delen waarvan elk betrekking heeft op het vóór het overgangstijdstip door de overdrager en de overnemer gedreven bedrijf.
2. De winstplitsing, bedoeld in het eerste lid, vindt plaats alsof geen overdracht heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan het bedrijf van de overdrager of van de overnemer kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de overnemer tot uitdrukking komt. Indien een uit de splitsing voortvloeiend deel van de winst negatief is, wordt dit in mindering gebracht op het andere positieve deel van de winst.
3. De in het eerste lid bedoelde verliezen van de overnemer kunnen uitsluitend verrekend worden met aan het in het eerste lid bedoelde bedrijf van de overnemer toegerekende positieve winst.
4. De na het overgangstijdstip door de overnemer geleden verliezen worden slechts aangemerkt als aanloopverliezen, bedoeld in artikel 10, tweede en vijfde lid, van de landsverordening, indien deze verliezen bij ongewijzigde voortzetting van het bedrijf van de overdrager bij deze als zodanig zouden zijn aangemerkt.
5. Aanloopverliezen worden gedurende de termijn, genoemd in artikel 10, eerste lid, van de landsverordening, overeenkomstig het eerste lid verrekend. In afwijking van de eerste volzin is het nog onverrekenbare deel van de aanloopverliezen na afloop van de termijn, genoemd in artikel 10, eerste lid, van de landsverordening, verrekenbaar met de gehele winst van de overnemer, tenzij het bedrijf van de overnemer, zoals die vóór het overgangstijdstip werd uitgeoefend, geheel of nagenoeg geheel is gestaakt.

Artikel 9

1. Indien de overdrager een fiscale eenheid als bedoeld in artikel 14 van de landsverordening vormt met een dochtermaatschappij en de overdracht in het kader van een geruisloze bedrijfsfusie mede de aandelen in deze dochter omvat, dan verbreekt deze fiscale eenheid met ingang van het jaar waarin het overgangstijdstip valt.
2. In het kader van een geruisloze bedrijfsfusie wordt overdracht als bedoeld in het eerste lid gelijkgesteld met een overdracht als bedoeld in artikel 16 van de Ministeriële beschikking standaardvoorwaarden fiscale eenheid (P.B. 2002, no. 151) indien:
 - a. de verkregen aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of het toegekende lidmaatschap in de overnemer binnen zes jaren na de laatste besmette transactie of binnen drie jaren na de overdracht worden vervreemd; of
 - b. de aandelen in de dochtermaatschappij binnen zes jaren na de laatste besmette transactie worden vervreemd.

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

Artikel 10

Indien de overdracht van het bedrijf of een zelfstandig onderdeel daarvan, plaatsvindt aan een daartoe op te richten vennootschap, kan het overgangstijdstip worden gesteld op de aanvang van het boekjaar van de overdrager, mits:

- a. ter zake van de overdracht binnen zes maanden na de aanvang van het boekjaar een voorovereenkomst of een intentieverklaring is geregistreerd bij de Inspecteur;
- b. de oprichting van en de overdracht aan de overnemer binnen twaalf maanden na het overgangstijdstip plaatsvinden;
- c. het eerste boekjaar van de overnemer feitelijk de resultaten van niet meer dan twaalf maanden omvat;
- d. het verlenen van deze terugwerkende kracht niet tot gevolg zou hebben dat een incidenteel fiscaal voordeel wordt behaald.

Artikel 11

Ingeval de inbreng van een bedrijf in een naamloze vennootschap plaatsvindt met toepassing van artikel 8, onderdeel f, van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 (P.B. 2002, no. 63) en deze inbreng wordt in het kader van een geruisloze bedrijfsfusie gevolgd door de overdracht aan een naamloze vennootschap of een besloten vennootschap, kan, op schriftelijk verzoek van de belastingplichtige, het overgangstijdstip voor de toepassing van artikel 8, onderdeel f, van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 en artikel 13 van de landsverordening samenvallen.

