

# DE E-ZONE OP DE NEDERLANDSE ANTILLEN

MR. J.J. KLAVER

*Voorwaarden, mogelijkheden en gevolgen*

## 1 Inleiding

Per 3 maart 2001 is op de Nederlandse Antillen de Landsverordening Vrije Zones 1975 vervangen door de Landsverordening economische zones 2000 ('LEZ').<sup>1</sup> De LEZ biedt een fiscale faciliteit voor internationale commerciële activiteiten, op het gebied van handel, dienstverlening en specifiek e-commerce. De Economische Zone ('E-Zone') heeft als doel:

'(...) de stimulering, in het belang van de economische ontwikkeling van de Nederlandse Antillen, van de vestiging van bedrijven die activiteiten ontwikkelen op het gebied van de internationale distributie van goederen, dan wel zich bezighouden met op het buitenland gerichte industriële activiteiten of internationale dienstverlening.'<sup>2</sup>

Naast de fiscale infrastructuur is voor de E-Zones ook een juridische infrastructuur ontwikkeld.<sup>3</sup> De 'Landsverordening overeenkomsten langs elektronische weg' regelt in dit kader onder meer de rechtskracht van elektronische handtekeningen en overeenkomsten die via het internet of op andere elektronische wijze tot stand zijn gekomen.<sup>4</sup>

Dit artikel bespreekt de Antilliaanse en enkele Nederlandse fiscale aspecten van de LEZ, de toelatingseisen tot de E-Zone en de houdbaarheid van de LEZ onder de OESO-rapporten van 1998 en 2000 en de Primarolo-rapportages inzake schadelijke belastingconcurrentie.

## 2 E-Zone activiteiten

De E-Zonewetgeving betreft op het buitenland gerichte handelsactiviteiten en dienstverlening. Met dienstverlening wordt bedoeld:

- 1 onderhoud en reparatie in de E-Zone aan goederen die eigendom zijn van niet-ingezetten ondernemingen;
- 2 onderhoud en reparatie aan buiten de Antillen gelegen machines en ander materiaal met in de E-Zone gelegen goederen; en

3 andere vormen van op het buitenland en op andere vennootschappen gevestigd in de E-Zone (hierna: E-vennootschappen)<sup>5</sup> gerichte dienstverlening, daaronder begrepen het veembedrijf, en nieuwe in de internationale sfeer te plaatsen handels- en handelsondersteunde activiteiten die met of ten behoeve van elektronische communicatie- en informatiemogelijkheden kunnen worden verricht, voorzover de activiteiten niet worden gedekt door art. 8A, 8B, 14 en 14A Lwb, zoals die luidde op 31 december 1999.<sup>6</sup>

Art. 8A, 8B, 14 en 14A Lwb (oud) zijn de per 1 januari 2002 afgeschafte offshorebepalingen. Nieuwe activiteiten kunnen niet meer onder het offshore regime worden gebracht en deze activiteiten kunnen dus niet meer door de offshorebepalingen worden gedekt. Indien dergelijke activiteiten daarom niet op andere gronden worden uitgesloten (zie onderdeel 5), kunnen deze in beginsel door een

<sup>1</sup> Landsverordening van 12 februari 2001, PbEG 2001, nr. 18. Een Landsverordening is vergelijkbaar met een formele wet in de zin van art. 81 GW.

<sup>2</sup> Statenstukken 2000/01, nr. 3, memorie van toelichting bij LEZ 2000, blz. 2.

<sup>3</sup> Er zijn zes E-Zones op Curaçao, onder meer nabij het vliegveld en de haven. Tevens heeft een aantal E-Zones voorzieningen voor high capacity data verkeer.

<sup>4</sup> Landsverordening van 29 december 2000, PbEG 2000, nr. 168.

<sup>5</sup> In de Statenstukken 2000/01, nr. 3, memorie van toelichting bij LEZ 2000, blz. 4, wordt vermeld dat onder buitenland in dit kader ook andere E-vennootschappen worden bedoeld.

<sup>6</sup> Art. 1, onderdeel d, onder 3°, LEZ, lijkt overigens niet geheel zuiver te zijn geredigeerd: indien op het buitenland gerichte dienstverlening reeds is toegestaan op grond van de eerste volzin, dan lijkt de toevoeging voor de echte e-commerce activiteiten overbodig.

E-vennootschap worden verricht.<sup>7</sup> Men kan bijvoorbeeld denken aan een handelsmaatschappij in de E-Zone, die mogelijk ook een deelneming houdt.

