

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Nadruk verboden

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

Tropische belastingfaciliteiten: Een analyse van de belastingfaciliteiten op Curaçao.



Naam student: Bart Eke van der Zee

Studentnummer: 315803

Scriptiebegeleider: Prof. dr. P. Kavelaars

Rotterdam, 13 Mei 2015



Voorwoord

De afronding van mijn masterscriptie betekent de afronding van mijn universitaire opleiding. Na de nodige obstakels te hebben overwonnen is het moment dan eindelijk aangebroken dat ik met een voldaan gevoel mijn universitaire opleiding met succes kan afronden.

Mijn dank gaat uit naar een aantal mensen die mij hebben bijgestaan gedurende mijn universitaire carrière en bij mijn masterscriptie. Allereerst wil ik Prof. Dr. P. Kavelaars bedanken voor zijn begeleiding en inhoudelijke steun bij het schrijven van mijn masterscriptie. Tevens wil ik Meijburg & Co Caribbean bedanken voor de mogelijkheid om bij hen te kunnen werken gedurende 6 maanden te Curaçao. Deze periode heeft aan de basis gestaan van het schrijven van mijn masterscriptie waarin het (ei)land centraal staat. Daarnaast wil ik mijn vader Arjen en schoonvader Wouter bedanken voor het meelesen in mijn scriptie en hun altijd nuttige feedback. Ook wil ik mijn vriendin Annieke bedanken voor het vele geduld dat zij heeft moeten opbrengen tijdens het langdurige schrijfproces.

Tot slot ben ik aan mijn beide ouders, Arjen en Maureen, alle dank verschuldigd voor het mogelijk maken van mijn universitaire carrière. Zonder jullie was mijn fantastische studententijd niet mogelijk geweest en heb ik nu een solide opleiding als basis voor mijn toekomstige carrière.

Inhoudsopgave

Voorwoord	2
Inhoudsopgave	3
Afkortingen	8
Hoofdstuk 1 Inleiding	9
1.1 Inleiding	9
1.2 Onderzoeksvraag:	13
1.3 Toetsingscriteria.....	14
1.4 Opzet.....	15
1.5 Onderzoeksmethode.....	15
1.6 Afbakening.....	16
Hoofdstuk 2 Geschiedenis	17
2.1 Inleiding	17
2.2 Staatkundige geschiedenis	18
2.3 Fiscale geschiedenis.....	21
2.4 Conclusie.....	29
Hoofdstuk 3 Tonnageregeling	31
3.1 Inleiding	31
3.2 Geschiedenis	31
3.3 Analyse	34
3.3.1 Reikwijdte	34
3.3.2 Voorwaarden.....	35
3.3.3 Voordelen.....	37
3.3.4 Internationale Aspecten	40
3.3.5 Overige aspecten	42

3.3.6 Effectiviteit, doelmatigheid en uitvoerbaarheid.....	42
3.3.7 Tussen-conclusie.....	44
3.4 Aanbevelingen	45
3.4.1 Inleiding.....	45
3.4.2 Toepassing vaste inrichtingen.....	45
3.4.3 Uitbreiding kwalificerende schepen	46
3.4.4 Concurrentie nabije jurisdicties	47
3.4.5 Overige aspecten.....	48
3.5 Conclusie.....	50
Hoofdstuk 4 Economische Zones.....	51
4.1 Inleiding	51
4.2 Geschiedenis	51
4.3 Analyse	53
4.3.1 Reikwijdte.....	53
4.3.2 Voorwaarden.....	53
4.3.3 Voordelen.....	55
4.3.4 Internationale aspecten.....	57
4.3.5 Effectiviteit, doelmatigheid, uitvoerbaarheid.....	57
4.3.6 Tussen-Conclusie.....	60
4.4 Aanbevelingen	60
4.4.1 Kwantitatieve vereisten.....	60
4.4.2. Afschaffing vaste zones	61
4.4.3. Uitbreiden kwalificerende diensten	61
4.4.4. Verbetering toelatingsproces	61
4.5 Conclusie.....	62

Hoofdstuk 5 Tax Holiday	63
5.1 Inleiding	63
5.2 Faciliteitenwetgeving algemeen.....	64
5.2.1 Inleiding.....	64
5.2.2 Kwalificerende vennootschappen	64
5.2.3 Activiteiten.....	65
5.2.4 Aanvraag procedure.....	66
5.2.5 Internationale aspecten.....	67
5.2.6. Voordelen.....	68
5.3 Bevordering van grondontwikkeling	69
5.3.1 Inleiding.....	69
5.3.2 Voorwaarden.....	69
5.3.3 Voordelen.....	70
5.3.4 Analyse	71
5.4 Bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw	72
5.4.1 Inleiding.....	72
5.4.2 Voorwaarden.....	72
5.4.3 Voordelen.....	73
5.4.4 Analyse	75
5.5 Belastingfaciliteiten voor industriële ondernemingen	76
5.5.1 Inleiding.....	76
5.5.2 Voorwaarden.....	76
5.5.3 Voordelen.....	78
5.5.4 Analyse	79
5.6 Renovatie hotels.....	79

5.6.1 Inleiding	79
5.6.2 Voorwaarden	80
5.6.3 Voordelen	80
5.6.4 Analyse	80
5.7 Tussenconclusie	81
5.8 Effectiviteit, doelmatigheid en uitvoerbaarheid	81
5.9 Aanbevelingen	82
5.9.1 Inleiding	82
5.9.2 Samenvoeging Landsverordeningen	82
5.9.3 Uitbreiding reikwijdte	83
5.10 Conclusie	83
Hoofdstuk 6 Verbeteringen overige aspecten	85
6.1 Inleiding	85
6.2 Internationale aspecten	86
6.2.1 Inleiding	86
6.2.2 BEPS	86
6.3 Bestaande belastingfaciliteiten	91
6.3.1 Tonnageregime	91
6.3.2 Economische Zone	92
6.3.3 Tax Holidays	93
6.4 Aanvullende belastingfaciliteiten	94
6.4.1. Inleiding	94
6.4.2 Regeling voor extra territoriale kosten “20% regeling”	95
6.4.3 Afdrachtvermindering zeelieden	97
6.4.4 Innovatieregime winstbelasting	99

6.4.5 Notionele interestaftrek.....	100
6.4.6 Afdrachtvermindering Innovatiewerk.....	102
6.4.7 Belastingverdragen	103
6.4.8 Eenzijdige voorkoming van dubbele belasting.....	104
6.5 Prioriteitstelling.....	106
6.6 Conclusie.....	108
Hoofdstuk 7 Samenvatting en Conclusies.....	109
Literatuurlijst.....	115
Tijdschriften.....	115
Boeken	115
Raad van Beroep.....	115
Kamerstukken en beleid.....	115
Overig	116

Afkortingen

10-10-10	10 oktober 2010, ontmanteling van de Nederlands Antillen
ABC	Aruba, Bonaire, Curaçao
ACS	Aruba, Curaçao, St. Maarten
ANG	Antilliaanse Gulden / Nederlands Antilliaanse Florijn
BBP	Bruto Binnenlands Product
BES	Bonaire, St. Eustatius, Saba
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BRK	Belastingregeling voor het Koninkrijk
BRNA	Belastingregeling Nederland Aruba
BRNC	Belastingregeling Nederland Curaçao
BRNSM	Belastingregeling Nederland Sint Maarten
CIFA	Curaçao International Financial Services Association
CN	Caribisch Nederland
EU	Europese Unie
NA	Nederlands Antillen
Naf	Antilliaanse Gulden / Nederlands Antilliaanse Florijn
NFR	Nieuw Fiscaal Raamwerk
OESO	Organisatie van Economische Samenwerking en Ontwikkeling.
P.B.	Publicatieblad
RvB	Raad van Beroep
TIEA	Tax Information Exchange Agreement

Hoofdstuk 1 Inleiding

1.1 Inleiding

Van oudsher heeft de Nederlandse handelsgeest gezorgd voor een uitgebreid Koninkrijk verspreid over de hele wereld. Ook in de moderne wereld is het Koninkrijk der Nederlanden niet beperkt tot één land gelegen in Europa. Sinds 10 oktober 2010, beter bekend als “10-10-10”, bestaat het Koninkrijk der Nederlanden uit vier landen en drie openbare lichamen. In totaal beslaat het Koninkrijk der Nederlanden ongeveer 38.000 km². Naast het in West-Europa gelegen Nederland behoren sinds 10-10-10 als zelfstandig land de eilanden Aruba, Curaçao & Sint Maarten (de ACS) tot het Koninkrijk. Daarnaast zijn Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES) sindsdien drie openbare lichamen binnen het land Nederland. De officiële benaming voor de BES-eilanden is sinds “10-10-10” Caribisch Nederland, waarover tot het laatste moment nog discussie bestond.¹

Wijzigingen in de staatkundige verhoudingen van voormalig Nederlandse koloniën zijn niet nieuw. Na de Tweede Wereldoorlog werd Nederlands-Indië een zelfstandig land gevolgd door Nieuw-Guinea. Tot 1976 behoorde ook Suriname tot het Koninkrijk der Nederlanden waar tot op heden een bijzondere relatie mee wordt onderhouden.² In het Caribische gebied is Aruba sinds 1986 een zelfstandig land al bleven zij, in tegenstelling tot de voorgenoemde voormalige koloniën, wel deel uitmaken van het Koninkrijk. De eilanden van het voormalig Nederlandse Antillen zijn alle tot het Koninkrijk blijven behoren na de gewijzigde verhoudingen sinds “10-10-10”. Omdat de eilanden in gewijzigde staatkundige vorm, openbaar lichaam of land, deel uitmaken van het Koninkrijk, heeft dit ook gevolgen voor de staatkundige verhoudingen en de belastingheffing.

De wijzingen van “10-10-10” hebben er voor gezorgd dat een bijzondere structuur is ontstaan. De BES vallen onder het bestuur van het land Nederland. Zij vallen hiermee onder de Koning maar tevens onder de Eerste en de Tweede Kamer. Een bijzondere situatie die hierin ontstaat, is dat de inwoners weinig tot geen invloed hebben op wie er zitting nemen in de Eerste Kamer. De inwoners zijn namelijk niet gerechtigd om te stemmen voor de Provinciale staten omdat de

¹ J.C.J. Wouters, *Van K3 via de BES-eilanden naar Caribisch Nederland: de geboorte van een nieuw fiscaal stelsel*, MBB 2011/07/08.2.

² P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

eilanden geen deel uitmaken van een provincie. Daardoor hebben ze ook geen invloed op de samenstelling van de Eerste Kamer. Lokaal wordt de bevolking vertegenwoordigd door de eilandsraad, een bestuurscollege en de eilandgedeputeerden. De zelfstandige landen binnen het Koninkrijk hebben een eigen regering. Zij kunnen derhalve hun eigen wetgeving tot stand brengen, wijzigen en uitvoeren.

De landen en openbare lichamen van de voormalig Nederlandse Antillen kennen alle hun eigen belastingwetgeving. Zonder specifieke wetgeving zou de belastingwetgeving van Nederland rechtstreeks van toepassing zijn op Caribisch Nederland. Om de Nederlandse wetgeving integraal van toepassing te laten zijn op deze diverse landsgebieden werd echter onwenselijk geacht. Door de geografische ligging en de afwijkende economische omstandigheden is derhalve een eigen belastingwetgeving opgesteld. Geheel eigen is deze wetgeving evenwel niet te noemen; de wetteksten zijn veelal gebaseerd op de Nederlandse wetgeving en ook de Nederlandse Belastingdienst draagt bij aan de uitvoering van de wetgeving.

Gezien het feit dat de belastingwetgeving afwijkt van de Nederlandse wetgeving zijn ook eigen fiscale faciliteiten terug te vinden in de belastingwetgeving. Zo kent Curaçao onder andere een offshore regime voor de winstbelasting³ (dat in 2019 vervalt), kan er gebruik gemaakt worden van een vrijgestelde vennootschap⁴ en bestaat er de penshono-regeling⁵. Tevens kennen de zelfstandige landen van het Koninkrijk een tonnageregime⁶ voor een gunstige fiscale behandeling van scheepvaarttransport. Daarnaast zijn er ter stimulering van de economie vele niet-fiscale maatregelen getroffen om investeringen aan te trekken. Zo is op Curaçao recentelijk de ‘Investors Permit 2014’⁷ ingevoerd. Deze regeling moet ervoor zorgen dat investeerders gemakkelijker een verblijfsvergunning verkrijgen op het eiland indien zij aldaar willen investeren. Aanvullende fiscale maatregelen ontbreken echter (vooralsnog) in samenhang met de ‘Investors Permit 2014’ wat ten koste kan gaan van de aantrekkelijkheid van het vestigingsklimaat.

Van oudsher kenden de Nederlandse Antillen een aantrekkelijk vestigingsklimaat. Diverse belastingstructuren om onder meer de hoge belasting te ontwijken in de Verenigde Staten liepen

³ Landsverordening op de winstbelasting 1940 (offshore).

⁴ Artikel 1A lid 1 onderdeel f, Landsverordening op de winstbelasting 1940.

⁵ Artikel 23B-23^E, Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943.

⁶ Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

⁷ Ministeriële-beschikking van 26 september 2014, nr. 2014/045495.

via de Nederlandse Antillen. Om voornamelijk die reden is Curaçao, toen nog onderdeel van de Nederlandse Antillen, in de sector van offshore vennootschappen een grote speler geweest. Zo waren er rond 1995 om en nabij 21.000 offshore vennootschappen gevestigd in Curaçao, alleen al vanwege het aantrekkelijke fiscale klimaat.⁸ In de voorbije jaren is dit aantal echter aanzienlijk afgenomen door de aangepaste belastingwetgeving. Toch wil Curaçao zich profileren als een aantrekkelijk land voor bedrijven vestigings- c.q. woonland. Hiertoe zou mede de financiële sector gestimuleerd dienen te worden. De financiële sector is altijd van groot belang geweest voor Curaçao. Zelfs nu het aantal offshore vennootschappen is gedaald en de populariteit van Curaçao op het gebied van financiële dienstverlening is afgenomen levert de financiële sector de grootste bijdrage aan het Bruto Binnenlands Product gevolgd door de handelssector.⁹ Onder andere om deze reden worden er diverse, zowel fiscale als niet-fiscale, initiatieven genomen om bedrijven en investeerders naar het eiland te lokken.¹⁰ Hiermee poogt men uiteindelijk de economie van Curaçao te laten groeien.

Met de afschaffing van de diverse faciliteiten komt de fiscale aantrekkelijkheid van Curaçao in gevaar. Uit diverse rapporten blijkt echter dat er nog vele mogelijkheden zijn voor Curaçao om diens positie voor economische dienstverlening te verstevigen.¹¹ Dit kan worden bewerkstelligd door het aanpassen van onder andere de fiscale wetgeving. Indien Curaçao haar positie internationaal aantrekkelijker wil maken dienen er echter niet alleen aanpassingen gemaakt te worden in diens nationale wetgeving. Ook internationale verdragen en voorkoming van dubbele belasting zullen tegen het licht gehouden moeten worden. Tegelijkertijd bestaat de wens op de eilanden om ook te voldoen aan de internationale maatstaven om niet aangemerkt te worden als belastingparadijs. Bij nieuwe regelingen zal derhalve rekening gehouden moeten worden met de richtlijnen die door de OESO zijn gepubliceerd.¹² Tevens is er recent een onderzoek¹³ gepubliceerd door de OESO waarin het juridische raamwerk van Curaçao is getoetst.

⁸ C.D. Schaap, *Bestrijding money laundering met aandacht voor de Nederlandse-Antilliaanse en Arubaanse regelgeving*, NIBE katern (30), 1995.

⁹ TAC, *Strategies for sustainable long term economic development in Curacao*, Ministry of General Affairs, 2013.

¹⁰ Zie onder andere: "Investors Permit 2014", Ministeriële-beschikking van 26 september 2014, no 2014/045495 en Aanpassing Tonnageregime, Landsverordening van de houdende wijziging van de Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

¹¹ Onder andere: *Advisory Committee: Shipping en Advisory Committee: Aircraft registration* door CIFA (Curaçao International Financial Association).

¹² OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

Het internationale belang is groot voor Curaçao omdat zij, evenals vele andere kleine eilanden, voor een groot deel afhankelijk is van internationale handel. Indien zij de inkomens van haar bewoners op peil wil houden en de levensstandaard wil verbeteren zal zij haar positie ten opzichte van andere landen moeten verbeteren. Hierdoor kan het land opklimmen in de “value chain” en haar welvaart vergroten.¹⁴

De fiscale faciliteiten worden met name in het leven geroepen om de economische basis van Curaçao te verstevigen en te zorgen voor meer werkgelegenheid. Ondanks dat deze diverse maatregelen zijn ingevoerd is de economische groei van Curaçao zeer beperkt gebleven. In de afgelopen 20 jaar was de gemiddelde economische groei slechts 0,1% daar waar de gemiddelde groei in de omgeving van Curaçao op 2,2% ligt.¹⁵ Het rapport dat door de TAC is opgesteld om de economische situatie van Curaçao in beeld te brengen bracht een aantal aspecten aan het licht die aan de basis liggen van de beperkte economische groei op Curaçao. De investeringen die worden gedaan in de economie zijn in Curaçao hoog, echter leidt dit tot een zeer beperkte invloed op de economie van Curaçao. Dit duidt volgens de onderzoekers op het feit dat er weinig efficiënte investeringen worden gedaan te Curaçao. Volgens hen komt dit door een gebrek aan winstgevende mogelijkheden op het eiland. De onderliggende oorzaken die worden genoemd zijn onder andere de slechte productiviteit in relatie tot vaardigheden van de bevolking die slecht aansluiten op de vraag, de houding en perceptie en de regelgeving op het eiland.

Het land lijkt dan ook zeer gebaat bij een toename van buitenlandse investeringen om de economie te stimuleren. Hierdoor zal ook de levensstandaard op het eiland stijgen om zo tot een hogere welvaart te komen. In deze scriptie zal worden ingegaan op de vraag of de huidige fiscale faciliteiten daadwerkelijk het effect hebben waarvoor zij in het leven zijn geroepen. Zijn deze faciliteiten efficiënt en doelmatig of zou Curaçao zich met andere (aanvullende) faciliteiten beter op de kaart kunnen zetten?

¹³ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Curaçao 2015: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, 2015.

¹⁴ TAC, *Strategies for sustainable long term economic development in Curacao*, Ministry of General Affairs, 2013.

¹⁵ TAC, *Strategies for sustainable long term economic development in Curacao*, Ministry of General Affairs, 2013.

1.2 Onderzoeksvraag:

In deze scriptie staat de volgende onderzoeksvraag centraal:

- *Op welke manier kan Curaçao de fiscale wetgeving aantrekkelijker maken voor vestiging door (onderdelen van) internationale ondernemingen?*

Bij de beantwoording van deze hoofdvraag worden in deze scriptie diverse aspecten behandeld. Behalve de (eventuele) aanpassing van de huidige faciliteiten wordt ook stilgestaan bij mogelijke nieuwe faciliteiten. Het is daarbij van belang dat de belastingfaciliteiten effectief zijn en daadwerkelijk gunstige omstandigheden creëren voor ondernemers om te investeren in Curaçao. Ook komen de internationale aspecten van de huidige fiscale wetgeving in het onderzoek aan de orde gezien de grote afhankelijkheid van het buitenland voor Curaçao. Deze aspecten worden door middel van de volgende deelvragen onderzocht:

- *Wat is de ontstaansgeschiedenis van het (ei)land Curaçao en hoe heeft de belastingwetgeving zich ontwikkeld?”*

Curaçao kent een bijzondere positie en geschiedenis binnen het Koninkrijk. In het verleden hebben deze ontwikkelingen op zowel staatkundig als op fiscaal gebied gezorgd voor veranderingen. Bij de beantwoording van deze deelvraag wordt stilgestaan bij de effecten van gewijzigde verhoudingen in het verleden.

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*

Om een goed beeld te krijgen van de huidige belastingfaciliteiten worden enkele van deze faciliteiten aan een analyse onderworpen. De belastingfaciliteiten die worden besproken zijn: het tonnageregime, de Tax-holiday wetgeving en de Economische Zone. Aan de hand van de analyse komen de mogelijke tekortkomingen naar voren. Het is daarbij van belang dat de wetgeving daadwerkelijk zorgt voor gunstige faciliteiten voor ondernemingen. Tevens is het van belang dat de faciliteiten daadwerkelijk zorgen voor extra investeringen en er geen misbruik van wordt gemaakt door (internationale) ondernemingen.

- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren?*

In navolging van de analyse wordt er op basis van de tekortkomingen ingegaan op de mogelijkheid voor eventuele verbeteringen van de faciliteiten. Naast eventuele oplossingen voor tekortkomingen in de bestaande faciliteiten worden er ook aanvullende aanbevelingen gedaan om de faciliteiten daar waar mogelijk aantrekkelijker te maken.

- *Met behulp van welke nieuw te ontwikkelen fiscale faciliteiten kan Curaçao aantrekkelijker worden gemaakt voor investeringen door internationale ondernemingen?*

Bij deze deelvraag wordt ingegaan op welke aanvullende faciliteiten er nog mogelijk zijn voor Curaçao waar momenteel geen faciliteiten voor bestaan. Ook wordt enige aandacht besteed aan algemene aspecten van de (fiscale) wetgeving die relevant zijn voor internationale ondernemingen.

1.3 Toetsingscriteria

De huidige faciliteiten in de Curaçaose belastingwetgeving worden in algemene zin beschouwd. Voor ondernemingen wordt bekeken wat de mogelijkheden zijn om gebruik te maken van eventuele aantrekkelijke regelingen in de belastingwetgeving. Er wordt getoetst of deze faciliteiten doeltreffend zijn. Daarbij is het van belang dat met een belastingfaciliteit ook daadwerkelijk het beoogde doel wordt bereikt. Tevens wordt daarbij gekeken naar de uitvoerbaarheid vanuit het oogpunt van zowel de investeerder/onderneming, alsmede voor de fiscus en andere betrokken partijen van publieke organisaties. Op basis van deze analyse worden, waar nodig, voorstellen voor aanpassing gedaan die zowel concurrerend zijn en in lijn zijn met de internationale richtlijnen. Een voorstel tot nieuwe belastingwetgeving of aanpassing dient te worden getoetst aan internationale richtlijnen. Hierbij kan worden gedacht aan het OESO modelverdrag, de BEPS actiepunten¹⁶ van de OESO en de Code of Conduct van de EU¹⁷. De huidige belastingfaciliteiten van Curaçao worden getoetst aan de voor het land relevante richtlijnen. Bovendien moet een mogelijke faciliteit leiden tot een aantrekkelijker belastingpositie voor een investeerder ten opzichte van diens positie bij toepassing van de huidige wetgeving.

¹⁶ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

¹⁷ ECOFIN, *Conclusies van de Raad van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid*, 98/C 2/01.

1.4 Opzet

Allereerst wordt de algemene geschiedenis van de gewijzigde verhoudingen binnen het Koninkrijk besproken. Daarbij ligt de focus op de geschiedenis van Curaçao. In de afgelopen jaren zijn er diverse ontwikkelingen (staatkundig en fiscaal) geweest. Deze worden chronologisch uiteengezet.

In de drie hierop volgende hoofdstukken worden de volgende twee deelvragen besproken:

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*
- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren?*

Het derde hoofdstuk behandelt in het kader van deze deelvragen het tonnageregime op Curaçao. Hierop volgend wordt in het vierde hoofdstuk ingegaan op de Economische Zone. De derde belastingfaciliteit, de “Tax-Holiday” wetgeving, wordt in hoofdstuk vijf besproken aan de hand van de twee bovenstaande deelvragen. Bij deze drie hoofdstukken komen naast de nationale aspecten ook de internationale aspecten van de benoemde belastingfaciliteiten aan de orde.

De laatste deelvraag wordt in hoofdstuk zes besproken. Hierbij wordt aandacht geschonken aan mogelijke extra faciliteiten evenals mogelijke andere aspecten waar de mogelijke verbeteringen zijn te behalen op fiscaal gebied.

Hoofdstuk zeven bevat de conclusie waarin antwoord wordt gegeven op de deelvraag. In dit hoofdstuk worden de mogelijke aanbevelingen die in de voorgaande hoofdstukken zijn gedaan samengevat.

1.5 Onderzoeksmethode

Er wordt onderzoek gedaan door middel van een literatuuronderzoek. Dit beslaat zowel vakliteratuur, boeken als parlementaire geschiedenis. Ook wordt gebruik gemaakt van (recent) gepubliceerde rapporten op het gebied van de verbetering van het economisch klimaat op

Curaçao.¹⁸

1.6 Afbakening

In deze scriptie wordt stilgestaan bij de fiscale wetgeving op Curaçao. Bezien het feit dat de wetgeving, met name de achtergrond, veelal gelijkloënd is aan andere zelfstandige landen van de Nederlandse Antillen zal waar nodig de geschiedenis van de overige eilanden in het Caribisch gedeelte van Nederland als geheel worden besproken. De focus ligt wel op de specifieke wetgeving die Curaçao kent. Eventuele fiscale faciliteiten direct gericht op natuurlijke personen worden niet onderzocht meegenomen evenals de lokale heffingen waaronder de onroerende zaak belasting. De focus ligt op de mogelijkheden voor ondernemingen die onder andere voortvloeien uit de Wet op de Winstbelasting en de daarmee samenhangende regelingen.

¹⁸ Onder andere: TAC, *Strategies for sustainable long term economic development in Curacao*, Ministry of General Affairs, 2013 en CIFA, *Advisory Committee: Shipping, 2014* en CIFA, *Advisory Committee: Aircraft registration*, 2014.

Hoofdstuk 2 Geschiedenis

2.1 Inleiding

Van de voormalig Nederlandse Antillen is Curaçao het grootste eiland. Het eiland beslaat 444 km² en had op 1 januari 2014 154.843 inwoners¹⁹. Curaçao heeft daarmee de meeste inwoners van de (ei)landen in het Caribisch gedeelte van het Koninkrijk. De staatkundige verhoudingen in de Nederlandse Antillen zijn in de afgelopen eeuwen aan diverse veranderingen onderhevig geweest.