Artikel 12

1. Een geruisloze bedrijfsfusie is toegestaan indien:
 - a. de vaste inrichting in de Nederlandse Antillen van een buitenlandse vennootschap wordt ingebracht in een naamloze vennootschap in de Nederlandse Antillen of
 - b. de overdracht van de vaste inrichting in de Nederlandse Antillen van een buitenlandse vennootschap, tegen uitreiking van aandelen, aan een andere buitenlandse vennootschap, dat door het uitoefenen van het binnenlandse bedrijf als belastingplichtige voor de winstbelasting wordt aangemerkt, plaatsvindt, mits door deze overdracht de belastingplicht van de overdrager voor de winstbelasting hier te lande eindigt.
2. De waarde van de in het kader van een geruisloze bedrijfsfusie door de overdrager verkregen aandelen, winstbewijzen of het toegekende lidmaatschap in de overnemer dient evenredig te zijn aan het eigen vermogen van de vaste inrichting, zijnde het saldo van de daartoe behorende activa en passiva, met uitzondering van de interne schuldverhouding met het hoofdkantoor van de vaste inrichting.
3. Voor de toepassing van het tweede lid worden tot het eigen vermogen gerekend de als informeel kapitaal te beschouwen schulden aan het concern.
4. De aanspraak op te verrekenen verliezen, bedoeld in artikel 10 van de landsverordening, en nog niet uitgewerkte aanspraak op investeringsaftrek dan wel latente verplichting tot desinvesteringsbijtelling als bedoeld in artikel 5A van de landsverordening van de vaste inrichting kan van de overdrager op de overnemer overgaan, mits door deze overdracht de belastingplicht van de overdrager voor de winstbelasting hier te lande eindigt.

Artikel 13

1. Een geruisloze bedrijfsfusie, waarbij een stichting dan wel een vereniging -niet zijnde een coöperatieve vereniging - haar bedrijf of een zelfstandig onderdeel daarvan in het kader van de bedrijfsfusie overdraagt tegen uitreiking van aandelen, winstbewijzen of toekenning van een lidmaatschap in de overnemer is toegestaan.
2. Onverminderd het bepaalde in het eerste lid, komt rente, ingeval door de overdracht de belastingplicht van de overdrager eindigt, niet ten laste van de winst van de overnemer of haar rechtsopvolger ter zake van het overgedragen bedrijf of een zelfstandig onderdeel daarvan dan wel van een vennootschap die tot de overnemer of een derde in een verhouding staat als bedoeld in artikel 5A, vierde lid, onderdelen b en c, van de landsverordening, welke is verschuldigd over schulden, die direct of indirect hun tegenwaarde vinden in de vermogensbestanddelen, welke toebehoren aan de overdrager of haar rechtsopvolger, zolang die in het bezit zijn van aandelen in de overnemer of haar rechtsopvolger.

Hoofdstuk II
Bijzondere bepaling

Artikel 14

1. De Minister beslist op het gezamenlijk verzoek van de overdrager en de overnemer voor de toepassing van artikel 13, vierde lid, van de landsverordening, binnen drie maanden na ontvangst van het verzoek.
2. Bij het verzoek, bedoeld in het eerste lid, dienen de overdrager en de overnemer de volgende stukken te overleggen:
 - a. de geregistreerde voorovereenkomst of intentieverklaring bij overdracht aan een daartoe op te richten vennootschap als bedoeld in artikel 10, eerste lid, van de landsverordening;
 - b. de fiscale balans per het tijdstip direct voorafgaande aan het overgangstijdstip van het ingebrachte bedrijf;
 - c. de fiscale en de commerciële balans per het overgangstijdstip van de overnemer;
 - d. de fiscale balans per het overgangstijdstip van de overdrager;
 - e. de winst- en verliesrekening over het aan het overgangstijdstip voorafgaande boekjaar van het ingebrachte bedrijf;
 - f. een berekening van de vrij te stellen winst; en
 - g. een overzicht van alle activa en passiva, die in de bedrijfsoverdracht zijn begrepen, dan wel welke vermogensbestanddelen geen onderdeel uitmaken van vorengenoemde overdracht.

Hoofdstuk III
Slotbepalingen

Artikel 15

Deze ministeriële beschikking wordt in de Curaçaosche Courant bekendgemaakt.

Artikel 16

1. Deze ministeriële beschikking treedt in werking met ingang van de dag volgende op die van bekendmaking van deze beschikking in de Curaçaosche Courant en werkt terug tot en met 1 januari 2001.
2. Ten aanzien van de boekjaren 2001 en 2002 kan de belastingplichtige het verzoek, bedoeld in artikel 14, eerste lid, tot en met drie maanden na de bekendmaking van deze ministeriële beschikking, indienen bij de Minister.

Artikel 17

Deze ministeriële beschikking kan worden aangehaald als: Beleidsregels standaardvoorwaarden geruisloze bedrijfsfusie.