Advocaten, fiscalisten, notarissen, openbare accountants, alsmede trust- en managementservicesbedrijven kunnen zich niet in de E-Zone vestigen (art. 1, tweede lid, LEZ). Er is een wijziging van de LEZ in de maak die aan het tweede lid de volgende activiteiten zal toevoegen: financiële dienstverlening, (her)verzekeringsactiviteiten en royaltybetalingen.<sup>8</sup>

Zoals reeds gezegd, de E-Zonefaciliteiten zijn duidelijk bedoeld voor op het buitenland gerichte activiteiten. E-vennootschappen kunnen echter een vergunning aanvragen op grond waarvan ook de lokale markt kan worden bediend. In dat geval mag de omzet die op de Antilliaanse markt wordt behaald niet meer bedragen dan 25% van de totale omzet.<sup>9</sup> Ook lokale bedrijven kunnen een venootschap in de E-Zone opzetten, voor welke venootschappen vervolgens dezelfde voorwaarden gelden.

### 3 Antilliaanse fiscale aspecten

#### 3.1 Winstbelasting

##### 3.1.1 Tarief en toepasselijkheid Lwb

Winsten van een E-vennootschap zijn onderworpen aan een winstbelastingtarief van 2%. De eilandgebieden kunnen geen eigen opcenten heffen. Ten aanzien van activiteiten, die vanuit een E-Zone aan binnen de Nederlandse Antillen gevestigde bedrijven worden verricht, geldt op grond van art. 11, tweede lid, LEZ het reguliere tarief. Het reguliere (lands)tarief is 30%. Inclusief opcenten is het tarief voor Curaçao 34,5%. De Landsverordening op de Winstbelasting 1940 (Lwb),<sup>10</sup> met uitzondering van art. 15 inzake het tarief, is van toepassing op de E-vennootschap. Dit heeft een aantal relevante consequenties.

Zo volgt de winstbepaling de regels van de Lwb en wordt de jaarwinst van een E-vennootschap bepaald door goed koopmansgebruik. Voor dit begrip is ook de Nederlandse jurisprudentie van belang.<sup>11</sup> Een E-vennootschap kan ook de investeringsafrek (art. 5A Lwb) claimen en kan ook een beroep doen op de mogelijkheid van tien jaar voorwaartse verliesverrekening (art. 10 Lwb).

Art. 11 LEZ bepaalt dat het 2%-tarief in elk geval tot 1 januari 2026 zal worden gehandhaafd.

##### 3.1.2 Deelnemingsvrijstelling

Een interessante vraag is of een E-vennootschap een deelneming kan houden waarop de Antilliaanse deelnemingsvrijstelling van toepassing is (art. 11 Lwb). Omdat de Lwb en de LEZ dit niet uitsluiten, is dit mijns inziens mogelijk. Hierbij zij opgemerkt, dat de toelatingseisen voor een E-Zone dusdanig zijn opgesteld, dat de toegang tot de E-Zone geweigerd of ingetrokken kan worden indien door het houden van de deelneming niet (meer) wordt voldaan aan de toelatingseisen. Dit zal naar mijn oordeel echter niet

snel het geval zijn. Zie omtrent de toelatingseisen, onderdeel 5. Voor binnenlandse en Nederlandse deelnemingen zijn de effecten van de deelnemingsvrijstelling neutraal ten opzichte van een buiten de E-Zone gevestigde houdster-vennootschap.<sup>12</sup> Er geldt dan namelijk een volledige vrijstelling voor dividenden en capital gains. Voor een deelneming gevestigd in het buitenland of een deelneming in een Antilliaanse Vrijgestelde Venootschap is dit anders. Voor deze deelnemingen geldt een vrijstelling van 95%, waardoor op Curaçao een belastingdruk voor dividenden en capital gains ontstaat van 1,725%. Indien daarom een E-vennootschap een deelneming houdt in een buitenlandse venootschap of een vrijgestelde NABV, dan is de effectieve belastingdruk 0,1%, hetgeen naar ik aanneem niet de bedoeling is geweest. Een redelijke wetstoepassing zou er toe leiden dat de voordelen uit een dergelijke deelneming belast zouden zijn tegen het reguliere tarief. Uit een oogpunt van rechtszekerheid verdient het uiteraard de voorkeur dat dit wettelijk wordt vastgelegd.

Indien overigens een reguliere Antilliaanse venoot-

<sup>7</sup> Deze gedachte vindt steun in de Statenstukken 2000/01, nr. 3, memorie van toelichting bij LEZ 2000, blz. 4, par. 3, waar een duidelijk onderscheid wordt gemaakt tussen de activiteiten waarop de overgangsregeling voor de offshore van toepassing is en de activiteiten die daarna worden geïnitieerd. Zie in dit kader ook S.R. Vanenburg en A. Kattouw, *Het Nieuw Fiscaal Raamwerk op de Nederlandse Antillen*, blz. 130, Kluwer 2002, waar de auteurs er mijns inziens ten onrechte van uitgaan dat activiteiten die door het offshore worden bestreken niet in de E-Zone kunnen worden uitgevoerd. Het gaat er echter om of art. 8A, 8B, 14 en 14A Lwb (oud) op de activiteit van toepassing zijn, hetgeen niet het geval kan zijn bij na 31 december 1999 gestarte activiteiten.