Het eiland Curaçao kent een bewogen geschiedenis als voormalige kolonie van onder andere Nederland. Derhalve is voor een goed begrip van de verhoudingen ten opzichte van het Nederlandse belastingrecht de (recente) geschiedenis van Curaçao van belang. In dit hoofdstuk wordt deze staatkundige geschiedenis besproken. Omdat de zes eilanden²⁰ in het Koninkrijk een zelfstandig land, de Nederlandse Antillen, vormden is de geschiedenis van deze eilanden veelal gelijklopend en wordt derhalve als geheel besproken. Tevens bevat dit hoofdstuk een samenvatting van de vorming van het belastingstelsel op Curaçao en de Nederlandse Antillen. Omdat de eilanden lange tijd een gezamenlijke belastingwetgeving kenden is de fiscale geschiedenis grotendeel hetzelfde. Veelal wordt bij de huidige fiscale wetgeving nog steeds de basis uit de tijd van de Nederlandse Antillen gebruikt en komt het onderliggende gedachtegoed van de wetgeving op de diverse eilanden voor een belangrijk gedeelte overeen.

De subvraag die in dit hoofdstuk centraal staat is derhalve:

Wat is de ontstaansgeschiedenis van het (ei)land Curaçao en hoe heeft de belastingwetgeving zich ontwikkeld?"

Daarbij zal allereerst aandacht worden besteed aan de staatkundige geschiedenis van de Nederlandse Antillen, en daarmee Curaçao. Vervolgens zal de fiscale geschiedenis kort worden besproken om een goed beeld te kunnen vormen van de totstandkoming van haar

¹⁹ Central Bureau of Statistics Curacao, 2014.

²⁰In eerste instantie bestonden de Nederlandse Antillen uit zes eilanden: Aruba, Bonaire, Curaçao, Saba, St. Eustatius en St. Maarten. Toen Aruba een zelfstandige status verwierf bestonden de Nederlandse Antillen nog uit slechts vijf eilanden.

belastingwetten.²¹ Daarna wordt de economische ontwikkeling van Curaçao in de afgelopen jaren kort beschreven.

2.2 Staatkundige geschiedenis

Het (ei)land Curaçao behoorde zo'n 370 jaar geleden nog niet tot het Koninkrijk. Pas in 1634 kwam het in Nederlandse handen; voordien was het in het bezit van Spanje.²² De huidige hoofdstad Willemstad werd rond 1650 gesticht door de Hollanders. De eilanden St. Maarten, St. Eustatius en Saba werden tussen 1630 en 1640 onderdeel van het Koninkrijk. In de jaren daaropvolgend werden in 1648 bij de Vrede van Munster naast Curaçao ook Bonaire en Aruba aan de Hollanders toebedeeld. Tot 1800 vielen de zes eilanden onder het bestuur van de West Indische Compagnie ("WIC"). In de periode tot 1816 gingen de eilanden tweemaal (in 1800 en 1807) verloren aan de Engelsen. Vanaf 1815 werden de eilanden in verdeeld in twee koloniën:

- Curaçao, Bonaire en Aruba ("De Benedenwindse Eilanden")
- St. Maarten, St. Eustatius, Saba ("De Bovenwindse Eilanden")

Na de officiële afschaffing van de slavernij in 1863 verkregen in 1866 de Nederlandse koloniën voor het eerst een vorm van zelfbestuur.²³ Dit betekende niet automatisch dat de eilanden het vanaf toen zelfstandig voor het zeggen kregen. Elk besluit door de Koloniale Raad kon eenvoudigweg door de Koning worden gewijzigd of geheel worden genegeerd.²⁴

In 1922 werd door middel van een wijziging in de Grondwet een meer gelijkwaardige status gegeven aan de Nederlandse eilanden in het Caribisch gebied. Zo werd in de Grondwet voorheen de term 'koloniën en bezittingen in andere werelddelen' gebruikt en vanaf 1922 volstond een omschrijving van de diverse grondgebieden van het gehele Koninkrijk. Hierin werden ook de bevoegdheden en de taakverdeling in opgenomen. Vanaf dat moment bestond het gehele Koninkrijk uit de zes eilanden uit het Caribisch gebied aangevuld met Nederlands-Indië en

²¹ In deze scriptie wordt de fiscale geschiedenis kort besproken. Voor een uitgebreide fiscale geschiedenis van Curaçao en de Nederlandse Antillen verwijs ik naar het boek van F. Metry getiteld: *Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen*, De Curaçaose Courant, Willemstad (Curaçao), 2006.

²² F. Metry, *Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen*, De Curaçaose Courant, Willemstad (Curaçao), 2006.

²³ Invoering van de Koloniale raad door middel van het Regeringsreglement.

²⁴ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

Suriname. Een daarop volgende belangrijke wijziging werd in 1936 doorgevoerd die invulling gaf aan een volksvertegenwoordiging voor de voormalig koloniën. Deze kreeg, ondanks dat de naam koloniën reeds in 1922 werd geschrapt, de naam de nieuwe Koloniale Raad mee.²⁵

Na de Tweede Wereldoorlog werden de Benedenwindse en Bovenwindse eilanden gezamenlijk officieel als separaat land binnen het Koninkrijk opgenomen. De zes eilanden gingen sindsdien als het autonome land ‘Nederlandse Antillen’ door binnen het Koninkrijk.

Belangrijke gebeurtenissen in de geschiedenis van de Nederlandse Antillen waren de Ronde Tafel Conferenties (RTC) in 1981 en 1983. De verschillen tussen de eilanden kwamen steeds sterker naar voren waardoor een eenheid als Nederlandse Antillen niet langer houdbaar bleek. In 1981 gaf Nederland dan ook officieel goedkeuring voor het uiteengaan van de eilanden. Aruba was het eerste (ei)land dat hieraan invulling wilde geven. Op 1 januari 1986 werd Aruba een zelfstandig land binnen het Koninkrijk,²⁶ welke status tot op de dag van vandaag bestaat. Opvallend is dat Aruba eerst het streven had volledig onafhankelijk te worden maar dat de Regering van Aruba dit streven uiteindelijk in 1991 liet varen.²⁷

Curaçao gaf in 1990 aan ook te streven naar een onafhankelijke positie binnen het Koninkrijk. Een gezamenlijke toekomst met de andere eilanden in het Caribisch gebied zag men ook op Curaçao niet zitten.²⁸ Mijn inziens heeft Curaçao hier verstandig aan gedaan. Ondanks het feit dat ze los wilden van de andere eilanden, en Nederland, was dat naar mijn mening geen reëel streven. Het eiland Curaçao is te klein en te afhankelijk van andere landen om alles alleen aan te kunnen. Bovendien is het aantal inwoners op de eilanden te klein om voor elk eiland een aparte regering in het leven te roepen. Dit zou zeer kostbaar zijn en ten koste gaan aan de uitgaven ten behoeve van haar inwoners. Daarnaast heeft Curaçao belang bij het feit dat zij kan terugvallen op Nederland. Nederland kan bijdragen aan een solide economische basis en een goede welvaart voor de bevolking op de eilanden. Dit blijkt ook uit het later onderzoek dat ten grond ligt aan de veranderingen op “10-10-10”. In dat onderzoek wordt door de eilanden aangegeven dat zij het

²⁵ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

²⁶ Kamerstukken II 1982-1983, 17 816, nr. 1, par 4-5

²⁷ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

²⁸ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

Koninkrijksverband belangrijk vinden voor de rechtszekerheid, veiligheid en stabiliteit die het met zich meebrengt.

De vorming van de huidige verhoudingen tussen het Koninkrijk en de Nederlandse Antillen werd in 2004 in gang gezet. Bij diverse referenda kregen de bewoners van alle zes de eilanden de mogelijkheid zich uit te laten over de toekomst van de eilanden. Zij konden kiezen in welke vorm de eilanden verder moesten gaan al dan niet verbonden met het Koninkrijk. Tevens werd er gelijktijdig een advies opgesteld door Commissie-Jesurun die gemeenschappelijk was ingesteld door de Nederland-Antilliaanse regering en de Nederlandse overheid. Door deze werkgroep²⁹ werd geconcludeerd dat de huidige situatie waarin er een dubbele bestuurslaag bestond niet langer werkbaar was en te inefficiënt werkte om maatschappelijk vraagstukken op te lossen. Deze vraagstukken omvatten onder andere: armoedebestrijding, onveiligheid, economische ontwikkeling en de beheersing van de openbare financiën. Deze staatkundige problemen speelden op twee niveaus. Het is gewenst dat er meer maatwerk per (ei)land ontstaat in de bestuurlijke en financiële verhoudingen, zowel onderling als in het Koninkrijksverband. Dit komt door de verschillen in omvang en bestuurlijke draagkracht.³⁰ Toch werd gesteld dat er op enkele punten wel samenwerking tussen de eilanden moest blijven bestaan; dit betrof onder andere het gemeenschappelijk Hof van Justitie, en de Centrale Bank³¹. Uiteindelijk werd er tijdens conferenties in 2004 en 2005 de start van de wijziging van de staatkundige verhoudingen ingeluid.³²

Sinds 10 oktober 2010 (“10-10-10”) bestaat het Koninkrijk der Nederlanden uit vier landen en drie openbare lichamen. In totaal beslaat het Koninkrijk der Nederlanden ongeveer 38.000 km². Naast het in Europa gelegen Nederland behoren sinds 10-10-10 als zelfstandig land de eilanden Aruba, Curaçao en Sint Maarten (de ACS) tot het Koninkrijk. Daarnaast zijn Bonaire, Sint Eustatius en Saba (de BES) sindsdien drie openbare lichamen binnen het land Nederland. De officiële benaming voor de BES-eilanden is sinds “10-10-10” Caribisch Nederland, waarover tot

²⁹ Werkgroep Bestuurlijke en Financiële Verhoudingen Nederlandse Antillen, *Nu kan het... nu moet het! (Awor por ban p'e!)*, 2004.

³⁰ Werkgroep Bestuurlijke en Financiële Verhoudingen Nederlandse Antillen, *Nu kan het... nu moet het! (Awor por ban p'e!)*, 2004.

³¹ De BES eilanden vallen onder De Nederlandse Bank; Curaçao en St. Maarten hebben een gezamenlijke centrale bank en munt. Aruba heeft eveneens een eigen centrale bank.

³² De Ronde Tafel Conferentie van 2005 (Curacao), Miniconferentie van 2006 (Den Haag).

het laatste moment nog discussie bestond.³³ De ACS functioneren als zelfstandige landen met een eigen regering. Deze eilanden vallen, evenals de BES, echter wel onder het Koninkrijk. Derhalve heeft Nederland de mogelijkheid om de Gouverneur van de betreffende eilanden een aanwijzing te geven indien zij vindt dat dit nodig is. Recent is dit nog gebeurd bij de vorming van de regering op St. Maarten. Omdat dit deed denken aan de tijd van de Koloniale Raad ontstond er veel verzet tegen een dergelijke aanwijzing.

2.3 Fiscale geschiedenis³⁴

Het begin van het moderne fiscale stelsel van de Nederlandse Antillen is terug te leiden naar 1908.³⁵ Het gehele fiscale stelsel werd toen door Pieter de Jocheere herzien.³⁶ Hij probeerde indertijd met de introductie van het nieuwe fiscale stelsel meer eenheid te brengen in de tot op dat moment verschillende belastingstelsels op de Nederlandse Antillen. De afzonderlijke wettelijke regelingen op de onderscheiden eilanden werden derhalve introkken. Opvallend is dat enkele wetten zoals de Successiebelastingverordening 1908 en de Overdrachtsbelastingverordening 1908 nog steeds in werking zijn op Curaçao. Voor het toentertijd opgezette belastingstelsel van de Nederlandse Antillen is zoveel mogelijk aansluiting gezocht bij de Nederlandse fiscale wetgeving.³⁷

In 1909 traden 18 nieuwe landsverordeningen in werking en werden 20 oude landsverordeningen buiten werking gesteld.³⁸ In de jaren daarna tot het einde van de Tweede Wereldoorlog werd het fiscale beleid voornamelijk bepaald door de economische gevolgen van de Eerste Wereldoorlog.³⁹ De introductie van onder andere de Petroleumraffinaderijbelasting⁴⁰ op 1

³³ Wouters. Van K3 via de BES-eilanden naar Caribisch Nederland: de geboorte van een nieuw fiscaal stelsel. Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/07/08.2.

³⁴ Omwille van de omvang zijn slechts enkele aspecten uit de recente fiscale geschiedenis opgenomen. Voor een volledige geschiedenis van de belastingen op de Curaçao en de Nederlandse Antillen verwijs ik naar *De Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen* van Faroe Metry.

³⁵ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

³⁶ F. Metry, *Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen*, De Curaçaoose Courant, Willemstad (Curaçao), 2006.

³⁷ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

³⁸ P.B. 1908, nr. 26, inwerkingtreding bij P.B. 1908, nr. 61

³⁹ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

augustus 1915 moest de terugvallende inkomsten voor de overheid opvangen. Deze belasting werd echter in juni 1933 weer ingetrokken en later vervangen door een fictieve winstbepaling voor oliemaatschappijen.⁴¹ De olie-industrie was, en is tot op heden, een belangrijke motor van de economie op Curaçao. Ten tijde van de wereldoorlogen was de raffinaderij een strategisch punt voor de geallieerden. De Isla-raffinaderij (voormalig Shell-raffinaderij) zorgde voor een stabiele aanvoer van brandstoffen aan de geallieerden. Vanuit de Nederlandse Antillen werd ruim 50% van de brandstof voor de geallieerden aangevoerd.⁴² De fictieve winstbepaling voor oliemaatschappijen werd overgenomen toen de Landsverordening op de Winstbelasting in 1940 werd geïntroduceerd.⁴³ Onder deze Winstbelasting vielen ‘lichamen’; de heffing was de vervanging van de Inkomstenbelastingverordening 1906. Voor natuurlijke personen werd in 1943 de Landsverordening op de Inkomstenbelasting 1943 van kracht. Tot op heden zijn de Landsverordening op de Winstbelasting 1940 en de Landsverordening op de Inkomstenbelasting 1943 nog steeds van toepassing, zij het met diverse wijzigingen.

Tijdens, en met name net voor, de Tweede Wereldoorlog verplaatsten diverse in Nederland gevestigde bedrijven hun statutaire zetel naar de Nederlandse Antillen. Hiermee konden zij hun gelden verplaatsen naar de Nederlandse Antillen en daarmee (beperkt) veiligstellen tegen mogelijke inbeslagname door de bezetter. Omdat er onder de werking van de BRK geen belasting werd geheven van de bedrijven lijkt dit de trustsector in gang te hebben gezet.⁴⁴

In de jaren na de oorlog konden diverse maatschappijen, zoals scheepvaartmaatschappijen en verzekerings- en houdstermaatschappijen, gebruik maken van diverse gunstige fiscale faciliteiten en vrijstellingen. Deze omvatten onder ander de invoering van een fictieve winst voor buitenlandse verzekeringsbedrijven en de instelling van een deelnemingsvrijstelling van 90%.⁴⁵ In latere jaren werd dit verder uitgewerkt in concrete wetgeving zoals de offshore- en rullingwetgeving die nog steeds bestaat. Dit resulteerde in de jaren tussen 1975 en 1995 in een belastingopbrengst van ongeveer Naf. 4.5 miljard voortvloeiend uit het offshore regime, de

⁴⁰ P.B. 1915, nr. 46.

⁴¹ P.B. 1938, nr. 21.

⁴² F. Metry, *Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen*, De Curaçaoese Courant, Willemstad (Curaçao), 2006.

⁴³ P.B. 1940, nr. 43.

⁴⁴ F.A.G. van den Berg, *The Dutch Trust Industry Facts & Figures*, SEO Economic Reserach, 2008.

⁴⁵ P.B. 1951, nr. 88.

scheepvaartregelingen en de regelingen voor verzekeringsactiviteiten.⁴⁶ De aantrekkelijkheid van de Nederlandse Antillen als vestigingsjurisdictie voor deze vennootschappen werd volgens Kavelaars e.a. versterkt door de invoering van de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK). Van cruciaal belang was het nul-procent tarief op deelnemingsdividenden. Om de sterke fiscale positie te behouden werd er ook de nodige aandacht besteed aan de internationale aspecten van de Nederlands-Antilliaanse wetgeving. Zo werden enkele verdragen ter voorkoming van dubbele belastingen die Nederland reeds had afgesloten uitgebreid tot de Nederlandse Antillen.⁴⁷⁴⁸

Een andere belangrijke ontwikkeling ter bevordering van de internationale handel en industrie was de introductie van de Vrije zones. Hiertoe werd in 1956 een ontwerp ingediend.⁴⁹ De voordelen die voor de Nederlandse Antillen hieruit voort moesten vloeien waren onder andere het scheppen van extra werkgelegenheid, de toename van lading die door de sloop- en luchtvaart aan land werd gebracht en de toename van de belastinginkomsten door de toename van de vestiging van vennootschappen op de eilanden. Tot 1983 werden de vennootschappen die gevestigd waren in de Vrije zones slechts belast met een winstbelastingtarief van één derde van het reguliere winstbelastingtarief. Deze faciliteit bestaat momenteel in de huidige wetgeving nog steeds onder de naam Economische Zones⁵⁰ en zal nader worden besproken in hoofdstuk 5.

Medio jaren negentig van de vorige eeuw werden enkele belangrijke wijzigingen doorgevoerd in de BRK. Hierin werd onder andere een antimisbruikregeling opgenomen ter voorkoming van puur kunstmatige constructies via de Nederlandse Antillen. Door opname van deze antimisbruikregeling werd het niet langer mogelijk om kunstmatige constructies via Nederland met de Nederlandse Antillen op te zetten. Tevens kwam het 0% tarief op dividendbelastingen onder de BRK te vervallen. Inmiddels was in 1991 in de EU op basis van de Moederdochterrichtlijn het 0% tarief geïntroduceerd op dividenduitkeringen tussen concernvennootschappen. Deze ontwikkelingen hebben er aan bij gedragen dat Curaçao flink terrein verloor als vestigingsplaats voor houdstervenootschappen. Deze altijd al voor Curaçao

⁴⁶ E. de Haan, *De economische ontwikkeling van Curaçao tussen 1969 en 1995. Hoofdstuk 'Overheid en beleid sinds mei 1969*, 1999.

⁴⁷ F. Metry, *Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen*, De Curaçao Courant, Willemstad (Curaçao), 2006.

⁴⁸ Onder andere met de Verenigde Staten, Groot-Brittannië en Denemarken (Metry, 2006)

⁴⁹ F. Metry, *Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen*, De Curaçao Courant, Willemstad (Curaçao), 2006.

⁵⁰ Landsverordening economische zones 2000.

belangrijke financiële sector verloor steeds meer terrein. Naast de voorgenoemde gebeurtenissen werden er ook op het terrein van vermogende particulieren maatregelen genomen. Deze maatregelen hadden als effect dat onder vermogende particulieren Curaçao minder aantrekkelijk werd en daarmee kreeg de financiële sector nog een klap te verduren.

In december 2001 werd het Nieuw Fiscaal Raamwerk (NFR) geïntroduceerd in Curaçao. Hiermee werd tegemoetgekomen aan de wensen van diverse internationale organisaties (waaronder de EU en de OESO) om ongewenste belastingfaciliteiten tegen te gaan. Hierdoor werd voorkomen dat de Nederlandse Antillen en Aruba op de zwarte lijst van de OESO werden geplaatst wat desastreus zou zijn geweest voor de internationale investeringen en handel in deze landen. Een officiële bestempeling tot belastingparadijs werd afgewend. De consequentie van de introductie van het NFR was dat enkele gunstige belastingfaciliteiten verloren gingen. Het offshore-regime werd niet langer gefaciliteerd, al is deze faciliteit nog toe te passen voor bestaande situaties bij boekjaren die aanvangen tot 1 juli 2019.⁵¹ Met de introductie van het NFR werd de fiscale wetgeving echter ook uitgebreid. Zo werd de deelnemingsvrijstelling ingevoerd, werd het mogelijk om een fiscale eenheid te vormen en is een, weliswaar beperkte, bedrijfsfusievrijstelling aan de belastingwetgeving toegevoegd. Deze faciliteiten werden veelal gebruikt door internationale concerns.

Na de wijzigingen van de staatkundige verhoudingen op 10-10-10 is de fiscale wetgeving in essentie gehandhaafd; alleen de BES hebben te maken gekregen met een geheel nieuw fiscaal stelsel. Momenteel zijn er op de ACS-eilanden diverse trajecten gaande waarin de bestaande fiscale wetgeving individueel wordt aangepast. Zo is in Curaçao recentelijk de grondbelasting vervangen voor een onroerendzaakbelasting. Ondanks dat de ACS-eilanden nu elk een zelfstandige status hebben blijft er tussen de eilanden een nauwe samenhang bestaan.

Verder wordt op alle (ei)landen teruggegrepen op Nederlandse jurisprudentie indien er geen relevante uitspraak voor handen is van de Raad van Beroep. Bovendien kent Curaçao, evenals de andere (ei)landen van het Koninkrijk, geen eigen belastingrechters en worden derhalve belastingrechter ingevlogen vanuit Nederland om te oordelen over belastingzaken. Wel treedt een lokale rechter, niet gespecialiseerd in belastingen, op als voorzitter. Een belangrijke

⁵¹ Aanhef, Landsverordening op de winstbelasting 1940, P.B. 1940, nr. 34.

ontwikkeling die momenteel gaande is in de belastingrechtspraak is de ontwikkeling van een hogere rechterlijke instantie. Het is nu nog slechts mogelijk om eenmaal in beroep (eerste aanleg) te gaan tegen een beschikking of besluit. Indien een belastingplichtige vervolgens tegen deze uitspraak in hoger beroep wenst te gaan is dit niet mogelijk omdat het ontbreekt aan een hogere instantie. Pas zeer recent is in Aruba de wetgeving omtrent de invoering hiervan aangenomen.⁵² Momenteel is de overheid op Curaçao bezig een dergelijk instantie gezamenlijk op te zetten met Sint Maarten. Dit proces gaat echter zeer traag en er lijkt daarom voorlopig nog geen schot te zitten in de oprichting van een tweede instantie. De samenwerking tussen Curaçao en Sint Maarten tekent wel de nauwe samenwerking die tot op heden nog steeds aanwezig is tussen alle (ei)landen.

De (ei)landen voeren alle hun eigen fiscale wetgeving en kennen diverse gunstige regimes ter stimulering van de economie in diens fiscale wetgeving. Zo wordt getracht buitenlandse investeerders aan te trekken door middel van fiscale investeringsfaciliteiten waaronder de Economische Zones (hoofdstuk 4) en de Tax Holiday wetgeving (hoofdstuk 5). De basis van een groot deel van de fiscale faciliteiten stamt uit de tijd van de Nederlandse Antillen. Zo bestaat de faciliteitenwetgeving op de meeste eilanden nog steeds. Daarnaast voeren de eilanden zelfstandig diverse nieuwe faciliteiten in of passen ze de bestaande faciliteiten aan. Zo wordt door Curaçao bijvoorbeeld beoogd om met de Investors-Permit, die investeerders bij een hoge investering direct een verblijfsvergunning vertrekt, investeringen vanuit het buitenland aan te trekken. Deze maatregel wordt echter tot op heden nog niet gestimuleerd door fiscale voordelen. Momenteel is Curaçao tevens bezig met een aanpassing van het tonnageregime. Hiermee hoopt Curaçao op een versterking van de economische basis en de havenfaciliteiten. Deze wijziging moet echter ook nog worden ingevoerd. Om concurrerend te worden zal Curaçao derhalve een aantrekkelijker regime moeten hanteren dan omliggende landen, zoals Panama en Barbados, van oudsher zeer populaire landen voor scheepsregistratie. De vernieuwing van het belastingstelsel en het verbeteren van de aantrekkelijkheid voor buitenlandse bedrijven kan rekenen op grote steun van

⁵² Landsverordening tot wijziging van de Landsverordening beroep in belastingzaken (A.B. 2001 nr. GT 12) in verband met de invoering van hoger beroep in belastingzaken (invoering hoger beroep in belastingzaken en aanbrengen technische verbeteringen).

diverse lokale organisaties. Zo zijn er door de Curaçao International Financial Services Association (CIFA)⁵³ en TAC⁵⁴ diverse onderzoeken en voorstellen gedaan om dit te stimuleren.

Ook op internationaal fiscaal gebied zijn er binnen de nieuw gevormde landen diverse veranderingen waar te nemen. Curaçao is al enige tijd bezig met het aangaan van uiteenlopende belastingverdragen, waaronder met Spanje en Venezuela en het aanpassen van de belastingregeling binnen het Koninkrijk (BRNC) en TIEA's. Deze wens bestaat al langere tijd in de economische sector van Curaçao om zo investeringen ook grensoverschrijdend fiscaal te faciliteren. Ook binnen het Koninkrijk vinden er momenteel diverse ontwikkelingen plaats waarmee bestaande regelingen ter voorkoming van dubbele belasting worden vernieuwd. Zo zal naar alle waarschijnlijkheid begin 2016 het nieuwe verdrag tussen Nederland en Curaçao in werking treden. Dit verdrag kent de vorm van een Rijkswet en is, in tegenstelling tot de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK), alleen geldig tussen Curaçao en Nederland. Naast de Belastingregeling tussen Nederland en Curaçao (BRNC) is men momenteel ook bezig met een verdrag tussen Nederland en Sint Maarten, de Belastingregeling tussen Nederland en Sint Maarten (BRNSM), en tussen Nederland en Aruba, de Belastingregeling tussen Nederland en Aruba (BRNA).

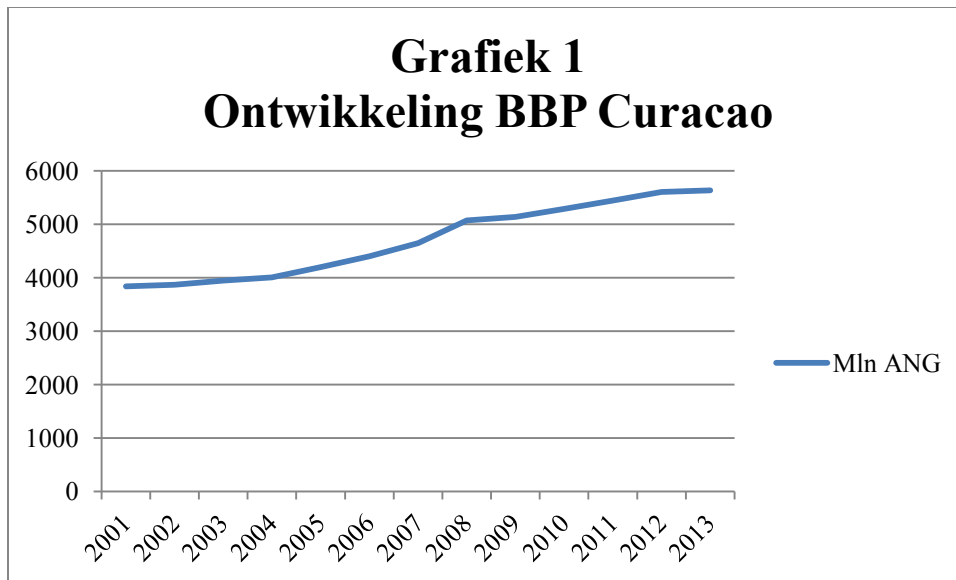
Dat de aanpassingen in de wetgeving hard nodig zijn blijkt wel uit de cijfers van het CBS te Curaçao en uit een recent onderzoek van de TAC in 2013. Door de TAC is onderzoek verricht naar de economie van Curaçao en hoe deze zich de komende jaren zou moeten gaan ontwikkelen en hoe deze ontwikkeling is geweest in de afgelopen jaren.