Toelichting behorende bij de Beleidsregels standaardvoorwaarden geruisloze bedrijfsfusie.

1. Algemeen

Artikel 13 van de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (P.B. 2002, no. 54) voorziet in een geruisloze overdracht van een bedrijf of een zelfstandig onderdeel van een bedrijf tegen uitreiking van aandelen, winstbewijzen of een lidmaatschap door de overnemer aan de overdrager. Hierbij kan de overdragende belastingplichtige die een bedrijf of een zelfstandig onderdeel van een bedrijf aan de overnemende belastingplichtige overdraagt, in moeilijkheden komen bij de betaling van de ter zake verschuldigde winstbelasting. Artikel 13 geeft een doorschuifmogelijkheid, welke inhoudt dat de overdrager ter zake van die bedrijfsoverdracht geen winstbelasting verschuldigd is.

Deze geruisloze bedrijfsfusie is met waarborgen omkleed om te voorkomen dat bestaande winstbelastingclaims door de fusie verloren gaan. Daarom is onder meer bepaald dat op de overnemer en de overdrager hetzelfde fiscale regime van toepassing moet zijn en dat de verkregen aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of het verkregen lidmaatschap niet binnen drie jaren na de overdracht vervreemd mogen worden. Voorts wordt in artikel 13, eerste lid, van de landsverordening bepaald dat de overnemer geen compensabele verliezen mag hebben. Tenslotte dient de overnemer na de geruisloze bedrijfsfusie hier te lande belastingplichtige te zijn voor de winstbelasting. Na de bedrijfsfusie wordt de overdrager houdstermaatschappij van de overnemer, waarop de deelnemingsvrijstelling van artikel 11, van de landsverordening eventueel van toepassing is. Ingevolge artikel 13, eerste lid, laatste volzin, van de landsverordening kan de Minister van Financiën ontheffing verlenen van het vervreemdingsverbod van de in het kader van een bedrijfsfusie verkregen aandelen, bewijzen van deelgerechtigdheid of het verkregen lidmaatschap in de overnemer. In de onderhavige beleidsregels geeft de Minister van Financiën aan in welke gevallen ontheffing van het vervreemdingsverbod mogelijk is.

Artikelsgewijze toelichting

Artikel 2

Het eerste lid van dit artikel vormt de kern van de doorschuifregeling. Aangezien de overdrager en overnemer in beginsel aan hetzelfde stelsel van winstbepaling zijn onderworpen, dient de overnemer de door de overdrager gehanteerde fiscale boekwaarde van de overgenomen activa en passiva aan te houden. Op deze wijze blijft de overdrachtswinst bij de overdrager buiten aanmerking. De overnemer zal de boekwaarden als uitgangspunt nemen voor de berekening van haar totale winst. De overnemer dient als de aanschaffingskosten van de overgenomen activa en passiva aan te merken de bedragen welke voor de overdrager als zodanig golden. Hieruit vloeit voort dat de overnemer met betrekking tot het overgedragen bedrijf het stelsel van jaarwinstbepaling van de overdrager blijft volgen. Het is in de praktijk mogelijk dat er na de geruisloze bedrijfsfusie twee verschillende winstbepalingsstelsels voor dezelfde activa voorkomen.

Bijvoorbeeld een deel van de voorraad wordt gewaardeerd volgens het ijzeren voorraadstelsel en een ander deel van de voorraad volgens het systeem van first in first out. Indien het volgen van twee verschillende winstbepalingsstelsels aanleiding tot praktische problemen geeft, wordt aan deze moeilijkheden tegemoet gekomen door aanvullende voorwaarden te stellen. Het tweede lid ziet op het doorschuiven van de fiscale reserves ex artikel 6, derde lid en 9A, zevende lid, van de landsverordening.

Artikel 3

Volgens artikel 13 van de landsverordening rust op de bij de overdracht verkregen aandelen e.d. in de overnemer een vervreemdingsverbod van drie jaren. Dit vervreemdingsverbod beoogt te voorkomen dat de vrijstelling wordt gegeven voor een transactie die eigenlijk een verkoop is. Het begrip vervreemding is in deze veelomvattend: naast het vervreemden van claims en het verlenen van koopoptie wordt ook als vervreemding aangemerkt het inkopen van eigen aandelen en het terugbetalen van kapitaal. Indien de aandelen in de overnemer worden verwisseld in certificaten van aandelen is ingevolge het tweede lid, onderdeel a sprake van vervreemding. De Minister van Financiën kan ontheffing van het vervreemdingsverbod verlenen indien aan de voorwaarden, genoemd in sub 1 tot en met 3 worden voldaan. Tevens kan de Minister van Financiën ontheffing van het vervreemdingsverbod verlenen indien de vervreemding binnen een concern plaatsvindt uit het oogpunt van een gewenste concernopbouw.