<sup>8</sup> Doel van deze wijziging zou moeten zijn om de LEZ meer 'Primarolo proof' te moeten maken. Zie hierover ook onderdeel 6.2.

<sup>9</sup> De 25% is gebaseerd op Statenstukken 2000/01, nr. 3, memorie van toelichting bij LEZ 2000, blz. 7, en is een continuering van het beleid onder de Landsverordening Vrije Zones 1975. In de praktijk wordt een vergunning om de lokale markt te mogen bedienen nauwelijks aangevraagd. Zolang de 25%-norm niet wordt overschreden, worden hier in beginsel geen consequenties aan verbonden.

<sup>10</sup> PbEG 1965, nr. 58, zoals gewijzigd bij PbEG 1999, nr. 244, in het kader van het Nieuw Fiscaal Raamwerk.

<sup>11</sup> Zoals bevestigd door de Raad van Beroep in onder meer RvB 30 oktober 1998, zittingsplaats St. Maarten tijdschrift voor Antilliaans recht – justicia, 2000 nr. 2, par. 4.7.

<sup>12</sup> De Antilliaanse deelnemingsvrijstelling is van toepassing bij een aandelenbezit van minimaal 5% (of minder indien de deelneming een kostprijs heeft van NAF 1 000 000). Om voor een Nederlandse deelneming evenwel een volledige vrijstelling te krijgen, wordt aangesloten bij het 25%-aandelenbezit van art. 11, derde lid, BRK. De reductie van Nederlandse dividendbelasting tot 8.3% blijft voor een E-vennootschaps-aandeelhouder gehandhaafd.

schap een kwalificerende deelneming in een E-vennootschap houdt, is de deelnemingsvrijstelling volledig van toepassing en kunnen ook de kosten die verband houden met deze deelneming worden afgetrokken, omdat de kosten voor de deelneming (al dan niet middellijk) dienstbaar zijn aan het behalen van in de Nederlandse Antillen belastbare winst.

### 3.1.3 Fiscale eenheid

Met de invoering van het Nieuw Fiscaal Raamwerk is ook de wettelijke mogelijkheid van een fiscale eenheid ingevoerd (art. 14 Lwb). De regeling behelst eigenlijk een vereenvoudigde vorm van de Nederlandse fiscale eenheid van vóór 2003. Eén van de voorwaarden voor het aangaan van een fiscale eenheid is dat voor de bepaling van de winst dezelfde bepalingen van toepassing zijn. Kan daarom een fiscale eenheid worden aangegaan tussen een reguliere Antilliaanse vennootschap en een E-vennootschap? Naar mijn mening kan dit.<sup>13</sup> Voor de vaststelling van de winst gelden namelijk dezelfde bepalingen van de Lwb. Alleen het tariefverschilt. De tekst van de NFR-Landsverordening, waarmee het fiscale-eenhedenregime is ingevoerd, is op dit punt duidelijk.<sup>14</sup> De toelichting van de staten op deze Landsverordening vermeldt voorts niets afwijkends. Een ongelijk tarief is ingevolge art. 14, tweede lid, Lwb geen belemmering voor het aangaan van een fiscale eenheid. Voor de verliesverrekening zouden echter wel aparte standaardvoorwaarden moeten worden opgesteld. Binnen de Antilliaanse wetgeving komt in meerdere gevallen een tariefdifferentiatie binnen hetzelfde lichaam overigens al voor. Bijvoorbeeld bij E-vennootschappen zelf, die revens actief zijn op de lokale markt.<sup>15</sup> Het voordeel van de fiscale eenheid is daarmee vooral gelegen in het feit dat onderlinge transacties fiscaal worden genegeerd.

### 3.1.4 Binnenlandse activiteiten

Een E-vennootschap, die hiertoe een vergunning heeft aangevraagd, wordt toegestaan om maximaal 25% van zijn omzet te behalen door transacties met binnen de Nederlandse Antillen gevestigde afnemers. In dat geval zijn de reguliere tarieven van toepassing. Winst behaald met transacties met andere E-vennootschappen op de Nederlandse Antillen is echter onderworpen aan het 2%-tarief.