De economie van Curaçao is de afgelopen jaren gegroeid, maar de groei is zeer beperkt. Onderstaande Grafiek 1⁵⁵ geeft de ontwikkeling van het BBP van de afgelopen 10 jaar weer.

⁵³ *Advisory Committee: Shipping en Advisory Committee: Aircraft registration* door CIFA (Curaçao International Financial Association).

⁵⁴ TAC, *Strategies for sustainable long term economic development in Curacao*, Ministry of General Affairs, 2013.

⁵⁵ Central Bureau of Statistics Curacao, 2015.

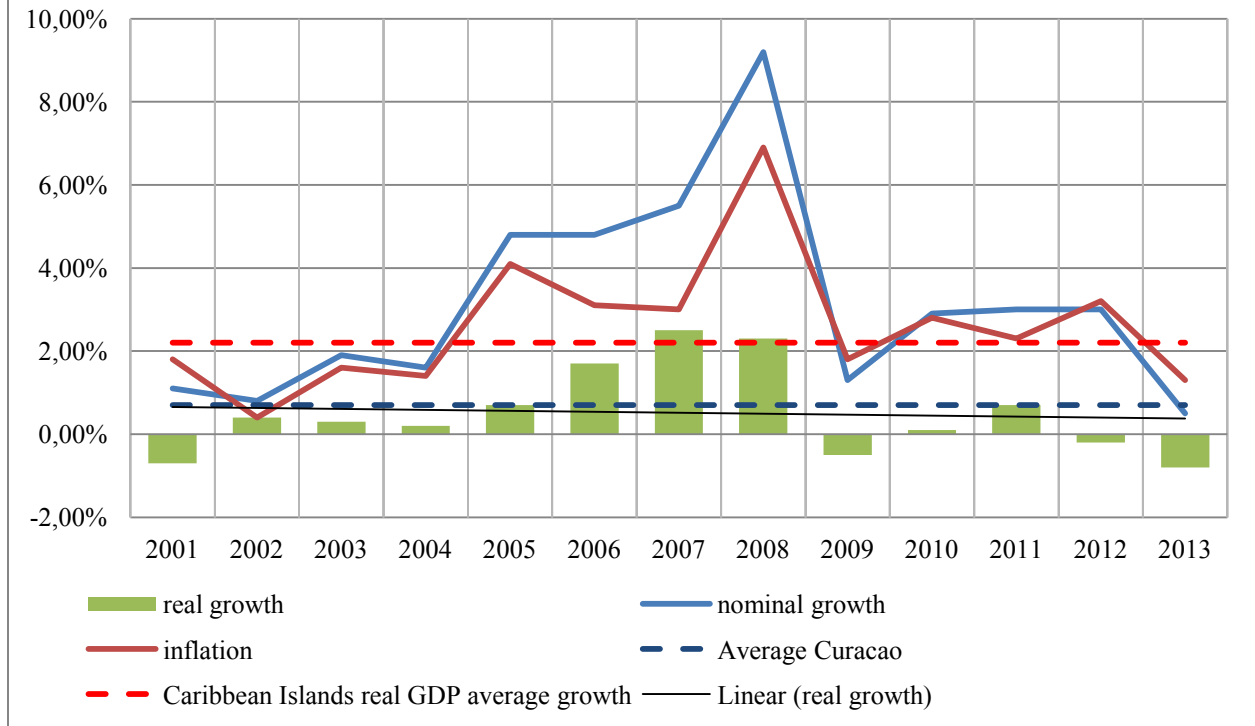


De omvang van het BBP is van 3836,8 miljoen gulden in 2011 gestegen naar 5635,4 miljoen gulden in 2013. Deze groei lijkt op het eerste gezicht positief. Echter wanneer dit wordt afgezet tegen de inflatie geeft dit een heel ander beeld zoals blijkt uit onderstaande grafiek 2.⁵⁶⁵⁷

⁵⁶ Central Bureau of Statistics Curacao, 2015.

⁵⁷ TAC, *Strategies for sustainable long term economic development in Curacao*, Ministry of General Affairs, 2013.

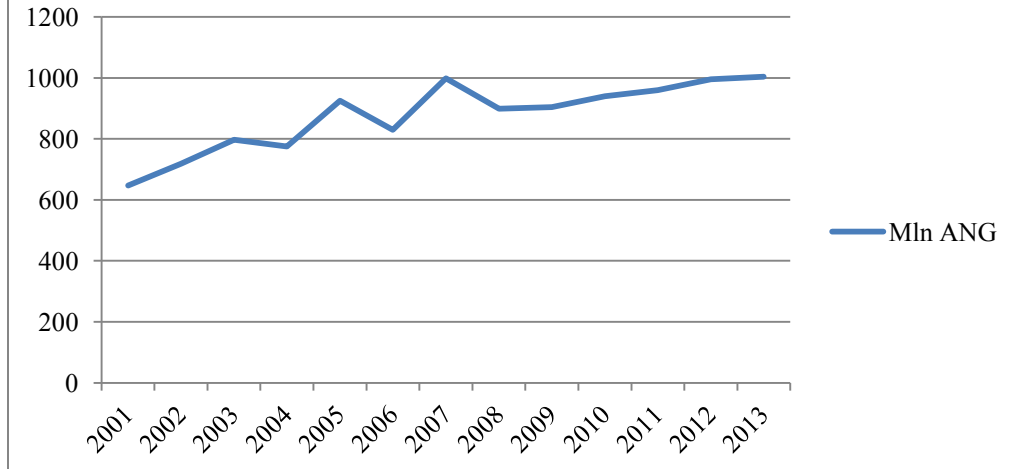
Grafiek 2
Reële/nominale groei, inflatie



Uit deze grafiek blijkt dat reële groei tussen 2002 en 2008 weliswaar positief is geweest maar dat deze groei nauwelijks boven de gemiddelde groei van de eilanden nabij Curaçao is uitgekomen. In de jaren tussen 2008 en 2013 is er alleen in 2010 en in 2011 een beperkte reële groei geweest van de economie van Curaçao. Tevens is de groei in deze jaren onder het gemiddelde van de afgelopen 10 jaar gebleven en ver onder het gemiddelde van de economische groei in de omgeving van Curaçao. Er kan derhalve gesteld worden dat het niet goed gaat met de economische groei van Curaçao en dat er diverse maatregelen genomen dienen te worden om de economie weer te stimuleren. Wanneer naar de cijfers van de grootste sector, de financiële dienstverlening, wordt gekeken is het volgende beeld te zien:⁵⁸

⁵⁸ Central Bureau of Statistics Curacao, 2015.

Grafiek 3 Ontwikkeling Financiële dienstverlening



Ondanks het feit dat de financiële dienstverlening van 647,5 miljoen gulden in 2001 gegroeid is naar 1003,4 miljoen gulden in 2013 is er duidelijk een afvlakking van de groei waar te nemen. Tussen 2009 en 2013 is deze sector elk jaar met een percentage tussen de 1% en 3% gegroeid. Deze groei is naar mijn mening als zeer beperkt aan te merken. Wanneer er wordt gecorrigeerd voor inflatie is de groei zelfs negatief. Om deze trend te keren dient de regering naar mijn mening de nodige stappen te ondernemen om deze sector weer te stimuleren. Dit is met name nodig gezien het grote belang van de sector voor de algehele economie van Curaçao.

Om deze sector weer te laten groeien moeten er op verschillende niveaus aanpassingen worden gemaakt. Deze stimulatie kan plaatsvinden door Curaçao fiscaal aantrekkelijk te maken voor buitenlandse investeerders. Om Curaçao weer fiscaal op de kaart te zetten zullen de komende jaren aanpassingen nodig zijn in diens fiscale wetgeving. De diverse bestaande belastingfaciliteiten zullen derhalve geëvalueerd moeten worden en eventueel aangepast moeten worden om hiermee investeringen naar het land toe te trekken.

2.4 Conclusie

De Nederlandse Antillen, en daarmee Curaçao, nemen van oudsher een bijzondere positie in binnen het Koninkrijk. Sinds “10-10-10” is Curaçao, evenals Aruba en Sint Maarten, een

zelfstandig land binnen het Koninkrijk. De beslissing van Curaçao om als zelfstandig land binnen het koninkrijk verder te gaan is mijn inziens een goede beslissing geweest. Het land is te klein om een geheel zelfstandig land te vormen en kan zeer gebaat zijn bij de hulp die Nederland op diverse vlakken aan het land kan bieden.

Het land Curaçao heeft een eigen fiscale wetgeving en daarmee bestaat de mogelijkheid om deze specifiek aan haar wensen aan te passen. In de afgelopen decennia zijn onder internationale druk diverse gunstige belastingfaciliteiten geschrapt. Hiermee heeft de financiële dienstverleningssector een flinke klap te verduren gehad, in de jaren vanaf 2001 groeit deze sector weliswaar maar deze groei blijft zeer beperkt. Nu de economische groei de afgelopen jaren flink achterblijft bij andere landen in het Caribische gebied is er actie vereist om Curaçao weer op de rails te krijgen. De van oudsher zeer belangrijke financiële sector, die de grootste bijdrage levert aan het BBP, moet gestimuleerd worden. Dit kan onder andere bewerkstelligd worden door de aanpassing van de fiscale wetgeving.

Hoofdstuk 3 Tonnageregeling

3.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op de Tonnageregeling van Curaçao. De huidige kenmerken van de scheepstonnagebelasting worden onderzocht waarbij zowel de positieve als negatieve kanten naar boven komen. Vervolgens wordt er stilgestaan bij mogelijke aanpassingen in de huidige faciliteit om deze aantrekkelijker te maken.

In dit hoofdstuk zullen de eerste twee deelvragen aan bod komen:

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*
- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren?*

Deze deelvragen worden in dit hoofdstuk behandeld in het kader van het tonnageregime.

3.2 Geschiedenis

Evenals Nederland⁵⁹ kent ook Curaçao een speciale regeling voor de winstbepaling van zeescheepvaart. Door te opteren voor de Scheepstonnagebelasting 2007⁶⁰ wordt de winst bepaald door middel van de netto-tonnage van de kwalificerende schepen. Een schip moet opgenomen zijn in het scheepsregister om gebruik te maken van deze faciliteit. Aan het opteren voor deze belastingfaciliteit zijn enkele voorwaarden verbonden. Indien er wordt voldaan aan deze voorwaarden is dit zowel belastingtechnisch als administratief, voor fiscale doeleinden, een zeer gunstig regime voor zeescheepvaartbedrijven.

In 1987 werd de voorloper van de huidige tonnageregeling ingevoerd als uitbreiding op een reeds aantrekkelijke winstberekening die volgde uit de Winstbelasting 1940.⁶¹ Deze regeling, de Scheepsregistratiebelasting, kende evenals de huidige tonnageregeling een forfaitaire winstberekening voor schepen gebruikt in de zeescheepvaart. Een belangrijk verschil ten opzichte van het toenmalige regime was dat de forfaitaire winst werd berekend op basis van het

⁵⁹ Artikel 3.22-3.24, Wet op de Inkomstenbelasting 2001

⁶⁰ P.B. 2007, nr. 110.

⁶¹ Landsverordening op de Scheepsregistratiebelasting 1987, P.B. 1987-112.

bruto tonnage van het betreffende schip. De uiteindelijk verschuldigde belasting bedroeg veertig cent per bruto registerton, waarbij een minimum werd gehanteerd van duizend ANG.⁶² Indien een vennootschap uitsluitend of nagenoeg uitsluitend een zeescheepvaart bedrijf uitoefende was de betreffende vennootschap niet onderworpen aan winstbelasting. Onder de reikwijdte vielen alle schepen die zichzelf al dan niet voortstuwden met uitzondering van:

1. Lijndiensten die uitsluitend voeren tussen de havens van de Nederlandse Antillen;
2. Onregelmatige vaart tussen de havens van de Nederlandse Antillen, anders dan incidenteel; en
3. Visserij en ander gebruik van schepen binnen de territoriale wateren van de Nederlandse Antillen anders dan incidenteel.

Indien men de faciliteit wilde toepassen diende er een verzoek gedaan te worden bij de inspecteur met de vermelding van de naam van het schip, de naam en het adres van degene op wiens naam het schip te boek gesteld stond. Tevens dienden er diverse gegevens van het schip te worden bijgevoegd waaronder een meetbrief voor het zeeschip en de bruto-inhoud van het betreffende zeeschip.

Met de invoering van deze regeling ontstond er voor de Nederlandse Antillen een belangrijke rol als vestigingsplaats voor ondernemingen actief in de zeescheepvaart.⁶³ Nederland besloot haar regime midden jaren negentig eveneens aan te passen om een uitstroom van zeescheepvaartmaatschappijen te voorkomen. Toen ook een aantal andere EU landen besloot een dergelijke regeling in te voeren ontstond op de Nederlandse Antillen de noodzaak om haar regeling concurrerende te maken.⁶⁴ De wijziging zag met name op een verruiming van de categorie schepen waarop de regeling van toepassing was. Het doel hiervan was om de aantrekkelijkheid voor van de Nederlandse Antillen als vestigingsland voor scheepvaartbedrijven in stand te houden en indien mogelijk te verbeteren.⁶⁵ Dit zou een positieve invloed moeten hebben op de lokale economie door de vestiging van deze maatschappijen. Daarnaast moest dit de nodige werkgelegenheid met zich meebrengen. In 1997 was de totale toevoegde waarde van

⁶² A. Kattouw & C.J. Koelen, *Scheepstonnagebelasting op de Nederlandse Antillen*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03.

⁶³ A. Kattouw & C.J. Koelen, *Scheepstonnagebelasting op de Nederlandse Antillen*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03

⁶⁴ Memorie van Toelichting, Scheepstonnagebelasting 2007

⁶⁵ Memorie van Toelichting, Scheepstonnagebelasting 2007

de maritieme sector op de Nederlandse Antillen bijna 621 miljoen gulden, waarvan aan Curaçao bijna 379 miljoen was toe te rekenen.⁶⁶ De werkgelegenheid die voortvloeide uit de maritieme sector bedroeg zo'n 11.700 banen voor de gehele Nederlandse Antillen en voor Curaçao waren dat er 6.170.⁶⁷ De Landsverordening op de Scheepsregistratie 1987 werd vervangen door de Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007, die tot op heden in dezelfde vorm van toepassing is. In de volgende paragrafen zullen de voorwaarden van de huidige tonnageregeling worden besproken. Met de invoering van de nieuwe wetgeving lijkt echter tot 2010 het tij nog niet te zijn gekeerd voor Curaçao en de andere eilanden van de Nederlandse Antillen zoals blijkt uit de onderstaande gegevens:⁶⁸

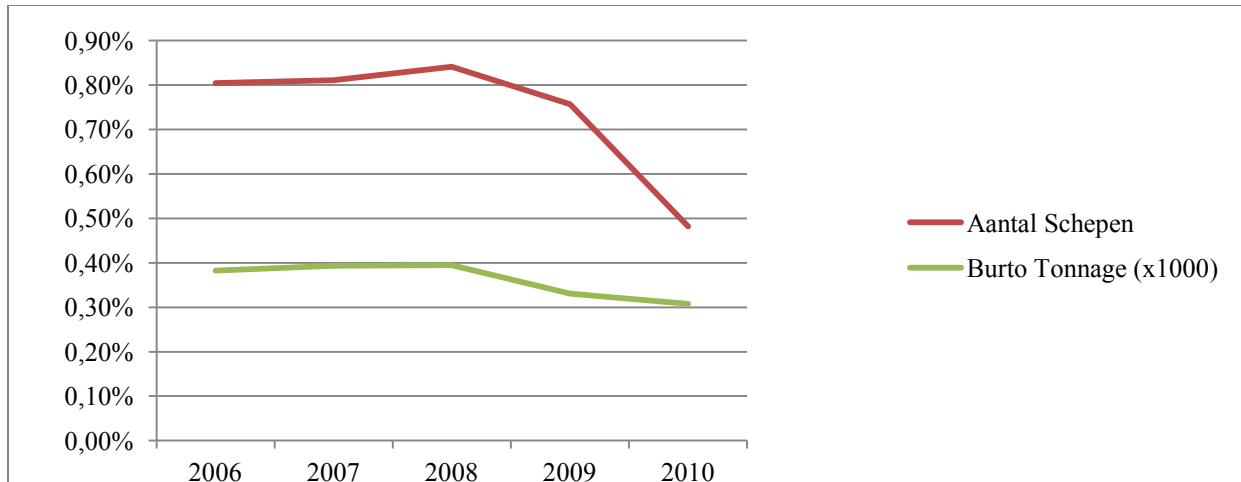
Jaar	Wereldvloot		Nederlandse Antillen		Percentage NA tov wereldvloot		
	Aantal Schepen	Bruto Tonnage (x 1000)	Aantal schepen	Tonnage (x1000)	Aantal Schepen	Bruto Tonnage (x1000)	Tonnage
2006	48.096	660.749	387	2.527	0,80%		0,38%
2007	49.705	704.604	403	2.774	0,81%		0,39%
2008	51.687	770.980	435	3.045	0,84%		0,39%
2009	53.108	824.692	402	2.728	0,76%		0,33%
2010	82.351	915.975	397	2.817	0,48%		0,31%

Ondanks dat de wereldvloot flink is toegenomen tussen 2006 en 2010 is de absolute stijging van de schepen geregistreerd op de Nederlandse Antillen met 10 schepen zeer beperkt te noemen. Wanneer het aandeel schepen dat geregistreerd staat in de Nederlandse Antillen wordt afgezet tegen de totale vloot is een zeer grote daling waar te nemen.

⁶⁶ P. van Agtmaal & W. Timmers, *Koers voor onze Maritieme Toekomst*, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010.

⁶⁷ P. van Agtmaal & W. Timmers, *Koers voor onze Maritieme Toekomst*, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010.

⁶⁸ P. van Agtmaal & W. Timmers, *Koers voor onze Maritieme Toekomst*, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010.



Wel is te zien dat de daling van het Bruto Tonnage minder hard is gegaan dan de daling van het aantal schepen dat geregistreerd staat op de Nederlandse Antillen. Al blijft ook op dit vlak een afname van bijna 20% (0,38% in 2006 naar 0,31% in 2010) waar te nemen.

3.3 Analyse

3.3.1 Reikwijdte

De tonnageregeling is bedoeld voor bedrijven die zeeschepen exploiteren met de bestemming gebruikt te worden in de zeescheepvaart. In de Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007⁶⁹ is de volgende definitie opgenomen van een zeescheepvaartbedrijf:

“zeescheepvaartbedrijf: de exploitatie, waaronder mede verstaan het beheren voor derden en het huren en verhuren, onder welke titel dan ook, van schepen, alsmede alle activiteiten die direct samenhangen met de hiervoor bedoelde exploitatie met uitzondering van:

- a) lijndienst uitsluitend tussen havens van de Nederlandse Antillen;*
- b) onregelmatige vaart tussen de havens van de Nederlandse Antillen, anders dan incidenteel; en*
- c) ander gebruik van schepen binnen de territoriale wateren van Nederlandse Antillen, anders dan incidenteel.*⁷⁰

⁶⁹ P.B. 2007, nr. 110

⁷⁰ P.B. 2007, nr. 110

Het schip hoeft daarbij niet exclusief gebruikt te worden door de onderneming zelf. Zo valt tevens de verhuur van schepen onder de reikwijdte. Derhalve valt bare boat charter (kale verhuur) alsmede timecharter (verhuur inclusief bemanning) onder de reikwijdte van de faciliteit. Indien een onderneming schepen zelf niet in eigendom heeft en voor de zeescheepvaart gebruikt maakt van gehuurde schepen kan ook worden geopteerd voor het tonnageregime. Ook ingeval het schip van de onderneming zelf is maar het beheer van de schepen is uitbesteed aan een derde partij of andere groepsvennootschap kan worden geopteerd voor het tonnage regime. Kortgezegd maakt het niet uit wie de eigenaar van het schip is zolang maar sprake is van activiteiten in de zeescheepvaart sector.

Een voorwaarde voor het gebruik van de schepen is dat deze niet mogen kwalificeren als binnenvaartschip. Hierdoor kunnen schepen die in het buitenland op de binnenwateren worden geëxploiteerd niet opteren voor toepassing van het tonnageregime. Indien andere dan binnenvaartschepen structureel gebruikt worden voor de scheepvaart binnen de territoriale wateren van Curaçao kan tevens niet worden geopteerd voor het tonnageregime.

In overeenstemming met het tonnageregime van bijvoorbeeld Nederland (onder voorwaarden) is het niet nodig om onder de Curaçaose vlag te varen om te kunnen opteren voor het tonnageregime. Indien een schip vaart onder een buitenlandse vlag valt dit ook binnen de reikwijdte van het tonnageregime op Curaçao.

3.3.2 Voorwaarden

Om te kunnen opteren gelden diverse voorwaarden die worden gesteld aan de schepen alsmede aan de onderneming die wenst te opteren voor deze faciliteit.

Belastingplichtige

Om te kunnen opteren dient de onderneming een binnenlands belastingplichtige te zijn voor het land Curaçao. De belastingplicht is derhalve niet beperkt tot slechts lichamen opgericht naar binnenlands recht. Elke binnenlandse of buitenlandse rechtspersoon mag kwalificeren, zij dient alleen wel haar werkelijk leiding op Curaçao te hebben om te kunnen kwalificeren als binnenlands belastingplichtige en daarmee een beroep te kunnen doen op de faciliteit. Omdat alleen vennootschappen kunnen opteren voor de toepassing van het tonnageregime zijn vaste inrichtingen uitgesloten. Wanneer een vennootschap wenst te kwalificeren voor het

tonnageregime is zij derhalve verplicht tot het oprichten van een vennootschap te Curaçao indien zij haar feitelijke leiding niet wenst te verplaatsen.

Kwalificerende schepen

Allereerst dient sprake te zijn van een kwalificerend schip. De uitleg die gebruikt wordt in de scheepstonnagebelasting⁷¹ volgt uit het Burgerlijk Wetboek van Curaçao⁷². De definitie die hier is opgenomen luidt:

“... onder schepen (worden) verstaan alle zaken, geen luchtvaartuig zijnde, die blijkens hun constructie bestemd zijn om te drijven en drijven of hebben gedreven.”

Onder deze definitie vallen dus niet alleen een vrachtschepen onder de tonnageregeling maar ook sleep-, alsmede vissersboten en de bevoorravingsvaart, mits wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Het is voor de regeling niet relevant of een schip eigen voorstuwingsvermogen heeft en of er bemanning op het schip aanwezig is. Tevens kan een booreiland, mits niet blijvend verankerd aan de zeebodem, onder de regeling vallen.⁷³ Ook het beheer van schepen voor de rekening van derden is een activiteit die kan kwalificeren voor het tonnageregime. Zoals uit de memorie van toelichting⁷⁴ blijkt wilde men door gebruik te maken van de definitie uit het Burgerlijk Wetboek ervoor zorgen dat meer schepen onder het regime konden vallen.

In tegenstelling tot de oude regeling is het ook mogelijk om te opteren voor het tonnageregime indien het schip onder een andere vlag vaart dan de Curaçaose vlag. Zolang er maar sprake is van een binnenlands belastingplichtige vennootschap kan elk buitenlands schip in aanmerking komen voor de toepassing van het tonnageregime.

Schepen die gebruikt worden voor de binnenvaart vallen niet onder de tonnageregeling. Evenals schepen die, anders dan incidenteel, worden gebruikt voor de vaart tussen de eilanden van de voormalige Nederlandse Antillen of die als lijndienst fungeren tussen de diverse eilanden.⁷⁵

⁷¹ Artikel 1, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting.

⁷² Artikel 1, Boek 8 van het Burgerlijk Wetboek.

⁷³ A. Kattouw & C.J. Koelen, *Scheepstonnagebelasting op de Nederlandse Antillen*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03.

⁷⁴ Memorie van Toelichting, Staten van de Nederlandse Antillen, zitting 2006-2007, 3210

⁷⁵ Artikel 1, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

Verzoek

Om te kunnen opteren dient de belastingplichtige een verzoek in te dienen bij de Inspecteur der Belastingen. In dit verzoek verzoekt de belastingplichtige om het schip te registreren voor de tonnageregeling. Alleen een schip dat is opgenomen in het register te Curaçao kan opteren voor de tonnageregeling.⁷⁶ Voor de registratie van een schip in het register ten behoeve van het tonnageregime zijn de volgende gegevens benodigd:⁷⁷

- De naam, de nationaliteit, het nummer van de zeebrief, de meetbrief en zowel de bruto als de nettotonnage van het schip;
- Verklaring of het schip in eigendom, rompbevrachting, beheer, tijdcharter of reischarter is;
- Verklaring van indeling (categorie winstberekening tonnageregeling die volgt uit artikel 3);
- De naam en het adres van de belastingplichtige op wiens verzoek het schip in het register werd opgenomen. In geval van een rederij dienen diens gegevens te worden opgenomen.

Het verzoek tot opname in het register voor de toepassing van de scheepstonnagebelasting kan slechts op een aantal tijdstippen geschieden. Dit kan bij aanvang van een kalenderjaar of op het tijdstip waarop het schip in exploitatie wordt genomen door de belastingplichtige gedurende het kalenderjaar. Indien een schip wordt toegelaten zal dit plaats vinden door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking.⁷⁸ Indien is gekozen voor de toepassing van de Scheepstonnagebelasting geldt dit voor een periode van vijf jaren⁷⁹, daar waar in Nederland een periode van tien jaar wordt gehanteerd.⁸⁰ Uiteraard komt de toepassing te vervallen indien er niet meer aan de overige voorwaarden wordt voldaan of indien het schip in de tussentijd is verkocht.