Artikel 4

De bedrijfsoverdracht dient plaats te vinden tegen uitreiking van nieuwe aandelen e.d. van de overnemer. Ingevolge het eerste lid hoeven de aandelen niet à pari te worden geplaatst. Dit hangt samen met het feit dat bij de bedrijfsfusie de overnemer een bestaande vennootschap kan zijn met stille reserves en goodwill. Uitreiking van aandelen à pari zou de bestaande aandeelhouders van de overnemer dan benadelen. In het derde lid wordt de mogelijkheid gecreëerd voor de overdracht van een bedrijf in het kader van bedrijfsopvolging.

Het derde lid is niet van toepassing indien de overdrager genoegen neemt met een onzakelijke (een te lage) tegenprestatie, waardoor de opvolger wordt bevoordeeld. Van een dergelijke bevoordeling is o.a. sprake indien de overdrager aandelen ontvangt met een laag nominaal kapitaal en een hoog agio dat zich ook verspreidt over de aandelen die door de opvolger worden

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

gehouden. Van een adequate tegenprestatie is ook geen sprake indien de overdrager niet evenredig aan zijn inbreng gerechtigd wordt tot de winst van de overnemer bijvoorbeeld doordat deze gerechtigdheid uitsluitend aan het nominaal gestort aandelenkapitaal is gekoppeld.

Artikel 5

Artikel 11A van de landsverordening handelt over een vordering, die is afgewaardeerd ten laste van in de Nederlandse Antillen belastbare winst. Onder bepaalde omstandigheden treedt een sanctie in werking. Die sanctie bestaat uit het tot de winst rekenen van een bedrag gelijk aan 95% van de afwaardering. Indien tot het overgedragen bedrijf een vermogensbestanddeel behoort waarop artikel 11A van de landsverordening van toepassing is, zal in het algemeen de overdracht aanleiding geven tot heffing ten aanzien van dat vermogensbestanddeel. Om deze directe heffing te voorkomen is in het vierde lid van artikel 13 aan de Minister van Financiën de bevoegdheid gegeven ook voor zo'n vermogensbestanddeel een fiscaal geruisloze doorschuiving mogelijk te doen zijn, indien althans de belastingheffing uit anderen hoofde (in casu dus uit hoofde van artikel 11A van de landsverordening) met behulp van nadere voorwaarden kan worden verzekerd. Daartoe is in artikel 5 een regeling opgenomen die de overnemer in de plaats stelt van de overdrager.

Artikel 5 werkt niet indien de vordering niet gaat behoren tot het binnenlandse ondernemingsvermogen van de overnemer. In dat geval is de heffing niet verzekerd en vindt bij de overdracht het bepaalde in artikel 11A van de landsverordening ten aanzien van de overdrager toepassing, d.w.z. directe heffing over de bij de overdracht geconstateerde winst.

Wellicht ten overvloede wordt nog opgemerkt dat belastingplichtigen die in beginsel in aanmerking komen voor de toepassing van artikel 13, eerste lid, van de landsverordening in zo'n situatie directe heffing dus kunnen voorkomen door in de plaats daarvan een verzoek om toepassing van artikel 13, vierde lid, te doen. Dit geldt echter slechts, indien het desbetreffende vermogensbestanddeel gaat behoren tot binnenlandse ondernemingsvermogen van de overnemer.

Artikelen 6 en 7

Artikel 6 betreft de willekeurige afschrijving van artikel 5, vierde lid, van de landsverordening. Dit artikel regelt dat de nog bestaande aanspraken op willekeurige afschrijving van de overdrager overgaan op de overnemer en dat de overnemer ook voor de toepassing van artikel 6, derde lid, van de landsverordening in de positie van de overdrager geraakt. Artikel 7 regelt dat de overdracht van het bedrijf of een zelfstandig gedeelte daarvan in het kader van de geruisloze bedrijfsfusie geen verwerving of vervreemding van bedrijfsmiddelen in de zin van de investeringsaftrek ex artikel 5A van de landsverordening oplevert. Voorts is bepaald dat nog niet uitgewerkte aanspraken op investeringsaftrek en latente verplichtingen tot desinvesteringsbijtelling overgaan op de overnemer.