## 3.2 Omzetbelasting

De Nederlandse Antillen kennen sinds 1 januari 2000 een omzetbelasting met een tarief van 5%. Op grond van art. 7, vierentwintigste lid, Landsverordening omzetbelasting 1999 ('LOB') zijn diensten verricht door een binnen de Antillen gevestigde ondernemer aan een E-vennootschap vrijgesteld van belasting.<sup>16</sup> Ten aanzien van de invoer van goederen in een E-Zone is ook geen omzetbelasting verschuldigd (art. 9, eerste lid, LEZ). Voorzover overdrachtsbelasting is betaald, geldt er ook een vrijstelling van omzetbelasting voor levering van onroerende zaken die

zich in de E-Zone bevinden. Ook de verhuur van binnen een E-Zone gelegen onroerende zaken is vrij van omzetbelasting. Voor wat betreft de levering van roerende zaken geldt een vrijstelling voor de verhuur van digitale informatie- en communicatieapparatuur van binnen de Antillen gevestigde ondernemers aan E-vennootschappen.

Op grond van art. 4, eerste lid, LOB is de plaats van de prestatie in beginsel de plaats waar de presterende ondernemer is gevestigd. Voor de E-vennootschap is evenwel bepaald dat wordt gevestigd op de plaats van de afnemer, waardoor geen omzetbelasting is verschuldigd indien de afnemer buiten de Nederlandse Antillen is gevestigd.<sup>17</sup>

## 3.3 Invoerrechten en accijnzen

Er geldt een vrijstelling van invoerrechten voor goederen die in de E-Zone mogen worden ingevoerd (art. 6 en 9 LEZ). Deze goederen worden aangewezen bij Landsbesluit.<sup>18</sup> Een vrijstelling geldt ook voor het overbrengen

<sup>13</sup> In andere zin J.F.A. Sylvania, *De fiscale eenheid in de winstbelasting*, AJV Nieuwsbrief nr. 1, 2003, blz. 8, en S.R. Vanenburg en A. Kattouw, *Het Nieuw Fiscaal Raamwerk op de Nederlandse Antillen*, blz. 59, Kluwer 2002. Vanenburg en Kattouw zijn hier overigens niet consequent, daar zij opmerken dat een vennootschap die een tax holiday (dat wil zeggen gedurende een bepaalde tijd geldt er een winstbelastingtarief van minimaal 2%) geniet, wel met een andere vennootschap een fiscale eenheid kan aangaan. Hier speelt in feite dezelfde discussie als voor een E-vennootschap. Uit de toelichting op de standaardvoorwaarden kan worden afgeleid dat een fiscale eenheid niet mogelijk is tussen een E-vennootschap en een reguliere vennootschap (PbEG 2002, nr. 151, art. 2, vierde lid, en blz. 13). Op dit punt zijn de standaardvoorwaarden mijns inziens onverbindend omdat deze strijdig zijn met de duidelijke tekst van de Lwb, waarbij zij opgemerkt dat de standaardvoorwaarden alleen mogen strekken tot verzekering en inning van de belasting op grond van art. 14, vierde lid, Lwb.

<sup>14</sup> PbEG 1999, nr. 244.

<sup>15</sup> Ook het offshore regime kende een tariefdifferentiatie indien zowel off- als onshore wordt gewerkt. Zie bijvoorbeeld art. 14A, negende lid, Lwb (oud).

<sup>16</sup> PbEG 1999, nr. 43, zoals per 3 maart 2001 gewijzigd met de invoering van de LEZ, zie art. 15 LEZ. De leden zijn vernummerd bij PbEG 2001, nr. 18. Overigens geldt de LOB alleen op Curaçao en Bonaire. Het gaat om een echte cascade omzetbelasting. De LOB zal naar verwachting overigens worden veranderd om de pijnpunten van dit stelsel te verzachten.

<sup>17</sup> Ministeriële beschikking met algemene werking van 21 juni 1999, PbEG 1999, nr. 98: art. 1, eerste lid, onderdeel h.

<sup>18</sup> Het Landsbesluit Vrije Zones is op dit punt nog van toepassing, PbEG 1976, nr. 104 en PbEG 1992, nr. 112. Hierin wordt in art. 2 omschreven welke goederen er niet in de Vrije Zone mogen worden ingevoerd. Hierbij moet vooral worden gedacht aan giftige en explosieve stoffen (waaronder bijvoorbeeld absint) en narcotica.

van goederen vanuit de E-Zone naar een douane-entrepot of een andere E-Zone. Ook voor accijnzen geldt een vrijstelling bij invoer in de E-Zone, waarbij door de Belastingdienst voorwaarden kunnen worden gesteld.