3.3.3 Voordelen

Indien een belastingplichtige heeft geopteerd voor de toepassing van het tonnageregime kan de winst forfaitair worden vastgesteld afhankelijk van het nettotonnage van een schip.⁸¹ Gekozen is voor het nettotonnage omdat dit het beste aansluit bij de verdien capaciteit van een schip ten

⁷⁶ Artikel 1, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

⁷⁷ Artikel 8, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

⁷⁸ Artikel 6 lid 1, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

⁷⁹ Artikel 10, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

⁸⁰ Artikel 3.22 Wet op te Inkomstenbelasting 2001.

⁸¹ Artikel 2, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

opzichte van het gebruik van het bruto tonnage. Voor de bepaling van het nettotonnage wordt allereerst het nettotonnage afgerond naar boven op 1.000 ton. Het afgeronde nettotonnage wordt vermenigvuldigd met een standaardbedrag. Het bedrag dat uiteindelijk hieruit voortvloeit, is de winst die aangegeven dient te worden door de belastingplichtige. De categorieën zijn als volgt ingedeeld:⁸²

Nettotonnage	Jaarlijkse forfaitaire winst per netto ton
tot 10.000 ton	ANG 2,00
10.000 – 25.000 ton	ANG 1,35
Vanaf 25.000 ton	ANG 0,60

Indien sprake is van het beheer van zeeschepen voor de rekening van derden wordt er een andere forfaitaire berekening toegepast. Hierbij vindt de berekening, in tegenstelling tot bovenstaande categorieën plaats, per tien netto ton plaats. De categorieën zijn als volgt ingedeeld:⁸³

Nettotonnage	Jaarlijkse forfaitaire winst per 10 netto ton
tot 10.000 ton	ANG 1,00
10.000 – 25.000 ton	ANG 1,35
vanaf 25.000 ton	ANG 0,60

De forfaitaire winst die hieruit volgt wordt in beginsel belast tegen het normale winstbelastingpercentage van 25%⁸⁴. Het minimum bedrag van belasting bedraagt per jaar 1.000 gulden. Indien sprake is van beheer van schepen voor de rekening van derden is het minimaal te betalen belastingbedrag 500 ANG.⁸⁵ Er ontstaat derhalve een zeer lage effectieve belastingdruk wanneer een belastingplichtige het tonnageregime toepast. Indien een schip echter weinig

⁸² Artikel 3 lid 1, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

⁸³ Artikel 3 lid 2, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

⁸⁴ Artikel 15, Landsverordening op de Winstbelasting 1940.

⁸⁵ Artikel 3 lid 6, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

daadwerkelijk wordt gebruikt is opteren voor het tonnageregime niet altijd voordelig. In uitzonderlijke gevallen kan de daadwerkelijk winst lager zijn dan de forfaitaire winst door middel van toepassing van het tonnageregime.

Naast de forfaitaire winstbepaling kan de belastingplichtige daarnaast gebruik maken van de zogenoemde 80-20 regeling⁸⁶ opgenomen in de Landsverordening op de Winstbelasting. Indien de vennootschap naar het recht van de Nederlandse Antillen is opgericht, daar haar statutaire zetel heeft en het lichaam zelf het (zee)transport verricht waarvan de dagelijkse leiding zich te Curaçao bevindt, kan van deze regeling gebruik gemaakt worden. Daarmee wordt 80% van de winst geacht te zijn verkregen buiten Curaçao. Deze winst wordt vervolgens belast tegen een tiende van het normale tarief, oftewel 2,5%. Dit geldt echter niet voor de winst die is behaald met het vervoer tussen de havens in Caribisch Nederland.

Overige inkomsten

Indien een binnenlands belastingplichtige vennootschap ook winst behaalt met activiteiten buiten de zeescheepvaart is het toch mogelijk dat voor de berekening van de winst alleen rekening gehouden hoeft te worden met de forfaitaire winstberekening op basis van het nettotonnage. De winst van de overige activiteiten mag echter maximaal 10% bedragen van de totale winst.⁸⁷ Indien deze structureel meer bedraagt, zal de overige winst belast worden via de algemene winstbelasting zonder een forfaitaire berekening. Ingeval er incidenteel een winst wordt behaald met andere activiteiten die hoger is dan 10% van de totale winst zal dit niet direct leiden tot de normale winstberekening. Zoals volgt uit de memorie van toelichting zal de inspecteur rekening houden met een adequaat werkkapitaal.⁸⁸ Bij deze overige inkomsten kan er onder andere worden gedacht aan het rendement op activa die verband houden met de zeescheepvaartonderneming.⁸⁹ Indien dit aandeel meer dan 10% bedraagt wordt een zeevaartmaatschappij niet direct uitgesloten van de tonnageregeling. Wel dient er voor de overige inkomsten die niet voortvloeien uit de zeescheepvaart aangifte gedaan te worden die zullen worden belast tegen het normale winstbelasting-tarief van 25%.

⁸⁶ Artikel 9A, Landsverordening op de Winstbelasting 1940.

⁸⁷ Artikel 4 lid 3, Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

⁸⁸ Memorie van Toelichting, Staten van de Nederlandse Antillen, zitting 2006-2007, 3210.

⁸⁹ A. Kattouw & C.J. Koelen, *Scheepstonnagebelasting op de Nederlandse Antillen*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03.

3.3.4 Internationale Aspecten

Op internationaal gebied zijn er enkele aspecten die specifiek de aandacht verdienen in het kader van het tonnageregime. De algemene internationale aspecten worden in hoofdstuk zes besproken. Zoals reeds aangehaald is het een vereiste dat de opterende onderneming een binnenlands belastingplichtig lichaam is. Daarmee is het regime ook toegankelijk voor naar buitenlands recht opgerichte vennootschappen. Zij dient daarvoor echter wel de feitelijke leiding van al haar werkzaamheden uit te voeren vanuit Curaçao. Hierdoor is het niet mogelijk voor een onderneming die haar zetel heeft in het buitenland om te opteren voor het tonnageregime. Ook wanneer alle bestuursactiviteiten die samenhangen met de exploitatie van een schip worden uitgevoerd te Curaçao kan een buitenlandse vennootschap niet opteren voor de toepassing van het regime. Derhalve is het niet mogelijk om te opteren als vaste inrichting voor de toepassing van het tonnageregime.

Een vennootschap die opteert voor de sloopstonsagebelasting heeft verdragsbescherming.⁹⁰ Naar mening van Kattouw en Koelen wordt dit ondermeer duidelijk door de gewijzigde naam van het regime in 2007. De conclusie die zij trekken is mijn inziens juist, alleen is de redenering van de schrijvers waarom een vennootschap verdragsbescherming geniet kortzichtig en dient meer te worden gekeken naar de feitelijke regeling. Alleen de naam van een belasting kan tenslotte geen reden zijn om verdragsbescherming te genieten. Gegeven het feit dat de regeling inhoudelijk veel lijkt op tonnageregimes die bestaan in andere landen, zoals de goedgekeurde tonnageregeling van landen binnen de EU, kan gesteld worden dat ook op sloopvaartondernemingen die het tonnageregime toepassen verdragsbescherming van toepassing is. Tevens wordt in de sloopstonsagebelasting expliciet verwezen naar de onderworpenheid aan winstbelasting. Daarmee verdient een opterende vennootschap in ieder geval bescherming onder de BRK.⁹¹

Een belangrijk element waar de huidige tonnageregeling tekort schiet is de behandeling van de behaalde winsten in het buitenland. Niet zozeer de wetgeving zelf, maar het gebrek aan belastingverdragen zorgt ervoor dat dit kan leiden tot een ongunstige situatie. Ter voorkoming

⁹⁰ A. Kattouw & C.J. Koelen, *Sloopstonsagebelasting op de Nederlandse Antillen*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03.

⁹¹ A. Kattouw & C.J. Koelen, *Sloopstonsagebelasting op de Nederlandse Antillen*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03.

van dubbele belasting is een buitenlands lichaam dat gebruik maakt van het tonnageregime aangewezen op de eenzijdige voorkoming van het andere land. In de meeste Europese landen wordt hiervoor de vrijstellingsmethode gebruikt, waardoor het gehele inkomen behaald in Curaçao is vrijgesteld van enige belasting in het betreffende andere land. Bij toepassing van een dergelijk systeem zal er zich geen probleem voordoen. Wanneer er echter sprake is van een verrekeningsmethode, zoals gehanteerd in de meeste Angelsaksische landen, kan dit wel leiden tot een ongunstige uitwerking. Niet het gehele inkomen is vrijgesteld van heffing, maar slechts de betaalde belasting is verrekenbaar in het andere land. Derhalve zal het effect van het tonnageregime geen gunstige uitwerking hebben. Daarbij speelt het probleem dat de tonnagebelasting niet verrekenbaar is. Er dient sprake te zijn van een belasting naar de winst voor de toepassing van een voorkoming. Indien niet in verdragen is vastgelegd dat de tonnagebelasting kwalificeert als een belasting naar de winst wordt het voordeel uit het gunstige tonnageregime teniet gedaan. De vennootschap zal in dat geval eenzelfde belastingdruk hebben ongeacht het belastingbedrag dat in het buitenland is betaald. Om dit te voorkomen dient Curaçao belastingverdragen te sluiten voor een toewijzing van de heffing over het inkomen dat wordt behaald met de zeescheepvaart. Deze winst kan vervolgens in Curaçao gunstig worden belast onder het tonnageregime. Tevens dient daarbij te worden aangemerkt dat er sprake is van een winstbelasting indien er toepassing van het tonnageregime is.

Indien er geen sprake is van een verdrag is er een grotere kans op een dubbele belasting heffing. Deze problematiek kan zich voordoen in een tweetal situaties. Ten eerste wanneer zowel Curaçao, op basis van de feitelijke leiding, alsmede het andere land, op basis nationaliteitsbeginsel of statutaire zetel, belasting kan heffen over de inkomsten. Omdat er geen verdrag is dat de toewijzing van heffing regelt wordt een vennootschap dubbel belast.

Een tweede situatie waarbij deze problematiek aan de orde kan zijn is wanneer er sprake is van een vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap. Wanneer een verdrag ontbreekt zal Curaçao de vaste inrichting, indien die kan opteren voor het tonnageregime, belasten volgens het tonnageregime en haar nationale belastingwetgeving. Indien het land van het hoofdhuys geen objectvrijstelling, zoals in de Nederlandse wetgeving, of soortgelijke regeling kent, zal ook de woonstaat heffen over het inkomen behaald met de vaste inrichting. Bezien het feit dat het onder

het huidige regime niet mogelijk is om te opteren voor scheepstonnagebelasting als vaste inrichting is deze situatie (nog) niet relevant.

3.3.5 Overige aspecten

Indien een vennootschap een schip wenst te registreren te Curaçao dient zij een procedure te doorlopen die gekenmerkt kan worden als zeer bureaucratisch en tijdrovend. Voor deze procedures is de Maritieme Autoriteit Curaçao verantwoordelijk. Zij draagt de zorg voor de implementatie en naleving van maritieme regelgeving op Curaçao. Het duurt momenteel vrij lang voordat de Maritieme Autoriteit Curaçao (MAC) de procedures heeft doorlopen die nodig zijn om een schip te registreren.⁹² Er dienen maar liefst zes loketten te worden aangedaan om deze procedure te doorlopen.⁹³

Een ander punt waar Curaçao meer aandacht aan zou moeten besteden is het feit dat zij op het punt van substance een daadwerkelijk verschil kan maken. Vele schepen die in het Caribisch gebied varen kunnen Curaçao aandoen als haven. Het land heeft daar de goede faciliteiten voor en bovendien is het een bekende schuilhaven waar (met name) jachten afmeren gedurende het orkaan seizoen.

3.3.6 Effectiviteit, doelmatigheid en uitvoerbaarheid

Het doel van de regeling om de aantrekkelijkheid van Curaçao als vestigingsland voor scheepvaartbedrijven in stand te houden en indien mogelijk te verbeteren zou door middel van de bovengenoemde voordelen behaald moeten worden. De focus van de regeling ligt derhalve op scheepvaartbedrijven en niet op bedrijven die opereren in andere sectoren. Door aansluiting te zoeken met het Burgerlijk Wetboek worden automatisch alleen schepen die onder de betreffende reikwijdte vallen toegelaten voor het tonnageregime. Dit sluit bedrijven uit die niet opereren in de zeescheepvaartsector en wordt daarmee de reikwijdte beperkt. Indien er toch inkomsten worden behaald uit andere activiteiten leidt dit echter niet meteen tot uitsluiting van de toepassing van het tonnageregime. Dit komt naar mijn mening de effectiviteit ten goede; menig onderneming heeft ook inkomsten uit activiteiten die niet behoren tot diens hoofdactiviteiten. Door middel van het stellen van een “nagenoeg uitsluitend” criterium wordt een bedrijf niet gedwongen voor een kleine nevenactiviteit een aparte vennootschap op te richten. Ook voor de

⁹² CIFA, *Advisory Committee: Shipping*, 2014.

⁹³ P. van Agtmaal & W. Timmers, *Koers voor onze Maritieme Toekomst*, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010.

fiscus zal dit betekenen dat niet elke inkomstenstroom tot op de bodem uitgezocht hoeft te worden of deze verband houdt met de inkomsten uit zeescheepvaart. Hierdoor wordt de controle voor de fiscus aanzienlijk vereenvoudigd wat de uitvoerbaarheid ten goede komt.

De uitsluiting van vaste inrichtingen om te kunnen opteren voor het tonnageregime acht ik niet doelmatig. Indien een buitenlandse vennootschap besluit scheepvaart activiteiten op te starten vanuit Curaçao zal zij dit veelal door middel van een vaste inrichting willen doen. Zelfs wanneer deze vaste inrichting daadwerkelijk bestuurd wordt door bestuurders op Curaçao kan zij niet opteren voor de toepassing van het tonnageregime. Derhalve kan een vennootschap met een vaste inrichting die dezelfde minimale substance heeft als een apart opgerichte vennootschap niet opteren voor de faciliteit. Dit vormt een extra drempel voor buitenlandse vennootschappen om zich te vestigen op Curaçao en dat zou niet nodig hoeven te zijn.

Door middel van het opteren voor de belastingfaciliteit wordt voor de belastingplichtige een gunstiger regime gecreëerd ten opzichte van de normale winstbelastingheffing. Door de forfaitaire winstbepaling op basis van het nettotonnage zal het bedrag wat aan winstbelasting onderhevig is lager uitvallen in vergelijking met wanneer de daadwerkelijk winst aangegeven zou moeten worden. Behalve dat dit leidt tot een gunstigere heffing geeft dit de belastingplichtige een klein voordeel wat betreft uitvoerbaarheid. Voor fiscale doeleinden zal tenslotte alleen de forfaitaire winst aangegeven hoeven te worden en geen berekening van de daadwerkelijke winst behaald met de zeescheepvaart activiteiten.

Dat de huidige fiscale faciliteiten voldoende mogelijkheden bieden voor scheepvaart bedrijven wordt ook bevestigd door de CIFA in een door hen uitgevoerd onderzoek.⁹⁴ Zij merkt wel op dat er op fiscaal terrein winst behaald kan worden door meer verdragen te sluiten met andere landen. Hierdoor wordt de aantrekkelijkheid vergroot omdat er dan niet alleen op het gebied van de zeescheepvaart maar ook op gebieden als loonheffingen meer zekerheden zijn voor deze bedrijven. Voor sleepboten en baggerschepen actief in de wateren om en nabij Curaçao is het met name van belang dat belastingverdragen met landen in de buurt worden gesloten. In het kader van deze activiteiten zijn verdragen met Venezuela, Colombia, Panama en de Dominicaanse Republiek van groot belang.

⁹⁴ CIFA, *Advisory Committee: Shipping*, 2014.

Een niet-fiscaal aspect wat de aantrekkelijkheid op het punt van uitvoerbaarheid ten goede komt kan nog wel worden verbeterd. Uit het reeds aangehaalde onderzoek gedaan door de CIFA wordt onder andere aangeraden de registratieprocedures te verbeteren. De lange procedures en vele loketten die aangedaan moeten worden zorgen voor een slechte uitvoerbaarheid voor de belastingplichtige. Tevens brengt dit onnodig extra administratieve lasten met zich mee voor de overheid die de regie over al deze loketten dient te voeren. Daarmee is ook de uitvoerbaarheid ook voor de fiscus niet goed op het punt van registratieprocedure.

3.3.7 Tussen-conclusie

De huidige faciliteiten voor de zeescheepvaart opgenomen in de Scheepstonnagebelasting 2007 bieden de zeescheepvaart-ondernemingen de mogelijkheid om te opteren voor een gunstige fiscale winstbepaling. Door middel van een forfaitaire winstberekening wordt hun grondslag voor de winstbelasting verlaagd wat resulteert in een lagere winstbelasting in vergelijking met zeescheepvaartbedrijven die hier geen gebruik van maken. De regeling is over het algemeen goed vormgegeven en is enigszins flexibel met inkomsten behaald met andere activiteiten. Hierdoor is de regeling goed uitvoerbaar. Er kan alleen geopteerd worden door kwalificerende ondernemingen die gebruik maken van schepen en de specifieke doelgroep wordt bereikt. In termen van uitvoerbaarheid zijn er nog wel een aantal verbeterpunten. Deze verbeterpunten zijn echter niet op fiscaal terrein te behalen maar op het gebied van de registratie van schepen. Aangezien de registratie verplicht is om te kunnen opteren voor de regeling zou dit aangepast moeten worden om zo tot een beter uitvoerbare regeling te kunnen komen. Op internationaal gebied is er in de regeling zelf weinig verbetering te behalen omdat buitenlandse vennootschappen, onder voorwaarden, eveneens kunnen opteren voor de scheepstonnagebelasting. Wel is de effectiviteit van de regeling zeer beperkt indien het woonland van de onderneming een verrekeningsmethode hanteert ter voorkoming van dubbele belasting.

3.4 Aanbevelingen

3.4.1 Inleiding

In paragraaf 3.2 is de Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007 besproken. Naar de mening van Kattouw en Koelen zorgt deze huidige tonnageregime er voor dat Curaçao een zeer aantrekkelijke vestigingsplaats is voor de internationale zeescheepvaart.⁹⁵ Uit het onderzoek *Koers voor onze maritieme toekomst* blijkt echter dat Curaçao in de jaren vanaf 2007 veel terrein heeft verloren. Absoluut gezien is er een beperkte daling van geregistreerde schepen waar te nemen op Curaçao. Relatief gezien is deze daling echter veel groter door de toename van de wereldvloot.⁹⁶ Hieruit kan reeds geconcludeerd worden dat Curaçao tot op heden niet gezien wordt als een aantrekkelijke vestigings-jurisdictie voor zeescheepvaart bedrijven. In deze paragraaf doe ik voorstellen voor mogelijk verbeteringen van het huidige tonnageregime teneinde Curaçao aantrekkelijker te maken voor scheepvaart maatschappijen.

3.4.2 Toepassing vaste inrichtingen

Onder de huidige reikwijdte van de scheepstonnagebelasting kunnen alleen binnenlands belastingplichtige lichamen opteren voor de toepassing van de tonnagebelasting. Derhalve is vereist dat er daadwerkelijk sprake is van de vestiging van een vennootschap te Curaçao. Wanneer een buitenlandse vennootschap activiteiten op Curaçao wenst op te starten door middel van een vaste inrichting, kan volgens de huidige Landsverordening geen beroep worden gedaan op de toepassing van de Tonnagebelasting. Zelfs wanneer de daadwerkelijk leiding van deze vaste inrichting zich op Curaçao bevindt kan er geen beroep worden gedaan op de regeling. Om de toepassing van het tonnageregime aantrekkelijker te maken zouden ook vaste inrichtingen, mits zij daadwerkelijk hun bedrijfsvoering vanuit Curaçao uitvoeren, onder de reikwijdte moeten vallen. Doordat de drempel voor vennootschappen kleiner is, maar niet kan leiden tot misbruik, heeft dit een positieve invloed voor het land Curaçao om internationale zeescheepvaart bedrijven aan te trekken. Het voorstel van deze uitbreiding is reeds gedaan bij de aanpassing van de huidige tonnageregeling.⁹⁷ Toch zal een dergelijke aanvulling slechts een beperkte toegevoegde waarde hebben. Indien het voor vaste inrichtingen is toegestaan om te opteren voor het

⁹⁵ A. Kattouw & C.J. Koelen, *Scheepstonnagebelasting op de Nederlandse Antillen*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03.

⁹⁶ P. van Agtmaal & W. Timmers, *Koers voor onze Maritieme Toekomst*, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010.

⁹⁷ Aanpassing Tonnageregime, Landsverordening van de houdende wijziging van de Landsverordening op de Scheepstonnagebelasting 2007.

tonnageregime moet het hoofdhuis een daadwerkelijk voordeel behalen. Veelal zal dit voordeel achterwege blijven. Omdat er slechts twee verdragen zijn afgesloten door Curaçao, zal de voorkoming van dubbele belasting bij het hoofdhuis geschieden door middel van de eenzijdige voorkomingsmethodiek. Deze methodiek is vaak gebaseerd op een belasting-credit. Daardoor zal de uiteindelijk belastingdruk voor het hoofdhuis even hoog zijn als wanneer zij niet opteert voor de tonnageregeling. Ten tweede wordt, indien er wel sprake is van een verdrag, de heffing over scheepvaartwinst vaak toegewezen aan het land van vestiging van de leiding van de scheepvaartonderneming. Een vaste inrichting wordt dan feitelijk niet in Curaçao maar elders belast waardoor het voordeel achterwege blijft.

Alleen in geval er geen sprake is van een verdrag, en het land waarin het hoofdhuis is gevestigd een vrijstelling geeft ter voorkoming van dubbele belasting in plaats van een belasting-credit, is het toelaten van een vaste inrichting effectief. Omdat er geen negatieve neveneffecten kleven aan het toestaan van vaste inrichtingen acht ik het wel zinvol om dit toe te staan.

3.4.3 Uitbreiding kwalificerende schepen

Momenteel geldt het tonnageregime alleen voor de kwalificerende schepen genoemd in paragraaf 3.2. Tot op heden is het volgens de huidige reikwijdte niet mogelijk om megajachten, oftewel zeer grote plezierboten, onder het tonnageregime te laten vallen. Zowel de CIFA⁹⁸ alsmede het *Koers voor onze maritieme toekomst*⁹⁹ onderzoeken daarom om ook deze megajachten onder het tonnageregime te laten vallen. Mijns inziens zou een dergelijke toevoeging de aantrekkelijkheid van Curaçao ten goede komen. Er wordt een geheel nieuwe doelgroep aangeboord wat de nodige voordelen met zich brengt. Door middel van de toevoeging van megajachten aan de faciliteit kan dit diverse spin-off effecten hebben die de lokale economie en werkgelegenheid ten goede komen. Door de veilige ligging van Curaçao in het orkaan seizoen heeft zij reeds een uitstekend uitgangspunt als ligplaats voor megajachten. Derhalve is er ook een incentive voor dergelijke schepen om Curaçao te verkiezen als ligplaats. Wel zullen hiervoor de nodige aanpassingen gedaan moeten worden in de havens. Zo zullen er meer fysieke ligplaatsen beschikbaar moeten komen voor deze megajachten om aan te meren. Deze aanpassingen lijken momenteel al gaande te zijn met de vernieuwing van het Waaigat in Willemstad, de aanleg van

⁹⁸ CIFA, *Advisory Committee: Shipping*, 2014.

⁹⁹ P. van Agtmaal & W. Timmers, *Koers voor onze Maritieme Toekomst*, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010.

een tweede (en eventueel derde) megapier en het initiatief van Greentown waarin ook diverse (zeer grote) ligplaatsen in zijn opgenomen.¹⁰⁰ Door de toevoeging van megajachten aan de faciliteit zullen de kosten die gepaard gaan met deze investeringen sneller terugverdiend kunnen worden.

3.4.4 Concurrentie nabije jurisdicties

Een belangrijk element waar Curaçao mijns inziens rekening mee zou moeten houden is de aanpassing van diens tonnageregime aan die van nabije jurisdicties. Indien Curaçao een faciliteit heeft die niet genoeg concurrerend is met andere jurisdicties zullen veel scheepvaart bedrijven er voor kiezen zich te vestigen in een van de andere landen. De belangrijkste landen waar Curaçao rekening mee dient te houden zijn Panama en Barbados die momenteel een van de grootste scheepsregisters kennen.¹⁰¹ In het bijzonder Panama is van oudsher een bekende jurisdictie waar vele schepen staan geregistreerd. Om te kunnen bepalen of Curaçao diens wetgeving kan aanpassen om te concurreren met deze jurisdicties is hiervan een korte beschrijving van belang.

Panama en Barbados kennen een registratie-fee en annual-fee systeem in plaats van een belastingheffing. Tussen de tonnageregimes op Barbados, Curaçao en Panama is een aantal verschillen op te merken. De belangrijkste zijn hierna opgenomen..

Curaçao

Op Curaçao zijn vennootschappen die schepen exploiteren belastingplichtig; hiervoor wordt een forfait aangenomen op basis van het netto tonnage van de geëxploiteerde schepen. Deze forfaitair bepaalde winst wordt vervolgens onderworpen aan een belastingtarief van 25%. Vennootschappen zijn verplichten om hun schepen te laten registreren te Curaçao. Het is mogelijk om een ruling te sluiten met de belastingdienst om zekerheid vooraf te verkrijgen.

Barbados

Barbados kent een vrijstelling van belastingheffing. Hiertegenover staat een aantal fees die bij registratie afgedragen dienen te worden en een aantal fees die jaarlijks afgedragen dienen te worden. Een exploitant van een schip is verplicht deze af te dragen indien het schip onder de

¹⁰⁰ <http://www.greentowncuracao.com/>

¹⁰¹ P. van Agtmaal & W. Timmers, *Koers voor onze Maritieme Toekomst*, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010.

vlag van Barbados vaart. Additionele eisen worden gesteld aan schepen die ouder zijn dan 20 jaar.

Panama

Panama kent een zeer gunstige behandeling van winsten behaald met zeetransport. Exploitanten van schepen zijn vrijgesteld van belasting voor zover het transport betreft waarbij Panama niet de vertrek- of aankomsthaven is. Panama kent evenals Barbados een fee die bij registratie afgedragen dient te worden evenals fee die jaarlijks wordt afgedragen. Deze fee is in tegenstelling tot de overige regimes gebaseerd op het bruto gewicht van de schepen. Daarnaast vindt er een beperkte (\$0.03) heffing plaats per netto ton. Indien een aantal schepen door een exploitant wordt geregistreerd in Panama wordt er een korting verleend op de registratie-fee die kan oplopen tot 60% (bij meer dan 51 vaartuigen). Additionele eisen worden gesteld aan schepen ouder dan 20 jaar.