Artikel 8

Artikel 8 regelt de wijze waarop verliezen die door de overnemer vóór het overgangstijdstip zijn geleden, kunnen worden verrekend met winsten behaald door deze belastingplichtige na dit tijdstip. Dit artikel is alleen van belang voor de toepassing van artikel 13, vierde lid, van de landsverordening. De kern van dit artikel is dat de overnemer vóór het overgangstijdstip geleden verliezen na dit tijdstip slechts kan verrekenen met winsten die kunnen worden toegerekend aan

FISCAAL BULLETIN

Jaargang 2004

Nr.1

het oorspronkelijke bedrijf van deze belastingplichtige. Om dit te realiseren is het noodzakelijk dat de na de fusie door het overnemende lichaam behaalde winst wordt gesplitst. De winst die kan worden toegerekend aan de overgenomen onderneming zal niet voor verrekening beschikbaar zijn. Als door de overnemer na het overgangstijdstip verlies wordt geleden, zal splitsing achterwege kunnen blijven. Verrekening van een verlies uit een vóór het overgangstijdstip gelegen jaar is dan niet mogelijk. Slechts indien de overnemer na het overgangstijdstip een positief resultaat heeft behaald, kan winstsplitsing effect hebben voor de belastingheffing. De winstsplitsing dient te geschieden alsof geen overdracht heeft plaatsgevonden, waarbij slechts winst aan het bedrijf van de overdrager of de overnemer kan worden toegerekend voor zover deze als zodanig bij de overnemer tot uitdrukking komt. Hiermee wordt bereikt dat het saldo van de toegerekende resultaten niet het totale resultaat van de overnemende belastingplichtige te boven gaat. Met andere woorden, er wordt voorkomen dat extra verliesverrekeningsmogelijkheden door de geruisloze bedrijfsfusie ontstaan.

Artikel 9

Indien de overdrager op de voet van artikel 14 van de landsverordening fiscaal verenigd is met een dochtermaatschappij en de overdracht mede de aandelen in deze dochter omvat, dan verbreekt deze fiscale eenheid met ingang van het jaar waarin het overgangstijdstip valt. Tussen de overnemer (zo deze een rechtsvorm heeft als genoemd in artikel 14 van de landsverordening) en de desbetreffende dochtermaatschappij kan pas een fiscale eenheid gevormd worden zodra voldaan is aan alle in artikel 14 van de landsverordening en de Ministeriële beschikking standaardvoorwaarden fiscale eenheid (P.B. 2002, no. 151) gestelde vereisten. In het tweede lid wordt aangegeven onder welke voorwaarden de sancties van artikel 16 van laatst genoemde beschikking in werking treden.

Artikel 10

Indien de overdracht van het bedrijf plaatsvindt aan een daartoe opgerichte, in de Nederlandse Antillen gevestigde, overnemer zal deze laatste niet eerder dan bij de oprichting belastingplichtig worden. Het tijdstip van wanneer af het overgedragen bedrijf in zo'n geval voor rekening en risico van de overnemer wordt uitgeoefend (in de voorwaarden gedefinieerd als overgangstijdstip) kan onder voorwaarden worden gesteld op de aanvang van het boekjaar van de overdrager.

Artikel 11

Artikel 11 bepaalt dat een inbreng van een bedrijf in een naamloze vennootschap ingevolge artikel 8, onderdeel f, van de Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943 met aansluitend een bedrijfsfusie ingevolge 13 van de landsverordening het overgangstijdstip voor beide artikelen kan samenvallen.

Artikel 12

Krachtens artikel 13, vijfde lid, van de landsverordening is een geruisloze bedrijfsfusie ex artikel 13, eerste lid van de landsverordening mogelijk indien het overnemende lichaam is opgericht of ingesteld naar het recht van de Nederlandse Antillen, Nederland of Aruba en niet voor de toepassing van een Rijkswet of een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting als inwoner van een ander land dan de Nederlandse Antillen wordt aangemerkt. Artikel 13, vierde lid van de landsverordening biedt de mogelijkheid om de hiervoor genoemde bepaling uit te breiden, mits de belastingheffing met behulp van nadere voorwaarden wordt verzekerd. In artikel 12 wordt