### 3.4 Loonbelasting

Werkgevers gevestigd in de E-Zone kunnen onder bepaalde voorwaarden gebruikmaken van de (generieke) Beschikking ex-patriates 1998 ten aanzien van uit het buitenland aangetrokken werknemers.<sup>19</sup> De crux van de regeling houdt, beknopt weergegeven, in dat indien werkgever en werknemer een nettoloonafpraak overeenkomen, er niet hoeft te worden gebrutceerd. Daarnaast kan de werkgever belastingvrij een bedrag van NAF 15 000 aan vergoedingen in natura verstrekken. Voorts kan belastingvrij een vergoeding van maximaal NAF 25 000 per kind worden gegeven voor de kosten van 'het bezoeken van scholen' op de Nederlandse Antillen of daarbuiten.<sup>20</sup> Een expatriate-werknemer is de werknemer die langer dan vijf jaar buiten de Nederlandse Antillen heeft gewoond en wiens specifieke deskundigheid afwezig of schaars is op de Antilliaanse arbeidsmarkt. Deze voorwaarden en de invulling daarvan zijn enigszins vergelijkbaar met art. 15a, eerste lid, onderdeel k, Wet LB 1964 jo. hfdst. 3 Uitv.besl. loonbelasting 1965. De Antilliaanse regeling heeft een duur van vijf jaar en kan met vijf jaar worden verlengd indien nog steeds aan de voorwaarden wordt voldaan.

### 3.5 Overige belastingen

Voor de E-vennootschap geldt een vrijstelling van belasting voor de Belasting op de Bedrijfsomzetten ('BBO') ten aanzien van op het buitenland gerichte transacties. De BBO is een belasting met een tarief van 3% die op St. Maarten, St. Eustacius en Saba in plaats van de omzetbelasting wordt geheven.

Voor de grondbelasting geldt een vrijstelling voor onroerende zaken die in gebruik zijn bij een E-vennootschap, de beheerder van een E-Zone of een projectontwikkelaar die in de E-Zone actief is. De grondbelasting is vergelijkbaar met de Nederlandse onroerendezaakbelasting (eigendomsheffing).<sup>21</sup>

## 4 Nederlandse fiscale aspecten

### 4.1 Deelnemingsvrijstelling

De E-vennootschap is onderworpen aan een belasting die naar de winst wordt geheven. Het lage tarief staat de toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet in de weg. Van belang blijft nog wel de vraag of een E-vennootschap ter belegging wordt aangehouden. Hierbij zij opgemerkt dat de (beperkte) problematiek van HR 7 november 1973, nr. 17 182, BNB 1974/2, ook hier nog van belang is. Daarom zal de Nederlandse (tussen)holding een *wezenlijke functie* binnen het concern dienen te vervullen, hetgeen in de rechtspraak relatief snel wordt aangenomen.<sup>22</sup>

## 4.2 Omzetbelasting

E-commerce in de omzetbelasting blijft in beweging. Ik wijs in dit verband op wetsvoorstel nr. 28 887, dat is gebaseerd op de richtlijn 2002/38/EG, inzake de BTW-heffing op bepaalde elektronische diensten. In dit wetsvoorstel wordt onder meer geregeld dat voor niet-EU-aanbieders de plaats van een elektronische dienst in beginsel de plaats is waar de afnemer is gevestigd. Voor EU-ondernemers geldt dan de verleggingsregel. Op basis van de voorgestelde regeling kunnen niet-EU-aanbieders van diensten aan niet-BTW-ondernemers besluiten om in één EU-lidstaat aan al hun BTW-verplichtingen in de EU te voldoen. Het lijkt mij niet onwaarschijnlijk dat met name Luxemburg hiervoor zal worden gebruikt met een BTW-tarief van 15%.<sup>23</sup>

## 5 Toelatingseisen

De LEZ bepaalt onder welke voorwaarden een vennootschap tot een E-Zone wordt toegelaten.<sup>24</sup> Voor de toelating wordt een verzoek ingediend bij de beheerder van een E-Zone. Deze speelt het verzoek door aan de Dienst Economische Zaken van het eilandgebied. Het bestuurscollege van het eilandgebied beslist uiteindelijk over de toelating. Bij dit verzoek moeten diverse gegevens worden overgelegd zoals onder meer de statuten, bewijs van inschrijving bij de Kamer van Koophandel, een overzicht van de aandeelhouders in opgaande lijn tot aan de uiteindelijk gerechtigden, een (beknopt) businessplan, een bewijs dat lokaal een bankrekening wordt aangehouden en een verklaring dat in overleg is getreden met de douane, waar een gelijktijdig verzoek wordt ingediend.

Alleen rechtspersonen met een in aandelen verdeeld kapitaal kunnen worden toegelaten. Dit hoeft geen Antilliaanse rechtspersoon te zijn noch hoeft de rechtspersoon

<sup>19</sup> Ministeriële beschikking met algemene werking van 1 december 1998, PbEG 1998, nr. 228.

<sup>20</sup> De verhuiskostenvergoeding en de overige vergoedingen laat ik hier buiten beschouwing.