Beide laatstgenoemde jurisdicties kennen onder voorwaarden een vrijstelling van belasting voor zeescheepvaart maatschappijen. Indien Curaçao dus daadwerkelijk op dat punt zou willen concurreren zou dit leiden tot een derving van belastinginkomsten. Het regime dermate aanpassen dat dit kan concurreren met deze jurisdicties is naar mijn mening dan ook geen reële mogelijkheid. Bovendien kent het regime van Curaçao momenteel al zeer lage tarieven in vergelijking met Europese landen, daardoor is er zeer lage belastinggrondslag en is het te beschouwen als een zeer concurrerend regime.¹⁰² Curaçao zou zich derhalve op andere aspecten moeten richten om met jurisdicties als Panama en Barbados te kunnen concurreren. Hierbij kan gedacht worden aan de havenfaciliteiten alsmede aan de registratieprocedures, dit aspect komt in de paragraaf 3.4.5 aan bod.

3.4.5 Overige aspecten

Indien een vennootschap een schip wenst te registreren te Curaçao dient zij een procedure te doorlopen die gekenmerkt kan worden als zee bureaucratisch en tijdrovend. Wanneer dit wordt teruggebracht tot één loket zal dit de uitvoerbaarheid voor de verantwoordelijke instellingen ten

¹⁰² Zie onder andere P. van Agtmaal & W. Timmers, Koers voor onze Maritieme Toekomst, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010., Advisory Committee: Shipping, CIFA (Curaçao International Financial Association) en A. Kattouw & C.J. Koelen, Scheepstonnagebelasting op de Nederlandse Antillen, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03.

goede komen maar ook en vooral de aantrekkelijkheid voor vennootschappen om hun schepen te Curaçao te laten registreren. Het zou hierbij wenselijk zijn indien de doorlooptijd kan worden verkort om zo op kortere termijn duidelijkheid te geven. Als Curaçao deze procedure nog aantrekkelijker wil maken loont het om deze procedure te digitaliseren. Op die manier is het een eenvoudig proces en kan er veel van te voren worden voorbereid zonder dat een schip daadwerkelijk naar Curaçao hoeft te komen. Daarmee loopt Curaçao vooruit op regimes als Panama en Barbados die wel registratiekantoren in het buitenland hebben maar de mogelijkheid van digitale registratie nog niet faciliteren. Om misbruik te voorkomen dient een schip zich later wel te melden bij een fysiek kantoor. Door de staatkundige verhouding met Nederland is het een mogelijkheid om in Nederland faciliteiten aan te bieden voor scheepsregistratie. Een schip hoeft dan niet daadwerkelijk naar Curaçao om zich te laten registreren/of ter melding, wat de uitvoerbaarheid voor opterende ondernemingen ten goede komt.

Een ander punt waar Curaçao meer aandacht aan zou moeten besteden is het feit dat zij op het punt van substance een daadwerkelijk verschil kan maken. Vele schepen die in het Caribisch gebied varen kunnen Curaçao aandoen als haven. Het land heeft daar de goede faciliteiten voor en bovendien is het een bekende schuilhaven waar (met name) jachten afmeren gedurende het orkaan seizoen.

3.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de volgende deelvragen toegespitst op de Scheepstonnagebelasting 2007 van Curaçao aan bod gekomen:

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*
- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren?*

Het huidige tonnageregime is momenteel al een zeer aantrekkelijk regime. De heffing is laag en het regime heeft een brede reikwijdte. Om het voor buitenlandse vennootschappen aantrekkelijker te maken gebruik te maken van de scheepstonnagebelasting zou het regime ook toegankelijk moeten zijn voor vaste inrichtingen. Indien deze daadwerkelijk worden bestuurd vanuit Curaçao heeft dit alleen positieve effecten. In het kader van het tonnageregime is het van groot belang dat Curaçao meer verdragen sluit. Met name wanneer het tonnageregime wordt toegepast en er in een Angelsaksische jurisdicties ook geheven kan worden over deze inkomsten valt het voordeel, door de verrekeningsmethode, voor de belastingplichtige weg. In vergelijking met jurisdicties als Panama en Barbados kan op belastingtechnisch vlak worden geconcludeerd dat in die landen momenteel een gunstigere, namelijk geen, heffing plaatsvindt. Omdat hier geen belastingheffing plaatsvindt is het naar mijn idee onverstandig voor Curaçao om haar tarieven hierop aan te passen. Dit zou een derving van belastinginkomsten betekenen en gezien de positie die Panama en Barbados inmiddels hebben verworven zal dit vermoedelijk niet leiden tot een stijging van geregistreerde schepen te Curaçao. Indien Curaçao aantrekkelijker wil worden voor zeescheepvaart ondernemingen zal zij wel haar registratieprocedures aan moeten passen. Deze nemen momenteel veel tijd in beslag en er dienen te veel diverse loketten te worden aangedaan.

Hoofdstuk 4 Economische Zones

4.1 Inleiding

In dit hoofdstuk zal worden ingegaan op de Economische Zones. De huidige kenmerken van de Economische Zones worden onderzocht waarbij zowel de positieve als negatieve kanten naar boven komen. Vervolgens wordt er stilgestaan bij mogelijke aanpassingen in de huidige faciliteit om deze aantrekkelijker te maken.

In dit hoofdstuk zullen de eerste twee deelvragen aan bod komen:

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*
- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren?*

Deze deelvragen worden in dit hoofdstuk behandeld in het kader van de Economische Zone wetgeving.

4.2 Geschiedenis

Op Curaçao bevinden zich enkele Economische Zones waar vanuit ondernemingen activiteiten kunnen ontplooiën en kunnen opteren voor diverse fiscale voordelen. Deze ondernemingen dienen zich bezig te houden met activiteiten gericht op het internationale verkeer. Hierbij kan zowel worden gedacht aan de export van goederen alsmede aan het verrichten van internationale commerciële activiteiten. Deze zones worden ook wel de ‘Goederen E-Zones’ en de ‘Diensten E-Zones’ genoemd, afhankelijk van de mogelijkheden van een Economische Zone.¹⁰³ De voorloper van de Economische Zone, de Vrije Zone, is geïntroduceerd in 1956¹⁰⁴ waarbij in de loop der jaren diverse aanpassingen zijn doorgevoerd. Van oorsprong is de vrije zone een douanefaciliteit waarbij de heffing van invoerrechten achterwege blijft indien daar producten worden aangekocht. Een Vrije Zone fungeerde derhalve als een stukje buitenland of niemandsland binnen Curaçao en voorkwam belastingtechnisch de daadwerkelijk import van producten. Panama was een van de eerste landen die een dergelijk regime heeft geïntroduceerd. Door de

¹⁰³ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

¹⁰⁴ P.B. 1956, nr. 63.

introdactie van de vrije zones in Panama werd het in Centraal-Amerika een zeer populaire faciliteit in de hoop meer bedrijven aan te trekken. Zo werd in 1951 in Puerto Rico, in 1955 op de Bahama's en in de Dominicaanse republiek en in 1956 op Jamaica de vrije zone ingevoerd. Met de introductie van de vrije zones in 1956 wilde de regering van de toenmalige Nederlandse Antillen diverse voordelen benutten die zouden volgen door het invoeren van een vrije zone. De regering wilde hiermee de economie op de volgende punten stimuleren:¹⁰⁵

- Toename van het scheeps- en luchtvaartverkeer;
- Verbreding van de economische basis, waaronder het scheppen van werkgelegenheid voor de lokale bevolking;
- Extra belastinginkomsten;
- Neveneffecten van de vestiging van buitenlandse ondernemingen.

Na enkele jaren bleek echter dat de initiële landsverordeningen niet hadden geleid tot de gewenste extra investeringen en opbrengsten. In 1975 werd derhalve een aangepaste landsverordening ingevoerd van de Vrije Zone¹⁰⁶. Om concurrerend te blijven werd de hoogte van het belastingtarief aangepast naar 2%. Tevens werd het later¹⁰⁷ ook mogelijk gemaakt om voor dienstverleners te opteren voor deze fiscale faciliteit en voor ondernemers die zich bezig hielden met op het buitenland gerichte industriële activiteiten.

De officiële introductie van de huidige Economische Zone geschiedde bij de Landsverordening Economische Zones 2000.¹⁰⁸ Het was onderdeel van een urgentieprogramma opgesteld door de Regering naar aanleiding van twee rapporten. Het ene rapport was opgesteld door de Commissie Nationaal herstelplan en een tweede door de Inter-American Development Bank.¹⁰⁹ Ten opzichte van de in 1975 gewijzigde Vrije Zone zijn de doelstellingen gelijk gebleven. Wel is zoals reeds genoemd de naam gewijzigd van Vrije Zone in Economische Zone. Ook zijn er een aantal onderscheidende inhoudelijke wijzigingen te benoemen:

- Het toestaan van elektronische handelsactiviteiten gericht op het buitenland;
- Vermindering van de substance vereisten;

¹⁰⁵ Memorie van Toelichting, Statenstukken 1955/1956-60, nr. 3.

¹⁰⁶ P.B. 1975, nr. 211.

¹⁰⁷ P.B. 1986, nr. 139.

¹⁰⁸ P.B. 2001, nr. 18.

¹⁰⁹ Statenstukken 2000-2001, Memorie van Toelichting, Nr. 3. Op Landsverordening Economische Zones.

- Uitsluiting van een aantal passieve diensten.

4.3 Analyse

4.3.1 Reikwijdte

De E-Zone landsverordening is gericht op het fiscaal faciliteren van handel met het buitenland. Onder de reikwijdte van de bepaling vallen nagenoeg alle activiteiten die zijn gericht op de internationale handel zoals internationale commerciële activiteiten die zien op import en export, commerciële dienstverlening aan buitenlandse bedrijven en bepaalde e-commerce activiteiten. Er kan door een vennootschap alleen worden gechopt indien zij is gevestigd in een Economische Zone. Buiten de vestiging in deze zones is het niet toegestaan gebruik te maken van de E-Zone faciliteiten. Het is kwalificerende rechtspersonen niet toegestaan bepaalde diensten aan te bieden vanuit de E-Zone. Deze diensten bestaan uit financiële dienstverleningen, royaltybetalingen, verzekerings- en herverzekeringsactiviteiten, daaronder mede begrepen diensten ter zake van het optreden als directie van vennootschappen, wier statutaire zetel of feitelijke leiding in Curaçao gevestigd is en andere dienstverleningen ter zake van het trustbedrijf, alsmede dienstverlening van notarissen, advocaten, openbare accountants, fiscale adviseurs en aanverwante dienstverlening.¹¹⁰

4.3.2 Voorwaarden

Om te kunnen toetreden tot een Economische Zone zijn diverse eisen geformuleerd. Deze vereisten zijn opgenomen in de Landsverordening. Buiten de vastgestelde eisen kunnen er door de overheid extra eisen worden gesteld om toe te mogen treden tot een Economische Zone.

Belastingplichtigen

Een rechtspersoon kan alleen toegelaten worden tot een E-Zone per landsbesluit. De rechtspersoon dient een vennootschap te zijn met een in aandelen verdeeld kapitaal die uitsluitend in de E-Zone waarin zij zich wil vestigen een bedrijf uitoefent.¹¹¹ Er wordt geen vereiste gesteld aan de statutaire of feitelijke vestiging van een rechtspersoon. Voordat het

¹¹⁰ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

¹¹¹ Artikel 3 lid 1, Landsverordening Economische Zones 2000.

bedrijf kan profiteren van deze gunstige fiscale dienstregeling wil het land Curaçao de zekerheid dat er wordt bijgedragen aan de economie van Curaçao door het betreffende bedrijf. Zoals in de Landsverordening is opgenomen dient deze bijdrage aan de economie geleverd te worden door:¹¹²

- De uitbouw van Curaçao als internationaal distributiecentrum door goederen in hoofdzaak naar het buitenland te verhandelen, dan wel als internationaal centrum van dienstverlening door diensten in hoofdzaak aan het buitenland of aan in een Economische Zone gevestigd bedrijf te verlenen;

Hetzij door stimulering van de instroom van deviezen in Curaçao, hetzij door directe of indirecte bevordering van werkgelegenheid.

Verzoek

Het verzoek tot toelating dient gedaan te worden door de vennootschap. De toelating van een vennootschap tot de Economische Zone geschiedt per landsbesluit.¹¹³ De Minister van Economische Ontwikkeling dient dit vervolgens door te geven aan de Directie Fiscale Zaken binnen een maand na de toelating tot de Economische Zone.¹¹⁴ Aan de toelating tot een Economische Zone kunnen nadere voorschriften, beperkingen en regels¹¹⁵ ten aanzien van de administratie¹¹⁶ worden verbonden. Het landsbesluit kan tevens worden ingetrokken indien de belanghebbende, of een andere (rechts)persoon namens de belanghebbende, zich schuldig maakt aan één of meer van de volgende feiten:¹¹⁷

- Er zijn onjuiste of onvolledige gegevens verstrekt die van beslissende invloed zijn geweest op de totstandkoming van het besluit tot toelating;
- Er is gehandeld in strijd met bepalingen van deze landsverordening of de daarop berustende bepalingen;
- De aan de toelating verbonden voorschriften en beperkingen zijn niet of niet volledig in acht genomen;

¹¹² Artikel 3 lid 2, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹¹³ Artikel 3 lid 1, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹¹⁴ Artikel 3 lid 5, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹¹⁵ Artikel 3 lid 3, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹¹⁶ Artikel 3 lid 6, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹¹⁷ Artikel 4, Landsverordening Economische Zones 2000.

- Er in strijd gehandeld is met de bepalingen van de Landsverordening op de winstbelasting, loon belasting of Algemene Verordening Invoer, Uitvoer en Doorvoer;
- Het bedrijf is gestaakt;
- Er wordt niet meer voldaan aan de gestelde eisen voor de toelating tot een Economische Zone.¹¹⁸

Indien sprake is van onjuiste of onvolledige gegevensverstrekking door de belanghebbende kan het besluit met terugwerkende kracht worden ingetrokken. Dit kan tot op de datum van toelating tot de Economische Zone. De intrekking ingeval van de overige genoemde situaties kan slechts plaatsvinden met terugwerkende kracht tot op het moment dat het feit zich voor heeft gedaan. Indien daadwerkelijk sprake is van intrekking van het landsbesluit heeft de belanghebbende zes maanden de tijd om diens bedrijf uit de Economische Zone te verwijderen.¹¹⁹ Indien hij dit verzuimt wordt overgegaan tot ontruiming op kosten van de betreffende vennootschap.¹²⁰

4.3.3 Voordelen

Indien een vennootschap de E-zone faciliteit heeft toegekend gekregen door middel van een landsbesluit kan deze profiteren van de voordelen die dit met zich brengt. Zo wordt er voor deze vennootschappen een verlaagd winstbelasting tarief gehanteerd van 2%. Dit tarief geldt voor kwalificerende vennootschappen in ieder geval tot 1 januari 2026.¹²¹ Daarentegen geldt er wel een normaal winstbelasting tarief voor winst die is behaald op de lokale markt.¹²² Tevens wordt een vrijstelling verleend van de volgende belastingen:

- Invoerrechten en belasting in geval van:
 - o Inslag van goederen die bestemd zijn voor een Economische Zone
 - o Uitslag uit een Economische Zone van goederen bestemd voor een entrepot of andere Economische Zone
- Accijns in geval van inslag van aan accijns onderworpen goederen die bestemd zijn voor een Economische Zone
- Omzetbelasting;

¹¹⁸ Artikel 4 lid 2, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹¹⁹ Artikel 4 lid 6, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹²⁰ Artikel 4 lid 7, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹²¹ Artikel 11 lid 1, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹²² Artikel 11 lid 2, Landsverordening Economische Zones 2000.

- Onroerendezaakbelasting.

Overige inkomsten

Vennootschappen binnen de E-zones hoeven zich niet uitsluitend te richten op de export of internationale commerciële activiteiten. Het is toegestaan om tot een maximum van 25% van de omzet te behalen op de lokale markt van Curaçao.¹²³ Dit percentage kan echter ook lager worden vastgesteld bij de verlening van de vergunning. De handel met het binnenland is echter wel aan voorwaarden onderhevig. Slechts nadat er een vergunning voor bepaalde tijd is verleend kan er door de rechtspersoon worden geleverd aan het binnenland.

De levering van goederen aan het binnenland is niet gebonden aan een bepaalde categorie goederen. Er worden aan de vergunning wel voorschriften verbonden met de betrekking tot de prijs, kwaliteit en de distributie, alsmede ongewenste verstoringen van de binnenlandse markt.¹²⁴ Deze vergunning kan worden geweigerd indien het sociaal economisch belang van Curaçao in het geding komt. Tevens kan een verleende vergunning worden ingetrokken indien er niet is voldaan aan de vereiste voorwaarden.¹²⁵ Indien goederen worden geleverd aan schepen of luchtvaartuigen, alsmede de levering aan toeristen is een dergelijke vergunning niet vereist door de rechtspersoon.¹²⁶

Indien een rechtspersoon diensten wil leveren aan andere vennootschappen, ondernemingen of personen binnen Curaçao is dat alleen mogelijk voor een bepaalde categorie diensten. Slechts bij hoge uitzondering is het na toestemming en onder voorwaarden gesteld door de Minister van Economische Ontwikkeling en Minister van Financiën mogelijk om diensten ten behoeve van elektronische communicatie en informatiemogelijkheden te leveren binnen Curaçao.¹²⁷

Deze overige inkomsten vallen niet onder het gunstige winstbelastingtarief. Over de winst behaald met de activiteiten in het binnenland is het normale winstbelastingpercentage van 25% van toepassing.

¹²³ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

¹²⁴ Artikel 7 lid 2 en 3, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹²⁵ Artikel 6 lid 4, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹²⁶ Artikel 6 lid 5, Landsverordening Economische Zones 2000.

¹²⁷ Artikel 7 lid 6, Landsverordening Economische Zones 2000.

4.3.4 Internationale aspecten

Zoals in paragraaf 4.3.3 is uiteengezet staat de faciliteit tevens open voor in het buitenland gevestigde vennootschappen. Voor deze vennootschappen gelden geen aanvullende eisen ten opzichte van lokale vennootschappen. Zoals reeds opgemerkt maakt het voor een onderneming niet uit waar zij haar feitelijke leiding of statutaire zetel heeft, elke vennootschap kan kwalificeren voor de toelating tot een Economische Zone. Derhalve kan een vaste inrichting tevens opteren voor de toepassing van het regime omdat ook een vennootschap gevestigd buiten Curaçao een aanvraag kan indienen tot toelating van tot de Economische Zone. Mijn inziens zitten aan deze methodiek zowel positieve als negatieve punten. Zoals eerder aangehaald is het negatieve punt van de beperkte eisen de kans op misbruik. De feitelijke leiding kan in het buitenland zitten en verder substance is niet vereist voor de regeling. Een positief punt is dat daardoor de drempel voor internationale ondernemingen laag blijft. Zij kunnen hun activiteiten allereerst uitvoeren vanuit een vaste inrichting om dit eventueel op een later tijdstip om te zetten in een rechtspersoon.

De regeling is met name gericht op het exporteren van goederen of het verrichten van diensten aan buitenlandse cliënten. Door de vrijstellingen van invoerrechten, accijnzen en omzetbelasting wordt een aantrekkelijk fiscaal klimaat gecreëerd voor ondernemingen om als hub te fungeren naar andere landen in het Caribische gebied.

4.3.5 Effectiviteit, doelmatigheid, uitvoerbaarheid.

Door middel van de invoering van de Economische Zones wil Curaçao de economie van het land verstevigen. Wat men met name beoogt met de wetgeving van de Economische Zone zijn de volgende aspecten:

- Toename van het scheeps- en luchtvaartverkeer;
- Verbreding van de economische basis, waaronder het scheppen van werkgelegenheid voor de lokale bevolking;
- Extra belastinginkomsten;
- Neveneffecten van de vestiging van buitenlandse ondernemingen.

Mijn inziens is het twijfelachtig of de wetgeving omtrent de Economische Zones daadwerkelijk een positieve invloed heeft op de bovengenoemde punten.

Een positief punt aan de regeling is dat in principe de faciliteit alleen wordt toegekend indien de vennootschap opereert in de internationale markt. Hierdoor worden de lokale ondernemers beschermd en is er geen sprake van oneerlijke belastingposities tussen bedrijven die operen op de lokale markt en bedrijven die gebruik maken van het E-zone regime. Voor binnenlandse handel worden zij tenslotte gelijk belast en is er geen voordeel voor E-zone vennootschap.

De beperking van toegestane diensten in de E-Zone draagt echter niet bij aan de effectiviteit van de regeling. Het verbieden van deze diensten is mijn inziens dan ook niet logisch omdat er geen duidelijk oorzaak is te ontdekken in dit verbod om de beoogde doelstellingen te behalen. Alleen activiteiten gericht op het buitenland kwalificeren voor de E-Zone regeling. Zelfs wanneer de niet toegestane activiteiten alleen gericht zijn op het buitenland zijn deze activiteiten niet toegestaan. Mijn inziens zouden deze verboden activiteiten dan ook toegestaan moeten worden in de Economische Zones. Het criterium dat de activiteiten gericht moeten zijn op het buitenland is mijn inziens voldoende doelmatig zonder daar een extra beperking aan te koppelen. Daarmee wordt voorkomen dat er oneerlijke concurrentie optreedt op de lokale markt. Indien extra activiteiten in een E-Zone mogelijk zijn biedt dit voor een nieuwe groep ondernemers de mogelijkheid zich te vestigen op Curaçao in een E-Zone .

Een ander groot nadeel van de huidige regelgeving is dat het ontbreekt aan concrete eisen die gesteld worden aan de bijdrage die geleverd moet worden aan de economie. Er kan sprake zijn van zeer weinig daadwerkelijke aanwezigheid (substance) van deze ondernemingen. Omdat er geen eisen aan het aantal werknemers worden gesteld, in tegenstelling tot de Tax Holiday-wetgeving, is het maar de vraag in hoeverre er sprake is van het scheppen van werkgelegenheid. Tevens zal er door de beperkte aanwezigheid van een bedrijf weinig van eventuele neveneffecten te merken zijn. Kortgezegd ontbreekt het aan kwantitatieve vereisten om te kunnen stellen dat deze regeling daadwerkelijk invloed heeft op de verbreding van de economische basis.

Een andere stimulering die men beoogde met de introductie van de E-zones is de toename van de belastinginkomsten. Het is maar zeer de vraag of deze doelstelling wordt behaald omdat de overheid verantwoordelijk is voor de inrichting en bewaking van de E-zones. De kosten die dit met zich brengt kunnen de belastinginkomsten uit E-zones teniet doen.

Wanneer er aan de toetreding tot de Economische Zone meer substance-vereisten zouden kleven of er aangetoond dient te worden dat er daadwerkelijk een bijdrage aan de economische basis van het land wordt geleverd zou dit zorgen voor een betere doelmatigheid van de regeling.

Door de vrijstelling die geldt voor leveringen aan schepen en luchtvaart wordt wel het doel bereikt om Curaçao aantrekkelijker te maken als overslagplaats voor schepen en luchtvaart. De levering van goederen is specifiek toegestaan binnen het gehele eiland.

De effectiviteit van deze landsverordening trekt ik in twijfel omdat alleen bij vestiging in een E-Zone kan worden geopteerd. Dit is naar mijn mening geen effectieve manier van investeringen aantrekken omdat het alleen de vestiging van bedrijven op bepaalde locaties stimuleert in plaats van het uiteindelijk doel van de regeling, de brede stimulering van de economie op Curaçao. Indien een E-Zone geen gunstige ligging heeft kan het zijn dat een bedrijf niet Curaçao kiest om zich te vestigen.

Aan de uitvoerbaarheid van de regeling zitten zowel positieve als negatieve punten. Zo is het voordeel van de E-Zones dat de overheid deze zones kan controleren op wat er aan in en uitvoer plaatsvindt. Het is een vrij eenvoudige manier van controle houden op goederen stromen zonder hier achteraf onderzoek naar te moeten doen. Een negatief punt is dat de belastingplichtige over het algemeen vrij lang dient te wachten op toelating tot een Economische Zone. Dit is het geval omdat er een toetsingsprocedure is op basis van de vooraf verstrekte gegevens. Een bedrijf dat zich in een E-zone wil vestigen kan dit pas doen bij toelating; eerder is het niet mogelijk om zich op het eiland te vestigen omdat anders de faciliteiten worden misgelopen. In de praktijk blijkt bovendien dat de procedure voor toelating tot de E-zone een langlopend traject is bij de diverse overheidsinstanties. Indien Curaçao haar economie daadwerkelijk wil stimuleren door deze E-zones zou men de aanvragen effectief en snel moeten behandelen om zo de aantrekkelijkheid voor bedrijven te vergroten. Uit de praktijk blijkt dat dikwijls bedrijven besluiten om zich niet in een E-Zone te vestigen door de lange doorlooptijd van de procedure. Ondanks dat de voorwaarden en faciliteiten hen zeer aanspreken besluiten zij voor een andere optie te kiezen vanwege de bureaucratische drempels.

4.3.6 Tussen-Conclusie

De regelingen omtrent de E-Zones kennen vennootschappen die zich richten op de internationale markt diverse voordelen toe. Het lage winstbelasting tarief kan een reden zijn om als vennootschap naar Curaçao te gaan. Ook worden met de beperkingen van handel in het binnenland de lokale aanbieders beschermd. Een nadeel van de huidige E-Zone wetgeving is dat het ontbreekt aan kwantitatieve/substance vereisten. Daardoor is het maar zeer te vraag of elke onderneming bijdraagt aan de lokale economie. De verplichting van de vestiging op aangewezen E-Zones kent zowel voor- als nadelen. Het doel van de landsverordening wordt hiermee niet extra bereikt omdat de activiteiten waarvoor een laag winstbelastingtarief geldt limitatief zijn. Een voordeel van de E-Zones is de uitvoerbaarheid voor de fiscus. Er kan vrij eenvoudig worden gecontroleerd of de goederen daadwerkelijk worden doorgevoerd en niet alsnog op de lokale markt worden geleverd. Momenteel laat de uitvoerbaarheid echter zeer te wensen over. Door de lange bureaucratische processen die doorlopen dienen te worden voor de toetreding tot een E-Zone haken bedrijven af die zich in een E-Zone wilde vestigen.