aangegeven onder welke voorwaarden een vaste inrichting in de Nederlandse Antillen van een buitenlandse vennootschap kan worden ingebracht in een naamloze vennootschap in de Nederlandse Antillen of aan een buitenlandse vennootschap die door het uitoefenen van het binnenlands bedrijf als belastingplichtige in de Nederlandse Antillen voor de winstbelasting wordt aangemerkt. Het bedrag van de uitgereikte aandelen dient in dat geval overeen te komen met de hoogte van het eigen vermogen van de vaste inrichting. Dat eigen vermogen is het saldo van de activa en passiva die aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend. Daarbij wordt niet als schuld aangemerkt een interne schuldverhouding met het hoofdkantoor. Voorts worden tot het eigen vermogen gerekend als informeel kapitaal te beschouwen schulden aan de vennootschappen die onderdeel uitmaken van het concern.

Artikel 13

Artikel 13 heeft als doel het bestrijden van belastingverijdeling en beoogt de heffingsgrondslag in de winstsfeer te handhaven. Een stichting dan wel een vereniging (niet zijnde een coöperatieve vereniging) die een bedrijf uitoefent, zal na de overdracht van haar bedrijfsactiviteiten, in het algemeen niet meer belastingplichtig zijn voor de winstbelasting. Het eindigen van de belastingplicht zou de mogelijkheid openen die ten laste van de winst van de overnemer rentekosten komen ter zake van een gecreëerde schuld aan de overdrager (of diens rechtsopvolger), terwijl de daar tegenoverstaande rentebate bij deze niet in de heffing van de winstbelasting wordt betrokken.

Artikel 14

Voor de toepassing van artikel 13, eerste lid, van de landsverordening, hoeven de overnemer en overdrager geen verzoek om een geruisloze bedrijfsfusie in te dienen. Indien de belastingplichtigen aan de vereisten van het eerste lid voldoen komen ze immers in aanmerking voor de geruisloze bedrijfsfusie, mits de winstbelastingheffing verzekerd is. De belastingplichtigen kunnen een gezamenlijk verzoek ex artikel 13, vierde lid, van de landsverordening indienen bij de Minister van Financiën, die daarop bij beschikking beslist indien zij niet voldoen aan de vereisten van het eerste lid omdat de overnemer aanspraak op verrekening van verliezen heeft of anderszins. Tegen de door de Minister van Financiën genomen beschikking op een verzoek om geruisloze bedrijfsfusie kan de belastingplichtige ingevolge artikel 29 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen in bezwaar komen. De Minister van Financiën dient zijn afwijzing van het verzoek te motiveren. De redenen voor de afwijzing kunnen zijn gelegen in het niet voldoen aan de eisen van artikel 13 van de landsverordening en de onderhavige ministeriële beschikking voor het aangaan van een geruisloze bedrijfsfusie. Bovendien kan ook het niet verschaffen van informatie een reden zijn om een geruisloze bedrijfsfusie rechtsgeldig te weigeren. De regeling brengt met zich dat indien de overdrager en/of de overnemer niet binnen de daarvoor gestelde termijn van twee maanden in bezwaar tegen een beschikking c.q. in beroep tegen een uitspraak op een bezwaarschrift komt, de door de Minister van Financiën afgegeven beschikking onherroepelijk vaststaat. Daaruit volgt dat een vastgestelde belastingaanslag niet kan worden bestreden met een bezwaar dat zich richt tegen een element van die aanslag dat is terug te voeren op de door de Minister van Financiën afgegeven beschikking. De belastingplichtigen kunnen het ingediende verzoek om de toepassing van een geruisloze bedrijfsfusie tot het moment waarop de beschikking onherroepelijk is geworden, intrekken.

3. Financiële gevolgen

De Minister van Financiën acht de financiële gevolgen van de onderhavige beleidsregels nihil dan wel verwaarloosbaar klein. De onderhavige beleidsregels beogen namelijk de winstbelastingclaim van de fiscus veilig te stellen.

Aan de informatie in dit bulletin kunnen – behoudens voor zover het publikatie van beleid betreft – door derden geen rechten worden ontleend voor de toepassing van de belastingwetgeving in individuele gevallen.

Alle rechten voorbehouden. Overnemen van informatie is toegestaan onder bronvermelding.

Fiscaal bulletin verschijnt onder verantwoordelijkheid van de Directie Fiscale Zaken.

Postadres: Regentesselaan z/n Telefoon : 5999 734-2002
Willemstad, Fax : 5999 737-2390
Curaçao N.A. Email : dirtaxna@cura.net