<sup>21</sup> Er geldt ook een vrijstelling voor de gebruiksbelasting. De gebruiksbelasting betreft een belasting over het gebruik van een onroerende zaak. In de praktijk wordt de gebruiksbelasting echter niet geëffectueerd.

<sup>22</sup> Zie resolutie van 15 oktober 1974, BNB 1975/11. Tevens zij verwezen naar het jurisprudentieoverzicht van de Vakstudie-Encyclopedie (losbl.), art. 13, aant. 80.

<sup>23</sup> Op Kamervragen of inderdaad een grote toeloop op Luxemburg is te verwachten, geeft de Staatssecretaris van Financiën mijns inziens ten onrechte een ontwijkend antwoord, zie Kamerstukken II 2002/03, 28 887, nr. 5, blz. 2. Deze toeloop lijkt juist zeer waarschijnlijk gelet op het lage tarief en de relatief goed ontwikkelde fiscale infrastructuur van Luxemburg.

<sup>24</sup> Ik zal hier overigens niet de procedure behandelen om een specifiek gebied of zelfs een (deel) van een gebouw als E-Zone aan te laten wijzen. Zie in dit kader art. 2 LEZ.

soon in de Nederlandse Antillen te zijn gevestigd.<sup>25</sup> Op grond van art. 3, eerste lid, LEZ mag de rechtspersoon evenwel alleen een bedrijf uitoefenen in de E-Zone. Mijns inziens wordt hiermee bedoeld dat de vennootschap niet buiten de E-Zone op de Nederlandse Antillen bedrijfsactiviteiten mag initiëren en niet dat een in het buitenland gevestigde rechtspersoon geen vaste inrichting in een E-Zone kan hebben, tenzij er in het buitenland geen ondernemingsactiviteiten worden uitgeoefend.

Een vennootschap krijgt toegang tot de E-Zone indien het zich bezig zal houden met de in onderdeel 2 genoemde activiteiten en verwacht kan worden dat de onderneming door de uitbouw van de Antillen als internationaal distributie- of servicecentrum zal bijdragen aan de economische ontwikkeling van de Nederlandse Antillen, terwijl daarvoor deviezen de Nederlandse Antillen binnenkomen en/of direct of indirect de werkgelegenheid kan worden bevorderd (art. 3, tweede lid, LEZ).

Een toelatingsaanvraag kan in beginsel worden geweigerd indien niet alle juiste gegevens worden verstrekt of indien de Antilliaanse economie er niet door wordt bevorderd. De LEZ geeft het bestuurscollege de vrijheid om nadere voorschriften en beperkingen aan de toelating te verbinden. De beslissing op de toelatingsaanvraag is een beschikking in de zin van de Landsverordening Administratieve Rechtspraak, waardoor beroep bij de bestuursrechter openstaat.<sup>26</sup>

## 6 De internationale houdbaarheid van de E-Zone<sup>27</sup>

### 6.1 OESO

In 1998 heeft de OESO haar rapport 'Harmful tax competition; an emerging global issue' uitgebracht. In par. 59 zijn vier indicatoren opgesteld waarmee schadelijke, fiscaal voordelige regimes kunnen worden geïdentificeerd. De hoofdindicator is een effectief marginaal of 0%-belastingtarief. Indien daarnaast sprake is van a ring fencing, b gebrekkige transparantie of c gebrekkige informatie-uitwisseling, dan is er volgens de OESO sprake van een schadelijk, fiscaal voordelig regime. Het tarief van 2% kwalificeert evident als marginaal. Met ring fencing bedoelt de OESO het afscheiden van fiscale regimes voor de lokale markt opdat de schadelijke effecten van het regime niet door het land zelf worden gedragen. De OESO geeft (niet-uitputtend) twee voorbeelden van ring-fencing:<sup>28</sup>

- 1 inwoners worden expliciet of impliciet van de voordelen van het regime uitgesloten; en
- 2 ondernemingen worden expliciet of impliciet uitgesloten van het opereren op de lokale markt.

Inwoners van de Nederlandse Antillen kunnen zich gelijkgesteld in de E-Zone vestigen als niet-inwoners. Daarnaast wordt het E-vennootschappen ook niet verboden om op de lokale markt te handelen, zij het dat dit gebonden is aan omzetbeperking van 25%. Van impliciete uitsluiting van de lokale markt is volgens de OESO evenwel ook sprake indien voor transacties op de lokale markt het

reguliere tarief geldt in plaats van het tarief van het speciale regime.<sup>29</sup> Op grond van art. 11, tweede lid, LEZ geldt het reguliere tarief voor 'lokale' transacties. Het verdient wellicht aanbeveling dat de LEZ op dit punt zou worden aangepast, maar de vraag is of dit voldoende is om vast te stellen dat de E-Zone *hierdoor* de toets van de OESO niet zou kunnen doorstaan. Mijns inziens niet omdat ook lokale bedrijven, al dan niet door middel van een dochtervennootschap, zich onder dezelfde voorwaarden in de E-Zone kunnen vestigen.