4.4 Aanbevelingen

4.4.1 Kwantitatieve vereisten

Momenteel worden er zeer weinig vereisten gesteld aan vennootschappen die willen toetreden tot een Economische Zone. Het ontbreekt met name aan kwantitatieve vereisten. Omdat deze vereisten ontbreken, kan een vennootschap met nagenoeg geen substance, oftewel daadwerkelijke activiteiten danwel dagelijkse leiding, zich vestigen in een Economische Zone. Hierdoor wordt het gestelde doel van de faciliteit, het bevorderen van de economie en verbeteren van de werkgelegenheid, veelal niet bereikt. Door het ontbreken van dergelijke vereisten is de effectiviteit van de regeling lager dan deze zou moeten zijn. Een tweede aspect waar de gebrekkige substance gevolgen voor heeft zijn de internationale fiscale ontwikkelingen, wat nader zal worden besproken in hoofdstuk 6. Het E-Zone regime zou gekwalificeerd kunnen worden als een schadelijke faciliteit als opgenomen in de BEPS-actiepunten¹²⁸ omdat het aan reële substance-eisen ontbreekt.

¹²⁸ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

Een verbetering die derhalve aangebracht dient te worden in de wetgeving is dan ook het stellen van een aantal kwantitatieve vereisten. De verbetering zou naar mijn mening uit een tweetal aspecten moeten bestaan. Allereerst dient er daadwerkelijk werkgelegenheid te worden verschaft voor een minimaal aantal werknemers. In overeenstemming met andere Landsverordeningen zoals de Tax holiday wetgeving is een minimum van vijf werknemers gewenst. Een tweede aspect is dat er aantoonbaar activiteiten verricht moeten worden te Curaçao. Wanneer er bijvoorbeeld slechts sprake is van een server zou dat mijn inziens niet voldoende zijn om te kwalificeren voor de regeling. De daadwerkelijk handel en daarmee winstgevendende activiteiten moeten worden uitgevoerd te Curaçao. Een digitale doorvoerhaven zonder verdere aanwezigheid zou niet onder de reikwijdte moeten vallen omdat daar geen voordeel voor het land Curaçao in zit.

4.4.2. Afschaffing vaste zones

De vestiging van vennootschappen wordt beperkt tot specifieke zones. Een vennootschap mag zich alleen vestigen op de plek die wordt aangewezen door de overheid. Naar mijn idee zou dit losgelaten moeten worden zodat bedrijven zich vestigen waar de faciliteiten die voor hen relevant zijn zich bevinden. Om de lokale markt te beschermen dient de huidige regelgeving omtrent binnenlandse levering te blijven bestaan. Indien dit niet het geval zou zijn kan dit leiden tot oneerlijke concurrentie voor binnenlandse bedrijven. Omdat deze bepaling reeds is opgenomen in de landsverordening zal het opheffen van de vaste zones niet leiden tot verstoring van de lokale markt. Vanwege de beperkte omvang van het eiland is het instellen van dergelijke geografisch beperkte Zones bovendien niet zinvol.

4.4.3. Uitbreiden kwalificerende diensten

De diensten die momenteel niet in een E-Zone verricht mogen worden dienen naar mijn inziens ook te worden toegestaan. Er is geen basis waarom deze diensten niet vanuit een E-Zone uitgevoerd mogen worden indien zij gericht zijn de internationale markt. Deze laatstgenoemde voorwaarde dient wel in stand te blijven. Met de uitbreiding van kwalificerende activiteiten kan Curaçao ook vennootschappen actief in de betreffende sector aantrekken.

4.4.4. Verbetering toelatingsproces

Momenteel is de vestiging in een E-Zone een langdurige bureaucratische aangelegenheid. Wanneer Curaçao de aantrekkelijk van een E-Zone wil vergroten dient zij tevens de doorlooptijd

van een aanvraag aanzienlijk te verkorten. Zo verkrijgen vennootschappen eerder zekerheid en kunnen de E-Zones een aantrekkelijkere vestigingsplaats worden voor internationaal opererende vennootschappen.

4.5 Conclusie

In dit hoofdstuk zijn de volgende deelvragen toegespitst op de Economische Zone wetgeving van Curaçao aan bod gekomen:

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*
- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren?*

Bij toelating in een Economische Zone kan een onderneming profiteren van diverse voordelen op fiscaal gebied. Deze voordelen zijn met een zeer laag winstbelastingtarief en vrijstelling van diverse douaneheffingen zeer gunstig te noemen. Indien Curaçao de huidige E-Zone wetgeving wil verbeteren is dat mogelijk op een aantal aspecten. Allereerst wordt beter voldaan aan internationale regelgeving wanneer er meer en betere substance vereisten worden opgesteld. Momenteel is de kans groot op misbruik van de faciliteit en dit leidt niet tot het beoogde doel van de economische basis te verbreden. Een tweede punt van aandacht is de plaats van vestiging van E-Zone vennootschappen. Momenteel is dit alleen mogelijk in een specifiek aangewezen, geografisch beperkte, zone. Indien dit vereiste wordt losgelaten kunnen bedrijven zich vestigen in de buurt van faciliteiten die voor hen relevant zijn. Tevens moeten de bedrijven die willen toetreden tot een Economische Zone niet beperkt worden in de door hen uit te voeren diensten. Indien de diensten zijn gericht op het buitenland, moeten deze activiteiten worden toegestaan. Tot slot dient het bureaucratisch proces tot toelating van een Economische Zone versneld te worden om daarmee de belastingplichtige sneller zekerheid te geven.

Hoofdstuk 5 Tax Holiday

5.1 Inleiding

In de diverse belastingwetten van het land Curaçao zijn verschillende bijzondere regelingen opgenomen. Naast deze regelingen, zoals het winstbelastingregime voor offshore vennootschappen, kent het land Curaçao ook een aparte wetgeving waarin enkele faciliteiten zijn opgenomen. Deze stimuleringsmaatregelen worden ook wel de belastingfaciliteiten of Tax Holiday wetgeving genoemd.

Het land Curaçao kent sinds het midden van de jaren zestig diverse faciliteiten voor het aanvragen van een Tax Holiday. Een Tax Holiday geeft bedrijven de mogelijkheid afspraken te maken met de overheid voor een verlaging van de belasting in bepaalde sectoren. Door middel van de Tax Holiday wetgevingen tracht de overheid investeringen op grote schaal te bevorderen.¹²⁹ Indien een onderneming kan aantonen dat zij een investering doet waarbij het land Curaçao economisch gebaat is kunnen diverse verlagingen en/of vrijstellingen van belastingen worden verleend voor een periode tot maximaal 15 jaar.¹³⁰ Hiermee wilde men ook de tijdelijke werkgelegenheid bevorderen en tevens het vertrouwen in de economie terugwinnen om grote investeringen te stimuleren.¹³¹

In dit hoofdstuk wordt ingegaan op de Tax Holiday wetgeving. Centraal in dit hoofdstuk staat de aantrekkelijkheid van Curaçao in het kader van deze wetgeving. Daarbij zal worden geanalyseerd of er aanpassingen nodig zijn in de Tax Holiday wetgeving om deze aantrekkelijkheid te vergroten? In dit hoofdstuk komen de volgende twee deelvragen aan bod:

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*
- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren?*

Deze deelvragen worden in dit hoofdstuk behandeld in het kader van de Tax Holiday wetgeving.

¹²⁹ BOB, *Brief van 5 september 1997: nieuwe richtlijnen i.h.k. van tax holiday wetgeving.*

¹³⁰ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

¹³¹ BOB, *Brief van 5 september 1997: nieuwe richtlijnen i.h.k. van tax holiday wetgeving.*

5.2 Faciliteitenwetgeving algemeen

5.2.1 Inleiding

In de zogenoemde faciliteitenwetgeving zijn de diverse landsverordeningen opgenomen die de basis vormen voor de Tax Holidays. In de faciliteiten wetgeving zijn de volgende landsverordeningen opgenomen waar een onderneming voor kan opteren indien zij gebruik wil maken van een Tax Holiday:

- Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling (“LBG”)¹³²
- Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw (“LBBH”)¹³³
- Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen (“LBIO”)¹³⁴
- Landsverordening renovatie hotels (“LRH”)¹³⁵

Omdat er een daadwerkelijk verschil bestaat in de kwantitatieve vereisten worden de verschillende vereisten voor de belastingfaciliteiten individueel besproken vanaf paragraaf 5.3. Enkele algemene aspecten komen in deze paragraaf aan de orde.

De voorwaarden om te kwalificeren voor een Tax Holiday zijn divers. Om te kunnen kwalificeren voor de regelingen geldt over het algemeen een aantal vaste voorwaarden naast een aantal specifieke voorwaarden die volgen uit de landsverordeningen. Er worden zowel eisen gesteld aan de activiteiten alsmede aan de vennootschap zelf.

5.2.2 Kwalificerende vennootschappen

Voor de verlening van een belastingfaciliteit is het vereist dat de onderneming toebehoort aan een naamloze of besloten vennootschap opgericht te Curaçao. Deze bepaling was vanaf het begin af aan reeds opgenomen in de LBIO en werd later ook toegevoegd aan de andere faciliteitenwetgevingen. Uit deze bepalingen volgt dat indien een onderneming wordt gedreven door een natuurlijk persoon er geen mogelijkheid tot opteren voor de belastingfaciliteit bestaat. Een buitenlandse vennootschap kan derhalve niet opteren voor deze faciliteitenwetgeving indien

¹³² P.B. 2012-18, laatst gewijzigd bij P.B. 2013, nr. 50.

¹³³ P.B. 2012-19, laatst gewijzigd bij P.B. 2013, nr. 50.

¹³⁴ P.B. 2012-20, laatst gewijzigd bij P.B. 2013, nr. 50.

¹³⁵ P.B. 2012-21, laatst gewijzigd bij P.B. 2013, nr. 50.

er geen kwalificerende vennootschap is opgericht te Curaçao. De reden hiervan werd toegelicht in de Memorie van Toelichting van de LBIO¹³⁶:

“ Aldus zal zij vallen onder de toepasselijkheid van de Nederlands-Antilliaanse wetgeving en de rechtsmacht van de Nederland-Antilliaanse rechter in hun volle omvang, en zal een effectievere controle op haar activiteiten mogelijk gemaakt worden.”

5.2.3 Activiteiten

De specifieke voorwaarden die worden gesteld aan de activiteiten van de vennootschappen worden in de volgende paragrafen uiteen gezet. In zijn algemeenheid kan onder de volgende voorwaarden een Tax Holiday worden toegekend aan een Curaçaose vennootschap:¹³⁷

- De activiteiten moeten een verbreding van de economische basis van Curaçao beogen, dan wel de economie in het algemeen bevorderen;
- De ondernemingsactiviteiten moeten aan een bepaald aantal inwoners van Curaçao (al dan niet blijvend) werk verschaffen;
- Met de ondernemingsactiviteiten, moet, afhankelijk van de aard van de werkzaamheden, een minimum investeringsbedrag gemoeid zijn, variërend van Naf. 250.000 tot Naf 2.000.000.

Indien aan de voorwaarden wordt voldaan is dit echter geen garantie voor toekenning van de faciliteit. De toekenning dient te geschieden per landsbesluit en derhalve te worden toegekend op het niveau van de regering. Toch is het ook mogelijk dat aan de hand van de richtlijnen een voorstel wordt beoordeeld door de Directie der Belastingen.¹³⁸ Wel geschiedt de toekenning uiteindelijk door landsbesluit.

De vereisten dienen inhoudelijk te worden geïnterpreteerd, zo heeft de Raad van Beroep bepaald.¹³⁹ Zo kan de inhoudelijk omschrijving bij toekenning van een belastingfaciliteit afwijken van de daadwerkelijke activiteiten. In een dergelijk geval kan geen beroep gedaan worden op de belasting vrijstellingen of verlagingen. Uit de jurisprudentie van de Raad van

¹³⁶ Memorie van Toelichting, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

¹³⁷ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

¹³⁸ D.G.A. Meijer, A. Katouw & A.T. Snijders, *Handboek 4: Antilliaans en Arubaans Belastingrecht*, Kluwer, 2013.

¹³⁹ RvB 25 april 1997, nr. 1996/54 en RvB 28 april 1997, nr. 1996/90.

Beroep blijkt dat indien een vrijstelling wordt toegekend voor een watersportbedrijf er geen vrijstelling plaatsvindt voor de exploitatie van een bar.¹⁴⁰ Tevens werd er in een eerdere zaak waarin een vrijstelling werd verkregen voor “een industrieel wasserette bedrijf” in de zelfde lijn geoordeeld. De vrijstelling van invoerrechten op linnengoed ten behoeve van de verhuur van linnen kon niet onder de toegekende vrijstelling vallen.¹⁴¹

5.2.4 Aanvraag procedure

Voor het verkrijgen van een belastingfaciliteit die volgt uit een van de bovengenoemde landsverordeningen dient een aanvraag te worden gedaan. Deze aanvraagprocedure is voor een beroep op alle genoemde faciliteiten identiek. Een dergelijke aanvraag dient aan de volgende voorwaarden te voldoen:¹⁴²

- Het verzoek moet worden ingediend op een door de Gouverneur vastgesteld formulier;
- Het formulier dient te zijn voorzien van de benodigde bescheiden bij indiening;
- De bescheiden dienen voldoende inzicht te verschaffen in het project zodat een beoordeling op basis van de wetgeving en richtlijnen mogelijk is;
- Het formulier dient volledig te zijn ingevuld en voorzien van een zegel van Naf. 25;
- Elk formulier mag slechts een verzoek omvatten.

Indien een formulier niet volledig is ingevuld wordt het verzoek niet in behandeling genomen. Ook als er niet voldoende inzicht is gegeven volgt geen toekenning van de belastingfaciliteit. Het inzicht kan worden verschaft door middel van het meezenden van statuten van de onderneming, een ondernemingsplan, een haalbaarheidsstudie en andere relevante documenten. Tevens bestaat er voor de aanvrager van de belastingfaciliteit de mogelijkheid dit mondeling toe te lichten.¹⁴³

Wanneer een Tax Holiday wordt toegekend aan een onderneming geschiedt dit door middel van een landsbesluit. In dit landsbesluit is opgenomen dat er een vrijstelling voor diverse belastingen geldt voor de betreffende onderneming.

¹⁴⁰ RvB 15 september 1997, nr. 1995/75.

¹⁴¹ RvB 25 april 1997, nr. 1996/54.

¹⁴² BOB, *Brief van 5 september 1997: nieuwe richtlijnen i.h.k. van tax holiday wetgeving.*

¹⁴³ Richtlijnen ten behoeve van de beoordeling en advisering van aanvragen in het kader van de wetgeving belastingfaciliteiten *Eilandgebied Curaçao*.

Het voorgenoemde landsbesluit kan na overleg met de Minister van Economische Ontwikkeling en nadat de belanghebbende is gehoord worden ingetrokken indien blijkt dat:¹⁴⁴

- Door of namens het bedrijf onjuiste gegevens zijn verstrekt, welke van invloed zijn geweest op de totstandkoming van het landsbesluit;
- Door of namens het bedrijf is gehandeld in strijd met de bepalingen van de betreffende landsverordening of in strijd met het landsbesluit

5.2.5 Internationale aspecten

Zoals reeds genoemd in paragraaf 5.2.2 kan een naar buitenlands recht opgerichte vennootschap in principe geen beroep doen op de Tax Holiday wetgeving. Er lijkt sprake te zijn van discriminatie ten opzichte van naar buitenlands recht opgerichte vennootschappen. Toch is het in enkele gevallen mogelijk te opteren voor een belastingfaciliteit door een buitenlandse vennootschap. Dit is in principe alleen mogelijk in twee situaties: onder de BRK of door middel van een beroep te doen op het verdrag Noorwegen – Curaçao.

Onder de BRK is het mogelijk om als kwalificerende vennootschap aangemerkt te worden op grond van het non-discriminatie artikel. Dit artikel luidt als volgt:¹⁴⁵

“ Een lichaam dat is opgericht naar het recht van een land van het Koninkrijk wordt in een ander land van het Koninkrijk niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen, waaraan lichamen die naar het recht van het andere land zijn opgericht onder dezelfde omstandigheden zijn of kunnen worden onderworpen. ”

Op basis van dit artikel zou een Nederlandse naamloze of besloten vennootschap ook toegang moeten krijgen tot de belastingfaciliteiten indien wordt voldaan aan de overige voorwaarden. Dit is bevestigd door de Directeur der Belastingen:¹⁴⁶

“Gelet op (...) de gewijzigde tekst van artikel 1 van de Belastingregeling voor het Koninkrijk moet een Nederlandse NV of BV die feitelijk in de Nederlandse Antillen is gevestigd gelijk

¹⁴⁴ Artikel 6 lid 1, Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestigingen hotelbouw, Artikel 9 lid 1 Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen, Artikel 2 lid 4, Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling.

¹⁴⁵ Artikel 1, lid 2, Belastingregeling voor het Koninkrijk.

¹⁴⁶ Brief van 11 november 1997, nr. 2566.

worden behandeld worden als een Antilliaanse naamloze vennootschap. In dit verband is er dan ook geen reden om een naamloze vennootschap om die reden uit te sluiten bij de aanvraag van een tax-holiday.”

Zoals specifiek aangegeven in de bewoording van de Directeur der Belastingen geldt deze regeling alleen voor vennootschappen die in het Koninkrijk der Nederlanden zijn opgericht. Andere buitenlandse vennootschappen kunnen derhalve niet opteren voor de belastingfaciliteiten op basis van de BRK.

Indien Noorse vennootschappen een beroep willen doen op de belastingfaciliteiten is dit echter alsnog mogelijk. Het enige belastingverdrag dat Curaçao kent, namelijk die met Noorwegen, kent namelijk een non-discriminatiebepaling. De tekst hiervan heeft dezelfde strekking als de tekst opgenomen in de BRK.¹⁴⁷ Door deze bepaling is het voor naar Noors recht opgerichte vennootschappen mogelijk om te opteren voor een Tax Holiday.

Een gerechtvaardigde vraag is dan ook of er in de huidige wettekst geen sprake is van discriminatie.¹⁴⁸ Mijn inziens is er in de huidige wetgeving inderdaad sprake van discriminatie van een buitenlandse vennootschap ten opzichte van een Curaçaose vennootschap. Er volgt namelijk uit de wettekst dat een te Curaçao opgerichte vennootschap een voordeel kan genieten wat niet mogelijk is voor een naar buitenlands recht opgerichte vennootschap.

5.2.6. Voordelen

De vier landsverordeningen bieden alle een scala aan fiscale faciliteiten. Deze faciliteiten zien op vijf verschillende heffingsmiddelen waarvoor de aanvrager gunstiger wordt belast of wordt vrijgesteld. Het gaat hierbij om objectieve vrijstellingen, een belastingvrijstelling of een aangepaste grondslagberekening.¹⁴⁹ Ten opzichte van andere fiscale regelingen, zoals de Economische Zones en de Scheepstonnageregeling, worden derhalve diverse vrijstellingen verleend. Deze laatste twee landsverordeningen voorzien slechts in een gunstige belastingheffing voor een of twee heffingsmiddelen.

¹⁴⁷ Artikel 25, lid 1, Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden met betrekking tot de Nederlandse Antillen en het Koninkrijk Noorwegen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar het vermogen.

¹⁴⁸ D.G.A. Meijer, A. Katouw & A.T. Sniijders, Handboek 4: Antilliaans en Arubaans Belastingrecht, Kluwer, 2013

¹⁴⁹ D.G.A. Meijer, A. Katouw & A.T. Sniijders, Handboek 4: Antilliaans en Arubaans Belastingrecht, Kluwer, 2013

In alle genoemde Tax-Holiday landsverordeningen is bepaald dat de vrijstellingen gedifferentieerd kunnen worden toegekend.¹⁵⁰ Derhalve kan er sprake zijn van de toekenning van slechts één belastingvrijstelling of verlaging alsmede van diverse vrijstellingen of verlagingen. Ook heeft de wetgever hiermee de mogelijkheid geopend om bepaalde belastingvrijstellingen of verlagingen slechts gedeeltelijk toe te passen. Wettelijk zijn wel maximale vrijstellingen en verlagingen opgenomen. Dit geldt eveneens voor de termijn waarvoor de vrijstelling verleend kan worden.

5.3 Bevordering van grondontwikkeling

5.3.1 Inleiding

De Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling legt de basis voor de aanvraag van een Tax Holiday in het kader van grondontwikkeling, die voor het laatst gewijzigd is in 2013.¹⁵¹ De oorspronkelijke landsverordening dateert uit 1964, die toentertijd is ingevoerd in de gehele voormalige Nederlandse Antillen.¹⁵² Door middel van deze landsverordening wil het land Curaçao grondontwikkeling op brede schaal stimuleren en daarmee de investeringen die gedaan worden in braakliggende grond bespoedigen. Oorspronkelijk was de landsverordening bedoeld als een tijdelijke maatregel. Alleen indien sprake was van projecten die niet alleen voor tijdelijke werkgelegenheid, zoals woningbouwprojecten voor de lokale markt, zouden zorgen kon de faciliteit ook nog worden toegekend na 31 december 1998.¹⁵³ Tot op heden is het nog steeds mogelijk om te opteren voor de Tax Holiday in het kader van grondontwikkeling.

5.3.2 Voorwaarden

De voorwaarden die gesteld worden om te kunnen opteren voor de faciliteiten die de Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling zijn in lijn met de andere landsverordeningen die opgenomen zijn in de faciliteiten wetgeving. Zoals eerder aangegeven zijn de voorwaarden over het algemeen gelijklopend maar kent iedere landsverordening een eigen ondergrens waaraan de investering en/of de onderneming dient te voldoen.

¹⁵⁰ D.G.A. Meijer, A. Katouw & A.T. Snijders, Handboek 4: Antilliaans en Arubaans Belastingrecht, Kluwer, 2013.

¹⁵¹ P.B. 2013, nr.50.

¹⁵² P.B. 1964, nr.77.

¹⁵³ BOB, *Brief van 5 september 1997: nieuwe richtlijnen i.h.k. van tax holiday wetgeving.*

Uit artikel 1 van de Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling volgt aan welke voorwaarden de belanghebbende dient te voldoen. De belanghebbende, een naamloze of besloten vennootschap die opgericht is te Curaçao, dient zelf een onderneming te drijven. Zoals eerder beschreven is het ook voor buiten de buiten Curaçao opgerichte vennootschappen mogelijk om te opteren in bepaalde gevallen. Deze onderneming dient zich grondontwikkeling te Curaçao ten doel te stellen. Hierbij dienen grote percelen braakliggende grond ter ontwikkeling te worden gebracht. Dit dient te geschieden door middel van aanleg van wegen en de bouw van onroerende zaken. Optioneel hierbij is de combinatie van aanleg of bouw van gelegenheden die bedoeld zijn ter vermaak en ontspanning.

Buiten de voorwaarden die aan de onderneming worden gesteld zijn er specifieke vereisten verbonden aan de investering die gedaan dient te worden om te kunnen opteren voor de Tax Holiday. Er dient sprake te zijn van een investering van ten minste 2.000.000 Naf.¹⁵⁴ exclusief de waarde van de grond. Deze investering dient binnen vijf jaar te geschieden nadat het landsbesluit is genomen omtrent de toekenning van de faciliteit. Het is tevens van belang dat deze investering gedaan wordt in de percelen waarvoor het landsbesluit is verleend. De grootte van het perceel dat ontwikkeld wordt bedraagt ten minste twee hectaren. Deze eis lag in het verleden op vijf hectaren maar is later naar beneden bijgesteld.¹⁵⁵ Bovendien draagt de onderneming de zorgplicht dat er ten minste tien kavels worden bebouwd. In geval van appartementen of geschakelde units gaat het om een minimum van tien appartementen/ units.

Tevens dient te worden voldaan aan de eis dat de onderneming de economische activiteit en werkgelegenheid in Curaçao bevordert.¹⁵⁶

5.3.3 Voordelen

Ingeval er een positief landsbesluit volgt op de aanvraag zijn er diverse voordelen waar de onderneming van kan profiteren. De onderneming wordt vrijgesteld van de volgende belastingen voor een periode van maximaal vijftien jaren:¹⁵⁷

¹⁵⁴ Bij introductie werd als minimale investering een bedrag van 1.000.000 Naf gehanteerd.

¹⁵⁵ BOB, *Brief van 5 september 1997: nieuwe richtlijnen i.h.k. van tax holiday wetgeving*

¹⁵⁶ Artikel 2, Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling.

¹⁵⁷ Artikel 3, Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling.

- Invoerrechten op materialen en goederen bestemd voor gebruik ten behoeve van de percelen die zijn vrijgesteld bij het landsbesluit;
- Onroerendezaakbelasting tot op het moment dat het onroerend goed in eigen bezit van de vennootschap is.
- Inkomstenbelasting bij dividenduitkeringen en andere winstuitkeringen.

Naast de vrijstelling van bovenstaande belastingen geldt tevens een verlaagd winstbelastingtarief voor de winsten die worden behaald met de verkoop van de ontwikkelde grond. Het geldende tarief bedraagt ten minste twee procent van de gerealiseerde winst¹⁵⁸ en wordt vastgelegd door middel van het landsbesluit behorende bij de toekenning van de faciliteit.

5.3.4 Analyse¹⁵⁹

Een van de specifieke voorwaarde om te kunnen opteren voor de LBG is dat er ten minste 10 kavels worden bebouwd. Echter is het voornaamste doel van de regeling om braakliggende grond te ontwikkelen. Mijn inziens is deze specifiek gestelde voorwaarde niet doelmatig om het ontwikkelen van grond te bereiken. Door dit vereiste op te leggen worden de mogelijkheden om braakliggende grond te ontwikkelen zeer beperkt. Ik ben van mening dat een ontwikkeling van grond ook plaats kan vinden door de realisatie van andere zaken op of aan deze grond. Hierbij kan gedacht worden aan faciliteiten zoals theaters, landbouw of zwembaden. Maar ook de aanleg van een bijvoorbeeld een park waarbij in zijn geheel geen tot weinig bebouwing zal zijn. Een grondontwikkeling is mijn inziens dan ook niet alleen de bebouwing van grond met een minimum aantal kavels of units. Dit vereiste is dan ook niet doeltreffend en dient op andere wijze te worden ingevuld. Daarbij is in mijn optiek een belangrijke rol weggelegd voor de toekener van de Tax Holiday. Indien er sprake is van een substantiële verbetering en gebruik van de grond door de investering zou hiervoor een Tax Holiday toegekend moeten worden.

¹⁵⁸ Artikel 3, Landsverordening ter bevordering van grondontwikkeling.

¹⁵⁹ In deze paragraaf worden alleen de specifieke vereisten voor de belastingfaciliteit besproken. Een analyse van de voor alle belastingfaciliteiten geldende aspecten is opgenomen in paragraaf 5.2.

5.4 Bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw

5.4.1 Inleiding

De Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw kent haar oorsprong in 1953.¹⁶⁰ De toenmalige faciliteit droeg echter de naam “Landsverordening ter bevordering van industrievestiging en hotelbouw 1953”. In 1985 werd in de titel van deze landsverordening “industrievestiging” vervangen door “bedrijfsvestiging”.¹⁶¹ Deze faciliteit kent sindsdien een bredere reikwijdte om te kunnen opteren voor de toepassing van de faciliteit. Het doel van de faciliteit was de economische basis te verbreden door middel van de vestiging van nieuwe bedrijven en de bouw en exploitatie van hotels en andere gelegenheden te bevorderen. Hiermee zou ook het vreemdelingen verkeer, met name toerisme, aangemoedigd moeten worden.¹⁶²

5.4.2 Voorwaarden

Om te kunnen opteren voor de Tax Holiday in het kader van bedrijfsvestiging en hotelbouw dient er aan voorwaarden te worden voldaan voor de onderneming zelf. Tevens dient de investering waarvoor beroep op de Tax Holiday wetgeving wordt gedaan aan enkele voorwaarden te voldoen.

Zoals reeds is aangegeven is de algemene strekking van de voorwaarden vergelijkbaar met andere faciliteiten. De grensbedragen evenals andere cumulatieve voorwaarden zijn echter per faciliteit verschillend. Om te kunnen opteren voor deze landsverordening dient er in ieder geval sprake te zijn van een “bedrijf” dat voldoet aan de definitie van artikel 1.¹⁶³ Een bedrijf is volgens de definitie een onderneming die zich niet bezig houdt met de exploitatie van hotels of van andere gelegenheden tot verblijf en ontspanning. Het gaat bij deze eerste categorie “bedrijven” dus specifiek om ondernemingen die zich willen vestigen op Curaçao. Ook kwalificeert een industrie in de zin van de Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen voor deze Tax Holiday.¹⁶⁴ Deze landsverordening wordt in paragraaf 5.4 besproken. Beide categorieën “bedrijven” dienen aan enkele voorwaarden te voldoen. Een kwantitatieve voorwaarde is dat de oprichting van de onderneming een investering vergt van ten

¹⁶⁰ P.B. 1953, nr. 194.

¹⁶¹ P.B. 1985, nr. 148.

¹⁶² Aanhef, Landsverordening van de 26^{ste} november 1953 houdende voorschriften met betrekking tot het verlenen van vrijstelling van belastingen voor bedrijfsvestiging en hotelbouw.

¹⁶³ Artikel 1, Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw.

¹⁶⁴ P.B. 1985, nr. 146.

minste 250.000 Ang. Na deze initiële investering moet het bedrijf de verwachting hebben dat de economische basis van Curaçao verbreed wordt door de bijdrage die zij leveren. Ten derde dient aan de voorwaarde te zijn voldaan dat er aan ten minste vijf op Curaçao geboren Nederlanders blijvend werk wordt verschaft. Van deze voorwaarde kan na goedkeuring door de Gouverneur worden afgeweken.¹⁶⁵

Indien een onderneming tot exploitatie van hotels of andere verblijfgelegenheden en ontspanning wil opteren voor deze faciliteit is dat ook mogelijk. Hiervoor is een derde categorie “bedrijf” gedefinieerd. Deze categorie dient ook te voldoen aan de voorwaarde ten behoeve van de verbreding van de economische basis van Curacao. Zij hoeft echter niet te voldoen aan het vereiste van verschaffen van blijvend werk aan een vijftal werknemers. In aanvulling daarop dient de gebouwde faciliteit gericht te zijn op de bevordering van het vreemdelingen bezoek (met name toerisme). Hierbij geldt als drempel dat minimaal 70% van de units aan vreemdelingen verhuurd dient te worden.¹⁶⁶ Deze units moeten ten minste 30m² groot zijn met een minimum aantal van tien. Tevens dient het totale oppervlakte 750m² of meer te bedragen. Specifiek zijn ook de zogenoemde “timeshare” en “rental pools” exploitatie mogelijk om te opteren voor de faciliteit. De financiële drempel is voor deze onderneming hoger gesteld. Er dient ten minste een investering 1.000.000 Ang. gedaan te worden in de bouw en eerste inrichting van de verblijfs- of ontspanning faciliteit. De minimum investering mag ook worden besteed aan een uitbreiding.¹⁶⁷

De genoemde minimale investerings- en oprichtingsbedragen dienen binnen twee jaar na toekenning van de faciliteit te worden uitgegeven. In enkele bijzondere gevallen kan hiervan worden afgeweken.¹⁶⁸

5.4.3 Voordelen

Indien door middel van landsbesluit de Tax Holiday aan de onderneming wordt toegekend kan deze gebruik maken van diverse voordelen. De periode waarvoor de vrijstelling van belasting

¹⁶⁵ Artikel 1, lid 5 Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw.

¹⁶⁶ BOB, *Brief van 5 september 1997: nieuwe richtlijnen i.h.k. van tax holiday wetgeving.*

¹⁶⁷ Artikel 1 lid 2, Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw.

¹⁶⁸ Artikel 1 lid 3, Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw.

geldt, wordt bij het landsbesluit bepaald.¹⁶⁹ Er is wel een maximum gesteld van elf jaar aan vrijstelling voor de volgende belastingen:¹⁷⁰

- De invoerrechten op materialen en goederen ten behoeve van de bouw en eerste inrichting van bedrijfspanden voor de uitoefening van een bedrijf;
- De onroerendezaakbelasting;
- De inkomstenbelasting bij dividenduitkeringen en andere winstuitkeringen.¹⁷¹

Daarnaast kan een vrijstelling van invoerrechten worden verleend voor een periode van ten hoogste tien jaar voor grondstoffen en halffabricaten die door de onderneming worden gebruikt.

Tevens wordt het winstbelastingtarief verlaagd over de gerealiseerde winst van het project. Het tarief dient ten minste 2% te bedragen en wordt in het landsbesluit ter toekenning van de faciliteit bepaald.

Intrekking Tax Holiday

De Tax holiday faciliteit kan worden ingetrokken op grond van de twee reeds genoemde omstandigheid. Daarnaast gelden er bij deze specifieke verordening nog twee aanvullende voorwaarden.¹⁷² Allereerst mag er door of namens de belanghebbende niet in strijd worden gehandeld met een aantal belastingwetten. Hierbij gaat het om te volgende landsverordeningen waarin deze belastingwetten zijn vastgelegd:

- Landsverordening op de inkomstenbelasting 1943;¹⁷³
- Landsverordening op de winstbelasting 1940;¹⁷⁴
- Landsverordening op de loonbelasting 1976;¹⁷⁵

Ten tweede kan ook het landsbesluit worden ingetrokken indien de onderneming niet meer voldoet aan de gegeven definitie van “bedrijf” zoals reeds beschreven. Hier is ook sprake van indien de onderneming is gestaakt.

¹⁶⁹ Artikel 3 lid 2, Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw.

¹⁷⁰ Artikel 2 lid 1, Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw.

¹⁷¹ Artikel 13, Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw.

¹⁷² Artikel 6 lid 1 onderdeel c en d, Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw.

¹⁷³ P.B. 2002, nr. 63.

¹⁷⁴ P.B. 2002, nr. 54.

¹⁷⁵ P.B. 1975, nr. 254.

5.4.4 Analyse ¹⁷⁶

Voor de toekenning van een Tax Holiday is het mijn inziens doelmatig dat er een verwachting tot bijdrage aan de verbreding van de economische basis van Curaçao vereist is. Daardoor is het vrijwel zeker dat het land Curaçao in haar algemeenheid is gebaat bij de investering van het bedrijf.

De minimale investering bij bedrijven en industrieën van de eerst genoemde categorieën is mijn inzien echter niet doelmatig. Een investering in een bedrijf wil niet automatisch zeggen dat deze investering te Curaçao gedaan moet worden en het land daarbij gebaat is. Mijn inzien zou dan ook een passendere voorwaarde zijn indien gesteld wordt dat deze eerst initiële investering gedaan moet worden te Curaçao voor bijvoorbeeld de aanschaf van eerste inventaris van het betreffende bedrijf. Uit de momenteel opgenomen voorwaarden wordt niet gesteld dat deze uitgave te Curaçao gedaan moet worden. Afhankelijk van de specifieke situatie van een bedrijf kan besloten worden om enigszins van deze voorwaarde af te wijken indien de benodigde goederen niet te verkrijgen zijn te Curaçao. Een ander aspect van deze minimale investering is dat kleine bedrijven of exploitanten worden uitgesloten. Het uitsluiten van deze ondernemingen is mijn inzien niet doelmatig. De vele kleine hotel-exploitanten op Curaçao dragen ook bij aan een stevige economische basis en een goed uitziend land. Mijn inzien zou dan ook het drempelbedrag verlaagd moeten worden. Daarbij dient er een lager drempelbedrag gesteld te worden voor kleine ondernemers die feitelijk, weliswaar op kleinere schaal, dezelfde activiteiten uitvoeren.

De als derde genoemde voorwaarde is mijns inziens een goed en doelmatig gestelde voorwaarde. Door het stellen van een minimum aantal werknemers uit Curaçao zal het bedrijf moeten zorgen voor lokale werkeenheden. Daarmee wordt voorkomen dat de lokale bevolking niet gebaat is bij de vestiging van een bedrijf. Bovendien is in lid 5 gesteld dat er kan worden afgeweken van het aantal werknemers onder bijzondere omstandigheden. Daarmee blijft de mogelijkheid bestaan om het aantal lokale werknemers af te stemmen op het specifieke bedrijf. Daarmee kunnen theoretisch gezien ook kleinere bedrijven voldoen aan deze voorwaarde van de faciliteit.

¹⁷⁶ In deze paragraaf worden alleen de specifieke vereisten voor de belastingfaciliteit besproken. Een analyse van de voor alle belastingfaciliteiten geldende aspecten is opgenomen in paragraaf 5.2.

Indien een bedrijf uit de derde categorie wil opteren voor de toepassing van een Tax Holiday hoeft echter niet te worden voldaan aan een minimum aantal werknemers. Mijns inziens zou deze voorwaarde ook gesteld dienen te worden indien een bedrijf een hotel of andere gelegenheid tot verblijf en ontspanning exploiteert. Daarmee wordt zekerheid gesteld dat de lokale bevolking ook gebaat is bij de toekenning van een Tax Holiday.

De maximale termijn waar binnen de genoemde bedragen besteed dienen te worden is met 2 jaar zeer krap te noemen. Het is niet onwaarschijnlijk dat de bouw van een hotel meer dan twee jaar in beslag zal nemen. Ondanks dat uit de wetgeving de mogelijkheid blijkt dat deze termijn verlengd kan worden is het naar mijn mening effectiever om aan te sluiten bij de daadwerkelijk (ver)bouw van het onroerend goed.

5.5 Belastingfaciliteiten voor industriële ondernemingen

5.5.1 Inleiding

De oorspronkelijk landsverordening ter bevordering van de investeringen gedaan door industriële ondernemingen stamt uit 1985.¹⁷⁷ Deze landsverordening voorziet in de belastingfaciliteiten voor bedrijven die zich bezighouden met de verwerking van ruwe grondstoffen tot handelsproducten. Evenals onder andere de afwerking van halffabricaten of assemblage. Momenteel gelden de bepalingen uit de landsverordening alleen nog voor reeds toegekende Tax Holidays. De Gouverneur kon deze faciliteit tot 31 december 2010 verlenen. Met inachtneming van de maximale termijn kan er tot uiterlijk 31 december 2021 gebruik worden gemaakt van de faciliteit.¹⁷⁸

5.5.2 Voorwaarden

In overeenstemming met de overige landsverordeningen uit de faciliteiten wetgeving dient er aan diverse eisen te worden voldaan indien een onderneming gebruik wil maken van deze faciliteit. Een eerste eis die aan de aanvrager gesteld wordt is dat sprake moet zijn van een naamloze of besloten vennootschap die opgericht is te Curaçao om een industrie uit te oefenen. Hiermee lijkt

¹⁷⁷ P.B. 1985, nr. 146.

¹⁷⁸ Aanschrijving ter uitvoering van artikel 39, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene Landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001-89) inzake einddatum belastingvrijdom voor industriële ondernemingen.

de wetgever vennootschappen die al op Curaçao bestonden en besluiten hun activiteiten uit te breiden die onder de landsverordening vallen uit te sluiten van de regeling. Tenslotte wordt gesteld dat zij bij oprichting dit doel al gehad dienen te hebben.¹⁷⁹ De oprichting van een nieuwe vennootschap lijkt derhalve de enige mogelijkheid om alsnog te kunnen opteren voor deze specifieke faciliteit. De vennootschap kan alleen opteren indien de industrie een investering van ten minste 250.000 Ang. vergt en tevens bijdraagt aan de verbreding van de economische basis van Curaçao. Als derde vereiste wordt gesteld dat de industrie zelf aan ten minste vijf in Curaçao geboren Nederlanders blijvend werk verschaft.¹⁸⁰ Tijdelijke werknemers die alleen betrokken zijn bij de bouw of opstart zijn derhalve niet afdoende om te kunnen kwalificeren. Wel kan aan dit derde vereisten in specifieke gevallen worden afgeweken door de Gouverneur.¹⁸¹

De industrie zelf kwalificeert alleen indien er wordt voldaan aan de in artikel 1 gestelde voorwaarden. Zo is er alleen sprake van een industrie wanneer het bedrijf te Curaçao goederen verwerkt, bewerkt of assembleert tot een nieuw handelsproduct.¹⁸² Deze begrippen zijn tevens in artikel 1 als volgt nader uitgewerkt:

- Verwerken: de omzetting van grondstoffen of halffabricaten tot een nieuw handelsproduct;
- Bewerken: de omzetting of afwerking van halffabricaten tot een nieuw handelsproduct
- Assembleren: het in elkaar zetten van producten tot een nieuw handelsproduct, met dien verstande dat, indien het nieuwe handelsproduct op de binnenlandse markt wordt afgezet, het percentage dat de hier te lande toegevoegde waarde uitmaakt van de prijs af fabriek, met uitzondering van de winstopslag van het gereed product, gelijk aan of groter dan het geldende tarief van het op een soortgelijk ingevoerd handelsproduct geheven invoerrechten dient te zijn.

¹⁷⁹ Artikel 3 lid 1, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

¹⁸⁰ Artikel 3 lid 4, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

¹⁸¹ Artikel 3 lid 5, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

¹⁸² Artikel 1, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

5.5.3 Voordelen

Indien wordt voldaan aan de bovengenoemde voorwaarden en de faciliteit is toegekend door de Gouverneur door middel van een landsbesluit kan er een beroep worden gedaan op diverse voordelen. Zo geldt er een vrijstelling van belasting voor:¹⁸³

- De invoerrechten op materialen en goederen ten behoeve van de bouw en eerste inrichting van bedrijfspanden bestemd voor de uitoefening van een industrie;
- De invoerrechten op verpakkingsmiddelen en op machines, grondstoffen, halffabricaten en hulpmiddelen, bestemd voor de uitoefening van een industrie;
- De onroerendezaakbelasting.
- De inkomstenbelasting bij dividenduitkeringen en andere winstuitkeringen.¹⁸⁴

De vrijstelling genoemd onder het eerste punt wordt tevens verleend indien sprake is van een uitbreiding van een bestaand bedrijfspand. In acht dient genomen te worden een maximum periode van ten hoogste twee jaar bij de vrijstelling van goederen en materialen voor de eerste inrichting van een bedrijfspand. De overige vrijstellingen kunnen genoten worden gedurende een periode van maximaal elf jaar¹⁸⁵ of uiterlijk tot 31 december 2021¹⁸⁶. Tevens kan worden bepaald dat er voor de diverse vrijstellingen verschillende periodes gelden.

Naast de bovengenoemde vrijstellingen wordt er in overeenstemming met de in andere landsverordeningen opgenomen faciliteiten wetgeving een aangepast winstbelastingpercentage gehanteerd. Dit percentage bedraagt ten minste 2% over de gerealiseerde winst.¹⁸⁷

In het verleden kende de Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen nog een aparte regeling voor de export industrie. Deze regeling kon echter uiterlijk tot en met het jaar 2014 worden genoten en is derhalve niet meer van toepassing. Kortgezegd kwam deze aanvullende regeling er op neer dat er voor een industrie die ten minste voor 90% aan het buitenland leverde kon opteren voor een verlengde vrijstellingsperiode van 15 jaar. Deze verlening kon geschieden onder specifiek gestelde voorwaarden na overleg met het Ministerie

¹⁸³ Artikel 2 lid 1 onderdeel b-d, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

¹⁸⁴ Artikel 8, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

¹⁸⁵ Artikel 4, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

¹⁸⁶ Aanschrijving ter uitvoering van artikel 39, eerste lid, onderdeel a, van de Algemene Landsverordening Landsbelastingen (P.B. 2001-89) inzake einddatum belastingvrijdom voor industriële ondernemingen.

¹⁸⁷ Artikel 2 lid 1 onderdeel a, Landsverordening belastingfaciliteiten industriële ondernemingen.

van Economische Ontwikkeling. Wel diende er bij de vestiging van de industrie een investering gemoeid te zijn van ten minste 1.000.000 Ang, een aanzienlijk hoger bedrag in vergelijking met de drempel voor overige industriële ondernemingen.

5.5.4 Analyse¹⁸⁸

Momenteel is een toekenning van deze faciliteit niet meer mogelijk. Het vereiste dat er sprake moest zijn van een vennootschap die is opgericht om een industrie uit te oefenen is mijn inziens niet doelmatig. Indien een vennootschap die reeds actief is haar activiteiten naar industrie wil uitbreiden is het niet mogelijk om een beroep te doen op de faciliteit zelfs indien wordt voldaan aan alle gestelde voorwaarden. In een dergelijk geval is er sprake van discriminatie, waar hierbij geen reden toe is. Deze voorwaarde had mijn inziens dan ook niet gesteld moeten worden aan de vennootschappen die opteerden voor deze regeling.

Ook bij deze Tax Holiday wetgeving is er sprake van een minimum aantal werknemers. Een dergelijke regeling garandeert mijn inzien een bijdrage aan de verbreding van de lokale economische en is dan ook zeer doelmatig.

De verleende vrijstellingen houden verband met de in te voeren goederen voor de inrichting van de industrie. Deze zijn zeer specifiek en zorgen daarmee voor een effectieve en gerichte vrijstelling.

5.6 Renovatie hotels

5.6.1 Inleiding

De vierde landsverordening opgenomen in de faciliteitenwetgeving is de Landsverordening renovatie hotels. Pas in 1985¹⁸⁹ is er een belastingfaciliteit in het leven geroepen voor de renovatie van hotels op de Nederlandse Antillen. Deze faciliteit die het laatste in 2012¹⁹⁰ is gewijzigd bestaat op Curaçao tot op heden nog steeds.

¹⁸⁸ In deze paragraaf worden alleen de specifieke vereisten voor de belastingfaciliteit besproken. Een analyse van de voor alle belastingfaciliteiten geldende aspecten is opgenomen in paragraaf 5.2

¹⁸⁹ P.B. 1985, nr. 150.

¹⁹⁰ P.B. 2012, nr. 21.

5.6.2 Voorwaarden

Evenals de voorwaarden gesteld bij de nieuwbouw van hotels dient sprake te zijn van een onderneming tot exploitatie van hotels en andere gelegenheden tot verblijf en ontspanning. Ook dit moet het vreemdelingen bezoek bevorderen.¹⁹¹ Er kan een beroep op de faciliteit worden gedaan indien een onderneming besluit tot uitbreiding, verbetering of vernieuwing van diens hotel. Hierbij is ook een combinatie van deze drie investeringen mogelijk. De minimale investering die gedaan dient te worden bedraagt 300.000 Ang. In het verleden bedroeg de ondergrens slechts 50.000 Ang¹⁹² zodat de faciliteit ook toegankelijk was voor kleine hotels en pensions. Waarom dit later is verhoogd is onduidelijk en lijkt alleen in het voordeel te werken van de bestaande grotere hotels en andere toeristenverblijven.

5.6.3 Voordelen

Indien er is voldaan aan de, weliswaar beperkte, voorwaarden kan er een vrijstelling gedurende maximaal twee jaar worden genoten van invoerrechten en/of ontheffing van economische heffing van goederen. Deze goederen dienen uiteraard bestemd te zijn voor de uitbreiding, verbetering of vernieuwing van het toeristenverblijf.¹⁹³

Opvallend is dat voor alle overige bepalingen wordt aangesloten bij de Landsverordening ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw. Er zijn derhalve geen aparte voorwaarden opgenomen voor de ontbinding van een toegekend landsbesluit. Toch is gekozen om voor deze faciliteit een eigen landsverordening op te tuigen in plaats van deze te incorporeren in de reeds bestaande landsverordening gericht op hotels.

5.6.4 Analyse¹⁹⁴

De laatste categorie Tax Holiday is zeer beperkt en kan alleen toepassing vinden bij een renovatie van hotel, of soortgelijk verblijf, van minimaal NAF 300.000. Mijn inzien zorgt het minimum te investeren bedrag voor een discriminatie. Kleine ondernemingen die zich richten op toerisme kunnen moeilijk een beroep doen op deze faciliteit. Indien het drempelbedrag voor

¹⁹¹ Artikel 1, Landsverordening renovatie hotels.

¹⁹² BOB, *Brief van 5 september 1997: nieuwe richtlijnen i.h.k. van tax holiday wetgeving.*

¹⁹³ Artikel 2, Landsverordening renovatie hotels.

¹⁹⁴ In deze paragraaf worden alleen de specifieke vereisten voor de belastingfaciliteit besproken. Een analyse van de voor alle belastingfaciliteiten geldende aspecten is opgenomen in paragraaf 5.2.

kleine ondernemingen naar beneden wordt bijgesteld kunnen zij ook profiteren van de voordelen die samenhangen met deze Tax Holiday.

5.7 Tussenconclusie

De Faciliteitenwetgeving beoogt voornamelijk projectontwikkeling te stimuleren en daarmee niet alleen de lokale economie te bevorderen. Door middel van deze faciliteiten kan het eiland worden opgeknapt en zodoende meer toeristen aantrekken. Derhalve zorgen deze belastingfaciliteiten niet alleen voor een gunstige fiscale behandeling voor opterende ondernemingen maar dragen deze ook bij aan de lokale werkgelegenheid. De toeristen die hiermee naar het eiland komen brengen daarnaast ook extra geld op voor zowel de lokale bevolking als de schatkist. Omdat er minimale investeringsvereisten worden gesteld is de regeling zeer doelmatig. Er worden vereisten gesteld aan het minimum aantal werknemers alsmede aan de investeringen. Deze kwantitatieve eisen verzekeren dat er een bijdrage is aan de economie van Curaçao. Een nadeel van de vorm waarin de faciliteitenwetgeving bestaat zijn de vele verschillende vereisten die worden gesteld. Indien de overheid een nieuwe faciliteit wil creëren moet dit door middel van een gehele nieuwe Landsverordening, wat de nodige tijd in beslag neemt. Dit komt de uitvoerbaarheid van de faciliteitenwetgeving niet ten goede. Bovendien gelden voor elke investering verschillende eisen wat de uitvoerbaarheid voor de fiscus, alsmede voor de belanghebbende negatief beïnvloedt.

5.8 Effectiviteit, doelmatigheid en uitvoerbaarheid

De faciliteiten wetgeving bestaat uit vier losstaande landsverordeningen die specifieke voorwaarden stellen om gebruik te kunnen maken van de belastingvoordelen. Doordat voor elke landsverordening specifieke doelen zijn gesteld moeten ook de landsverordeningen alleen gelden voor vennootschappen die een dergelijk doel nastreven. Door middel van het specifiek benoemen van kwalificerende activiteiten is de doelmatigheid van de regelingen zeer goed. Alleen indien er daadwerkelijk investeringen gedaan worden waar kwantitatieve eisen aan worden gesteld kan gebruik worden gemaakt van de belastingfaciliteit.

De regelingen zijn ook aan te merken als effectieve regelingen. Wanneer gebruik gemaakt wordt van een faciliteit brengt dit voordelen met zich die daadwerkelijk een voordeel opleveren voor de vennootschap. De belastingvrijstellingen zien op de goederen/activiteiten waarvoor de belastingplichtige een investering wil gaan doen. Een neven-effect kan hierdoor zijn dat de investering door het bedrijf hoger is dan wanneer er geen faciliteit van toepassing zou zijn. Dit kan tevens de lokale werkgelegenheid en economie ten goede komen. Ook zorgt het aanbieden van de faciliteiten voor de verbetering van het eiland. Het is voor bedrijven fiscaal aantrekkelijk om te investeren in bijvoorbeeld goede en mooie hotels wat ook het toerisme ten goede komt.

Een nadeel van verschillende losse landsverordeningen is de uitvoerbaarheid. De kwantitatieve eisen die gesteld worden verschillen per landsverordening waardoor het voor een opterende vennootschap onduidelijk kan zijn hoe hoog de investering moet zijn. Tevens dient elke aanvraag grondig te worden getoetst door de overheid om een toekenning van de faciliteiten te verlenen. Indien de overheid besluit tot het stimuleren van andere investeringen moet hier naar een geheel nieuwe landsverordening voor worden ontworpen. In dat kader komt het de uitvoerbaarheid ten goede wanneer er sprake is van een wetgeving met bijbehorende vereisten. Dan is het slechts nodig om extra toegestane activiteiten op te nemen in de landsverordening om ook een ander soort investeringen te stimuleren.

5.9 Aanbevelingen

5.9.1 Inleiding

Uit de analyse bleek dat de faciliteiten momenteel een goede werking hebben en door de specifieke vereisten zeer doelmatig zijn. Toch zijn er een aantal aspecten waarop diverse verbeteringen te behalen zijn.