Van gebrek aan transparantie is volgens de OESO vooral sprake indien er onderhandelingsruimte met de Belastingdienst bestaat waardoor ongelijkheid tussen belastingplichtigen kan ontstaan. Met betrekking tot de E-Zone geeft het bestuurscollege van het eiland uiteindelijk de beslissing over de toelating, eventuele voorwaarden die daarbij kunnen worden gesteld, zijn juist beperkend. Het bestuurscollege toetst alleen of aan de toelatingsvoorwaarden is voldaan. Hierbij zij voorts opgemerkt dat de benodigde toestemming van de Inspectie der Invoerrechten en Accijnzen een controlemiddel is en mijns inziens geen ruimte biedt voor een begunstigende behandeling.<sup>30</sup> Het regime is voorts vastgelegd in een landsverordening en de voorwaarden voor toelating zijn duidelijk, terwijl die voorwaarden voor een ieder hetzelfde zijn. Het besluit tot toelating tot de E-Zone is voor iedere belanghebbende appealabel bij de bestuursrechter. Van gebrekkige transparantie ten aanzien van het E-Zoneregime is naar mijn oordeel geen sprake.

Wettelijke en/of feitelijke onwil om internationaal informatie uit te wisselen, is voor de OESO een belangrijke indicator voor schadelijke belastingconcurrentie. Ik merk hierbij allereerst op dat één van de voorwaarden voor toelating tot de E-Zone is dat moet worden aangegeven wie de uiteindelijk gerechtigden tot de winsten van de E-vennootschap zijn. De belangrijke informatie is dus voor handen. Art. 61 t/m 65 Algemene Landsverordening Landsbelastingen ('ALL') geven het nationaal gerechtelijke kader voor inlichtingenuitwisseling. Reeds in 2000 hebben de Antillen een zogenoemde *commitment letter*

<sup>25</sup> Statenstukken 2000/01, nr. 3, memorie van toelichting bij LEZ, blz. 6.

<sup>26</sup> PnEG 2001, nr. 79. Deze Landsverordening is geschied op de Algemene wet bestuursrecht. Zie voor een uitgebreide uitleg L.J.J. Rogier en J.P. de Haan e.a., *De Landsverordening administratieve rechtspraak Nederlandse Antillen en Aruba*, 's-Gravenhage: Boom Juridische Uitgevers, 2003.

<sup>27</sup> Ik ga hier alleen in op de vraag of de huidige E-Zoneregeling naar OESO- en EU-maatstaven aanvaardbaar is.

<sup>28</sup> Par. 62 van het rapport 'Harmful tax competition; an emerging global issue'.

<sup>29</sup> Ook de Primarolo-werkgroep hecht hier belang aan; zie punt 56 van het Primarolo-rapport van 23 november 1999, Doc. SN4901/99.

<sup>30</sup> Deze inspectie staat sowieso niet bekend om een begunstigende behandeling van belastingplichtigen.

aan de OESO gestuurd.<sup>31</sup> Hierin is onder meer aangeven dat specifiek een programma zal worden opgesteld om tot een effectieve informatie-uitwisseling te komen. Dit heeft onder meer geresulteerd in het (vergaande) informatie-uitwisselingsverdrag met de Verenigde Staten van 17 april 2002.<sup>32</sup> Daarnaast zij opgemerkt dat op 18 april 2002 de OESO een nieuw modelverdrag betreffende uitwisseling van informatie ter zake van belastingzaken heeft bekendgemaakt. De werkgroep die dit modelverdrag heeft ontworpen, stond onder leiding van Malta en Nederland.<sup>33</sup> Ook de Nederlandse Antillen maakten onderdeel uit van deze werkgroep. Het verdrag heeft als doel een minimumstandaard te geven voor de meer traditionele tax havens, waaraan moet worden voldaan om tot een effectieve informatie-uitwisseling te komen. Momenteel wordt de ALL aangepast om een nationaalrechtelijk kader te scheppen voor de verplichtingen die voortvloeien uit het inlichtingenverdrag met de VS en het OESO-modelverdrag terzake.<sup>34</sup>

Het vervolgrapport van de OESO 'Towards Global Tax Co-operation' (2000) heeft geen verdere implicaties voor de E-Zone. Mijn conclusie is dat de E-Zone naar mijn oordeel voldoet aan de OESO-regels ter zake van schadelijke fiscaal voordelige regimes.

## 6.2 Europese Unie: Primarolo

De Ministers van Financiën van de EU (de ECOFIN) hebben op 3 juni 2003 onder meer vergaderd over de 'Code of Conduct'-rapportages, die zijn geïnitieerd door de Primarolo-werkgroep.<sup>35</sup> Het rapport uit 1998 is gestoeld op nagenoeg dezelfde grondslagen als die van de OESO. Het grootste deel van het rapport behandelt de 66 schadelijke belastingmaatregelen, die binnen (ruim) EU-verband zijn geïdentificeerd. In Annex C van de Code of Conduct wordt de Antilliaanse Vrije Zone als één van de 66 schadelijke belastingmaatregelen genoemd. De ECOFIN heeft de Primarolo-werkgroep verzocht om beschrijvingen op te stellen van de maatregelen die tegen de 66 schadelijke regimes zijn genomen en deze te toetsen aan de gedragscode.<sup>36</sup> Tijdens de ECOFIN bijeenkomst van 3 juni 2003 is besloten dat alle (vervangende) maatregelen die zijn genomen tegen de 66 schadelijke fiscale regimes, welke maatregelen zijn beschreven in de ECOFIN-documenten met kenmerken 14812/02 FISC 299 en 7018/01/03 FISC 31 REV 1 (en) akkoord zijn in het licht van de Code of Conduct. De economische zone dient ter vervanging van de vrije zone, die als schadelijk is gekwalificeerd. En daarmee lijkt dat de E-Zone de zegen van de ECOFIN heeft. Vorenvermelde documenten zijn evenwel niet (geheel) openbaar en daarom is niet geheel duidelijk of hierin de E-Zone correct en/of uitputtend is omschre-

ven. Mede door het tijdsverloop tussen de invoering van de nieuwe E-Zonewetgeving in maart 2001 en de uiteindelijke beslissing van de ECOFIN op 3 juni 2003, ga ik er vooralsnog van uit dat dit het geval is en dat overeenkomstig de Antilliaanse E-Zonewetgeving voldoet aan de eisen van de Code of Conduct.

## 7 Conclusie

De Antilliaanse E-Zone heeft ten doel de stimulering van de Antilliaanse economie door het aantrekken van deviezen en/of het vergroten van de werkgelegenheid. De E-Zone is bedoeld voor ondernemingen die zich richten op internationale handel of (bewerkende) dienstverlening en vooral e-commerce. De reguliere regels van de winstbelasting zijn van toepassing met uitzondering van het tarief, dat op 2% is vastgesteld. De E-vennootschap geniet onder omstandigheden voorts een vrijstelling van invoerrechten, accijnzen en omzetbelasting. De Nederlandse en Antilliaanse deelnemingsvrijstelling kunnen van toepassing kunnen zijn op een in de E-Zone gevestigde deelneming.

<sup>31</sup> Brief van W.R. Voges (MvF) aan de OESO secretaris-generaal D. Johnson van 30 november 2000, gepubliceerd op [www.oecd.org](http://www.oecd.org).

<sup>32</sup> Te vinden op de site van het Amerikaanse Ministerie van Financiën, [www.ustreas.gov](http://www.ustreas.gov).

<sup>33</sup> Zie in dit kader J.C. Bamard, 'Voormalige belastingparadijzen bereid tot doorbreking van bankgeheim', *Weekblad 2002/6490*, blz. 1041.

<sup>34</sup> Par. 69 t/m par. 79 OESO-rapport uit 1998 geven nog een aantal overige indicatoren die van belang kunnen zijn bij de bepaling of er sprake is van schadelijke belastingconcurrentie. Deze factoren staan de internationale toelaatbaarheid van de E-Zone mijns inziens niet in de weg.

<sup>35</sup> Primarolo-rapport, 23 november 1999, zoals aangeboden aan de ECOFIN-Raad op 29 november 1999, Doc. SN4901/99. Tevens Conclusies van de ECOFIN-Raad, 27 november 2000, Doc. 13898/00 FISC270; – Nota van het Voorzitterschap inzake het Belastingpakket, 20 november 2000, Doc. 13555/00 FISC190; – Primarolo Voortgangsrapportage inclusief Bijlage, 20 november 2000, Doc. 13563/00 FISC193.

<sup>36</sup> Zie onder meer de documenten van de Raad van Europa van 5 juni 2002 9629/02 FISC 164, Annex, blz. 2 en 23 januari 2003, 5566/03 FISC 8, blz. 5. In de communicatie van de EC van 24 november 2003 (COM(2003)726) is aangekondigd dat de 'diverse initiatieven' in een volgend stuk nader zullen worden toegelicht. Dit is tot op heden niet gebeurd. De prioriteit van de EC lijkt op dit moment overigens meer te liggen op de introductie van een geharmoniseerde belastinggrondslag.