5.9.2 Samenvoeging Landsverordeningen

Momenteel bestaat er voor elke categorie Tax Holiday een aparte landsverordening. In deze verordeningen zijn veelal dezelfde bepalingen opgenomen die gelden voor de vennootschappen die opteren voor de regeling. Wanneer de overheid besluit om een extra sector te stimuleren moet zij hiervoor een geheel nieuwe landsverordening opstellen. Dit komt de uitvoerbaarheid naar mijn mening niet ten goede. Indien de Tax Holiday wetgeving is opgenomen in een wetgeving

waarin in de reikwijdte wordt bepaald en de overige regels in de uitvoeringssfeer worden ingevuld zorgt dit voor meer flexibiliteit. Daarmee komt dit de uitvoerbaarheid voor het toevoegen van nieuwe, te stimuleren, sector ten goede. Een wetswijziging volstaat in een dergelijk geval in plaats van de invoering van een geheel nieuwe wetgeving.

5.9.3 Uitbreiding reikwijdte

Om de uitvoerbaarheid en begrijpelijkheid van de regelingen toe te laten nemen is het daarnaast ook mogelijk om identieke kwantitatieve vereisten te stellen. Deze vereisten dienen naar mijn mening flink naar beneden te worden bijgesteld. Momenteel kunnen alleen grote internationale vennootschappen een beroep doen op de regeling vanwege het hoge minimum investeringsbedrag. Een lokaal bedrijf kan derhalve diens accommodatie niet opknappen met de toepassing van een belastingfaciliteit. Terwijl dat ook zorgt voor extra werkgelegenheid en een mooier Curaçao. Deze discriminatie kan worden weggenomen door lagere eisen te stellen aan de voorwaarden om te mogen opteren. Door voor alle landsverordeningen gelijke kwantitatieve vereisten te stellen komt dit de uitvoerbaarheid bovendien ten goede. Het is sneller duidelijk voor de belastingplichtige wat de vereisten zijn, en de fiscus kan dit beter uitvoeren omdat niet specifiek beoordeeld hoeft te worden hoe de activiteiten gekwalificeerd dienen te worden. Wel dient er mijn inziens een categorie voor kleine ondernemingen te worden toegevoegd. Momenteel worden zij door de hoge drempelbedragen uitgesloten van de toepassing van de belastingfaciliteiten. Zowel het land Curaçao als de kleine ondernemers zouden gebaat zijn bij de mogelijkheid van toekenning van deze faciliteit aan kleine ondernemers.

5.10 Conclusie

In dit hoofdstuk is de Tax Holiday wetgeving, ook wel de faciliteitenwetgeving genoemd, besproken om de volgende deelvragen te kunnen beantwoorden:

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*
- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren*

Op Curaçao bestaan de volgende Tax Holiday landsverordeningen, te weten:

- ter bevordering van grondontwikkeling
- ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw
- belastingfaciliteiten industriële ondernemingen
- renovatie hotels

De huidige Tax Holiday wetgeving is momenteel zeer goed ingekleed. Er worden diverse kwantitatieve vereisten gesteld aan de minimum investering en aantal werknemers. Derhalve zorgen deze belastingfaciliteiten niet alleen voor een zeer gunstige belastingregime voor bedrijven maar dragen deze ook bij aan de lokale werkgelegenheid. Deze kwantitatieve eisen verzekeren dat er een bijdrage is aan de economie van Curaçao. Een nadeel van de vorm waarin de faciliteitenwetgeving bestaat zijn de vele verschillende vereisten die worden gesteld. Indien de overheid een nieuwe faciliteit wil creëren moet dit door middel van een gehele nieuwe Landsverordening, wat de nodige tijd in beslag neemt. Dit komt de uitvoerbaarheid van de faciliteitenwetgeving niet ten goede. Bovendien gelden voor elke investering verschillende eisen wat de uitvoerbaarheid voor de fiscus, alsmede voor de belanghebbende negatief beïnvloedt. Het komt de uitvoerbaarheid ten goede door de regelingen samen te voegen. Hierdoor wordt het in de toekomst eenvoudiger om bepaalde extra sectoren te laten profiteren van de belastingvoordelen. Ook dient de regeling toegankelijker te worden gemaakt voor kleinere bedrijven door de drempelbedragen en minimum werkgelegenheid, eventueel in een aparte categorie, naar beneden bij te stellen.

Hoofdstuk 6 Verbeteringen overige aspecten

6.1 Inleiding

In dit hoofdstuk komen enkele aspecten aan bod die Curaçao aantrekkelijker kunnen maken voor internationale ondernemingen. Het is voor jurisdicties steeds belangrijker om te voldoen aan internationale richtlijnen die worden uitgegeven door onder andere de OESO. Wetgeving in landen waarin internationale ondernemingen actief zijn dienen OESO-conforme ‘regelgeving’ te hebben; deze beleidslijnen moeten dus ook door Curaçao in acht worden genomen bij de vormgeving van maatregelen om het investeringsklimaat te bevorderen. Allereerst worden de huidige faciliteiten getoetst aan deze uitgegeven richtlijnen. Vervolgens wordt aandacht besteed aan een aantal mogelijke extra faciliteiten die Curaçao kan invoeren om haar aantrekkelijkheid voor internationaal opererende ondernemingen te vergroten. De in dit hoofdstuk nieuw voorgestelde belastingfaciliteiten worden getoetst aan een aantal criteria. Dit zijn:

- Uitvoerbaarheid;
- BEPS / Code of Conduct;
- Inpasbaarheid in lokaal belastingsysteem;
- Inpasbaarheid in internationaal belastingsysteem;
- Financiële haalbaarheid.

Na de beschrijving en toetsing van de voorgestelde faciliteiten zal op basis van deze criteria een rangorde worden gevormd met aanbevelingen in welke volgorde Curaçao dergelijk faciliteiten in dient te voeren.

In dit hoofdstuk zal in het kader van deze aspecten de volgende deelvraag worden behandeld:

- *Met behulp van welke nieuw te ontwikkelen fiscale faciliteiten kan Curaçao aantrekkelijker worden gemaakt voor investeringen door internationale ondernemingen?*

6.2 Internationale aspecten

6.2.1 Inleiding

Een van de aspecten waar de wetgeving van Curaçao aan dient te voldoen zijn de internationaal uitgevaardigde richtlijnen van de OESO. In het door deze organisatie gelanceerde actieplan zijn diverse maatregelen opgenomen om schadelijke belasting maatregelen tegen te gaan. Daarnaast speelt in dit kader voor Curaçao een tweede aspect namelijk de Code of Conduct van de Europese Unie. In deze paragraaf worden de hoofdlijnen van deze regelingen / richtlijnen uiteengezet alvorens er een toetsing plaats kan vinden van bestaande en van nieuw voorgestelde maatregelen.

6.2.2. BEPS

Het in 2013 gelanceerde actieplan van de OESO genaamd Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)¹⁹⁵ moet de basis vormen voor de maatregelen om de belastingontwijking te voorkomen. In dit plan zijn vijftien actiepunten opgenomen om dergelijke constructies te voorkomen. Niet alleen moeten aanpassingen worden gemaakt in bestaande nationale wetten en bilaterale belastingverdragen. Ook wordt het OESO-modelverdrag, waar vele verdragen op zijn gebaseerd, aangepast en worden enkele nieuwe methodieken ter voorkoming van belastingontwijking geïntroduceerd. De vijftien punten die in het BEPS actieplan worden aangepakt zijn:¹⁹⁶

1. Het aanpakken van belasting-problematiek die ontstaat bij heffing in de digitale economie;
2. Neutralisering van hybride mismatch structuren;
3. Aanscherping van controlled foreign corporation (“CFC”) regelgeving;
4. Beperking van winstdrainage door renteaftrek;
5. Het tegen gaan van schadelijke belastingpraktijken;
6. Voorkoming van verdragsmisbruik;
7. Voorkoming van kunstmatige ontwijking van vaste inrichtingen;
8. Richtlijnen voor verrekenprijzaspecten van immateriële activa;
9. Richtlijnen voor verrekenprijzaspecten van risico & kapitaal;
10. Richtlijnen voor verrekenprijzaspecten van overige (hoge) risicotransacties

¹⁹⁵ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

¹⁹⁶ OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.

11. Richtlijnen voor de datavergaring en analyse van BEPS;
12. Richtlijnen voor het verplicht openbaar maken van agressieve belastingplanning door belastingplichtigen;
13. Country-by-country rapportage
14. Effectiever maken van geschilbeslechting tussen jurisdicties
15. Ontwikkeling van een multilateraal juridisch instrument

Omdat ook Curaçao, vertegenwoordigd door Nederland, deel uitmaakt van de OESO gaan deze actiepunten ook voor Curaçao gelden. Het is derhalve belangrijk dat de wetgeving van Curaçao in lijn ligt met de gestelde eisen in het BEPS actieplan. In het kader van de belastingfaciliteiten die op Curaçao bestaan is met name actiepunt vijf, het tegengaan van schadelijke belastingpraktijken, van belang. De richtlijnen die uit dit actiepunt volgen dwingen Curaçao om niet alleen toekomstige regimes, maar ook reeds bestaande regimes aan te pakken.

Actiepunt vijf

Kortgezegd beslaat elk individueel actiepunt aantal belangrijke aspecten waaraan de wetgeving van een land dient te voldoen. Het tegengaan van schadelijke belastingpraktijken wordt al sinds 1990 bestreden door het Forum on Internationale Tax Practices. Het forum is dan ook verzocht om in de vorm van actiepunt vijf hun werk voort te zetten. Daarbij is het volgende uitgangspunt verschenen in het tussentijdse rapport:

“Revamp the work on harmful tax practices with a priority on improving transparency, including compulsory spontaneous exchange on rulings related to preferential regimes, and on requiring substantial activity for any preferential regime. It will take a holistic approach to evaluate preferential tax regimes in the BEPS context. It will engage with non-OECD members on the basis of the existing framework and consider revisions or additions to the existing framework.”¹⁹⁷

Dit leidt tot de volgende prioriteiten voor actiepunt vijf:

- Verbeteren van transparantie waaronder ook wordt verstaan de spontane uitwisseling van rulings die samen hangen met preferentiële regimes;

¹⁹⁷ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014.

- Vereiste van substance voor de toepassing van een preferentieel regime;¹⁹⁸

Voor de bepaling of sprake is van een preferentieel belastingregime dat schadelijk kan zijn, zijn er reeds in 1998 door de OESO een aantal factoren aangewezen die getoetst dienen te worden. De vier belangrijkste factoren die uit dit rapport voortkomen zijn:¹⁹⁹

- 1. The regime imposes no or low effective tax rates on income from geographically mobile financial and other service activities.*
- 2. The regime is ring-fenced from the domestic economy.*
- 3. The regime lacks transparency (for example, the details of the regime or its application are not apparent, or there is inadequate regulatory supervision or financial disclosure).*
- 4. There is no effective exchange of information with respect to the regime*

Er wordt gesproken van een preferentieel regime indien er een belastingfaciliteit is die geografisch mobiele activiteiten wil aantrekken. Dit geschiedt meestal door een lage belastingheffing. Hierbij wordt beoordeeld hoe de heffing zich verhoudt tot het hoofdstelsel geldend in de betreffende jurisdictie. Het Forum publiceert in een later stadium nog om welke specifieke regimes het hierbij gaat en hoe dit getoetst dient te worden. Het rapport, opgesteld in 1998 door de OESO, waarin factoren zijn aangegeven van een preferentieel regime dat mogelijk schadelijk is dient hierbij als basis. Ondanks dat de definitieve factoren nog niet bekend zijn, is de verwachting dat deze veelal overeen zullen komen met de rapportage uit 1998. Op basis van deze hoofdlijnen kan reeds een eerste analyse worden gemaakt welke faciliteiten op Curaçao (waarschijnlijk) niet voldoen en waarmee rekening gehouden moet worden bij toekomstige belastingfaciliteiten.

Verbetering transparantie

Voor het verbeteren van de transparantie is een raamwerk opgesteld op basis waarvan de gegevensuitwisseling van onder andere rulings spontaan plaats kan vinden.²⁰⁰ Omdat Curaçao voorheen door het sluiten van TIEA's al heeft laten blijken niet op een zwarte lijst te willen

¹⁹⁸ Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 september 2014,, IZV/2014/439 M2.

¹⁹⁹ OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, 1998.

²⁰⁰ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014.

verschijnen, zal dit naar ik verwacht ook worden geïmplementeerd te Curaçao. Zoals eerder vermeld heeft Curaçao tot op heden nagenoeg geen verdragen afgesloten. Dit raamwerk moet dan ook worden opgenomen in een multilaterale overeenkomst wil Curaçao dit daadwerkelijk kunnen implementeren. Omdat er in 2011 reeds een multilaterale overeenkomst²⁰¹ is gesloten door de OESO-leden en de landen van de Europese Unie moet hierop worden voortgeborduurd. De nieuwe bepalingen zullen daarin worden opgenomen²⁰² zodat het sluiten van individuele verdragen of TIEA's met deze specifieke bepalingen niet meer nodig is. De uitwisseling van deze specifieke rulling informatie ligt tenslotte in het verlengde van de algemene gegevensuitwisseling ten behoeve van de belastingheffing. Ik verwacht dan ook bij dit aspect van actiepunt vijf geen problemen voor Curaçao. De uitvoering van de daadwerkelijke gegevensuitwisseling kan echter wel voor problemen zorgen. In tegenstelling tot de meeste West-Europese landen gaan veel processen op Curaçao nog niet digitaal. Dit kan een snelle gegevensuitwisseling in de weg staan. Momenteel is men op Curaçao wel bezig dergelijke processen te digitaliseren maar dit kan, zo leert de ervaring, de nodige tijd in beslag nemen. Curaçao dient derhalve hier flink in te investeren de komende jaren om volledig en snel de informatie te kunnen uitwisselen.

In maart 2015 is van de OESO een rapport²⁰³ verschenen in welke mate Curaçao aan vergelijkbare eisen voldoet. Dit rapport, een zogenoemde Phase 2 peer review, toetst de praktische toepassing van het juridische raamwerk te Curaçao. In het rapport komt Curaçao als “partly compliant” naar voren. De sterke punten van het raamwerk te Curaçao worden gekenmerkt door het uitgebreide TIEA netwerk. Momenteel is er een netwerk van informatie-uitwisseling door Curaçao opgebouwd met 87 jurisdicties. Geconcludeerd wordt dat in navolging van Phase 1 Curaçao haar juridische raamwerk positief heeft aangepast. Gegevens zijn nu goed beschikbaar en tevens is de toegang en de uitwisseling van informatie op een goed niveau. Toch worden er in het rapport ook een aantal knelpunten aangehaald waarom Curaçao niet volledig compliant is. Zo scoort Curaçao ondermaats op de punten van controle en handhaving van het

²⁰¹ OECD and Council of Europe, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 protocol*, OECD Publishing, 2011.

²⁰² OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014.

²⁰³ OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Curacao 2015: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, 2015

juridische raamwerk. Tevens werden er enkele problemen geconstateerd bij de toegang tot informatie en zijn er enkele praktische problemen bij de uitwisseling van informatie.

Het juridische raamwerk op Curaçao voldoet daarmee aan de internationale standaarden maar er zijn op het gebied van de praktische uitwerking en naleving nog diverse verbeteringen te behalen.

Substance-vereiste

Een tweede aspect van groot belang bij actiepunt vijf is het vereiste van substance voor de toepassing van een preferentieel regime. Indien er niet wordt voldaan aan dit vereiste moet het niet mogelijk zijn om gebruik te maken van bepaalde belastingfaciliteiten. Hiermee wil men voorkomen dat oneigenlijk gebruik wordt gemaakt van belastingfaciliteiten en daarmee wil men de vaak samenhangende belastingontwijking voorkomen. Ter voorkoming van dit oneigenlijk gebruik moet een substance vereiste worden opgenomen in de nationale belastingwetgeving. Om te kunnen opteren voor een specifieke belastingfaciliteit zal voldoende substance aanwezig moeten zijn om misbruik te voorkomen. Er is sprake van voldoende substance indien de daadwerkelijk handelingen en werkzaamheden die tot de winst leiden te Curaçao worden uitgevoerd. Anders geformuleerd: er kan gesteld worden dat als er feitelijk geen werkzaamheden plaatsvinden op Curaçao, of indien deze beperkt zijn tot ondersteunende werkzaamheden, er geen sprake is van voldoende substance.

6.2.3 Code of Conduct

Door de lidstaten van de Europese Unie is op 1 december 1997²⁰⁴ een Code of Conduct voor de belastingheffing van bedrijven samengesteld. Omdat Curaçao deel uitmaakt van het Koninkrijk der Nederlanden dient zij in bepaalde mate ook te voldoen aan regelingen en afspraken betreffende de EU; daartoe behoort de Code of Conduct. Daarom is het van belang dat haar belastingstelsel daaraan voldoet. In de conclusie van de Raad van ministers van Economie en Financiën (Ecofin) zijn in dit verband de volgende richtlijnen opgenomen waar mogelijke schadelijke belastingregimes aan getoetst dienen te worden:

²⁰⁴ Mededeling 98/C 2/01. ECOFIN, *Conclusies van de Raad van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid*, mededeling 98/C 2/01.

- *an effective level of taxation which is significantly lower than the general level of taxation in the country concerned;*
- *tax benefits reserved for non-residents;*
- *tax incentives for activities which are isolated from the domestic economy and therefore have no impact on the national tax base;*
- *granting of tax advantages even in the absence of any real economic activity;*
- *the basis of profit determination for companies in a multinational group departs from internationally accepted rules, in particular those approved by the OECD;*
- *lack of transparency.*

Deze voorwaarden komen inhoudelijk overeen met de criteria die in 1998 door de OESO zijn opgesteld om te toetsen of sprake is van een preferentieel belastingregime. Indien de belastingfaciliteiten op Curaçao door de toetsing aan de OESO opgestelde criteria niet worden aangemerkt als een preferentieel regime, wordt het regime ook niet aangemerkt als een schadelijke belastingregime gezien vanuit de EU-richtlijnen.

6.3 Bestaande belastingfaciliteiten

6.3.1 Tonnageregime

In het tussentijds gepubliceerde rapport is een lijst opgenomen met mogelijke schadelijke regimes. Hierin is naar voren gekomen dat de regelingen omtrent de scheepvaartbelasting in Turkije en Letland als niet schadelijk zijn aan te merken.²⁰⁵ Dit kan niet direct leiden tot de conclusie dat ook het tonnageregime op Curaçao niet-schadelijk is, maar leidt wel tot de conclusie dat een dergelijke faciliteit niet direct als schadelijk aangemerkt hoeft te worden.

In de Landsverordening op de Scheepvaartbelasting, die is besproken in hoofdstuk 3, worden diverse eisen gesteld om te kunnen opteren voor het tonnageregime. Er kan alleen worden geopteerd voor de toepassing van het Tonnageregime indien sprake is van een schip dat geregistreerd dient te worden te Curaçao. Zonder een schip kan er niet worden geopteerd voor de toepassing van het regime. Er dient dus sprake te zijn van een schip om überhaupt te kunnen

²⁰⁵ OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014.

opteren. Het probleem ligt echter in het feit dat het schip niet verplicht is om feitelijk de haven van Curaçao aan te doen. Derhalve zijn er aanvullende eisen gesteld aan het lichaam aan wie het schip toebehoort. Indien een lichaam wil opteren voor de toepassing van het tonnageregime moet de bedrijfsvoering daadwerkelijk plaatsvinden in Curaçao.²⁰⁶ Opvallend is dat het niet langer verplicht is dat de bedrijfsvoering van het schip zelf daar hoeft plaats te vinden. Dit vereiste werd losgelaten op verzoek van de maritieme sector.²⁰⁷ Toch voldoet naar mijn mening het tonnageregime wel aan het substance vereiste. De werkelijke leiding van de vennootschap dient tenslotte wel uitgevoerd te worden te Curaçao. Hierdoor vinden er werkzaamheden plaats die daadwerkelijk van belang zijn voor de vennootschap. Wel dienen mijn inziens aan deze werkzaamheden eisen gesteld te worden om misbruik te voorkomen. Zo dienen er ten minste taken te worden uitgevoerd die van belang zijn voor een internationaal zeescheepvaart bedrijf. Hierbij kan gedacht te worden aan bijvoorbeeld het bemanningsbeheer, het technisch beheer of commercieel beheer van de schepen van de gehele zeescheepvaartonderneming. De dagelijkse leiding van het schip kan dan wel op zee worden uitgevoerd maar de activiteiten voor de onderneming zelf dienen te Curaçao uitgevoerd te worden. Elke rechtspersoon, zowel binnenlands als buitenlands, kan opteren voor de toepassing van het tonnageregime. Er zal op dit aspect dan ook geen discriminatie zijn. Het regime voldoet dan ook aan de richtlijnen die zijn opgesteld door de OESO en de Europese Unie.

6.3.2 Economische Zone

Om toegelaten te worden tot een Economische Zone dient er sprake te zijn van een rechtspersoon die een bedrijf uitoefent in deze Economische Zone. Daarbij is het niet van belang of er feitelijk goederen het bedrijf passeren. Wat wel van belang is, is dat de daadwerkelijk handelsactiviteiten worden uitgevoerd vanuit het bedrijf gevestigd in de Economische Zone. Omdat in casu sprake dient te zijn van feitelijke handelsactiviteiten zou dit normaliter moeten leiden toe voldoende werkzaamheden. Echter is voor de vestiging in een Economische Zone geen specifiek vereiste gesteld wat deze werkzaamheden precies in dienen te houden. Het is mogelijk om te kwalificeren voor een E-Zone indien sprake is van een zeer kleine aanwezigheid. Indien alle handelsstromen digitaal via Curaçao lopen kwalificeert een onderneming om zich te vestigen. Een computer of server is dan voldoende om gebruik te kunnen maken van de voordelen die de E-zones met zich

²⁰⁶ D.G.A. Meijer, A. Katouw & A.T. Snijders, Handboek 4: Antilliaans en Arubaans Belastingrecht, Kluwer, 2013.

²⁰⁷ D.G.A. Meijer, A. Katouw & A.T. Snijders, Handboek 4: Antilliaans en Arubaans Belastingrecht, Kluwer, 2013.

brengen. Naar mijn mening kan dit leiden tot oneigenlijk gebruik van de faciliteit. Zo kunnen de daadwerkelijk medewerkers aan de andere kant van de wereld zitten maar omdat de digitale handsstroom via Curaçao loopt zal dit wel onder het gunstige regime vallen. Curaçao zou mijn inziens vereisten moeten stellen aan het aantal werknemers dat zich op Curacao moet bevinden en tevens dienen er personen in Curaçao belast te zijn met de dagelijkse leiding. Op een dergelijke manier kan misbruik worden voorkomen. Tevens kan elke rechtspersoon opteren voor de toepassing van de faciliteit; er is dus geen sprake van discriminatie voor de toepassing van het gunstige regime. Om volledig te voldoen aan de richtlijnen van de OECD en de Code of Conduct, dienen er naar mijn inziens extra vereisten te worden gesteld aan de aanwezigheid op Curaçao. Indien een minimum aantal werknemers wordt opgenomen zorgt dit voor lokale werkgelegenheid en voldoende substance.

6.3.3 Tax Holidays

De gestelde eisen voor het aanvragen van een Tax Holiday zijn specifiek uiteengezet in hoofdstuk 5. Algemeen kan gesteld worden dat er alleen een Tax Holiday wordt verleend indien dit de economische basis van Curaçao versterkt en dit zorgt voor meer werkgelegenheid. Indien een vennootschap niet kan aantonen dat zij daadwerkelijk werkgelegenheid creëert, vindt de faciliteit geen toepassing. De minimale toename van de werkgelegenheid is in de Landsverordeningen gedefinieerd. Derhalve dient er sprake te zijn van daadwerkelijk werkzaamheden uitgevoerd door werknemers in Curaçao om te kunnen kwalificeren. Daarnaast worden minimale kwantitatieve investeringseisen gesteld om een daadwerkelijk investering te garanderen. Door deze kwantitatieve en dagelijkse leiding vereisten wordt voldaan aan het substance criterium. Bovendien wordt de faciliteit ingetrokken indien de opterende vennootschap niet heeft voldaan aan de gestelde eisen. Er vindt dan ook bij niet voldoende substance geen toepassing meer plaats van de belastingfaciliteit. Omdat alleen vennootschappen opgericht naar Curaçaos recht²⁰⁸ kunnen opteren is er sprake van discriminatie ten opzichte van buitenlandse vennootschappen. De regeling moet dan ook worden opengesteld voor elke onderneming die dergelijke activiteiten die samenhangen met de Tax Holiday uitvoert te Curaçao.

²⁰⁸ Tevens kunnen ook naar Nederlands recht opgerichte vennootschappen opteren door werking van de BRK en vennootschappen opgericht naar Noors recht door werking van het verdrag Curacao – Noorwegen.

6.4 Aanvullende belastingfaciliteiten

6.4.1. Inleiding

In deze paragraaf wordt ingegaan op welke mogelijke belastingfaciliteiten op Curaçao geïntroduceerd kunnen worden om haar vestigingsklimaat te verstreken. De besproken faciliteiten zullen zien op de stimulatie van arbeid, kapitaal of innovatie. Deze voorgestelde faciliteiten worden vervolgens getoetst aan de volgende criteria:

- Uitvoerbaarheid
- Financiële haalbaarheid.
- BEPS / Code of Conduct
- Inpasbaarheid in lokaal belastingstelsel
- Inpasbaarheid in internationaal belastingstelsel

Het is van groot belang dat een in te voeren regeling eenvoudig uitvoerbaar is. Zoals uit de praktijk veelal blijkt, heeft Curaçao veel moeite met de uitvoering van haar belastingregelingen. Daarom moet een faciliteit simpel en effectief zijn maar ook gemakkelijk is in de uitvoering voor zowel de instanties belast met de toekenning alsmede de opterende onderneming. Ook dient een nieuw in te voeren regeling beperkte financiële impact te hebben. In dit kader dienen de gederfde belastinginkomsten die zonder het regime zouden zijn binnen gekomen en de kosten van de uitvoering te worden meegenomen. De relevante aspecten van BEPS / Code of Conduct komen samengevat neer op het aanwezig zijn van voldoende substance en geen discriminatie voor opterende ondernemingen. Tevens moet een faciliteit inpasbaar zijn in de lokale wetgeving. Past het binnen de huidige kaders van de wetgeving en is er een vergelijkbare faciliteit in de huidige wetgeving te vinden? Tot slot moet ook de faciliteit inpasbaar zijn in het internationale stelsel. Is het een faciliteit die ook internationaal gebruikt wordt dan dient te passen binnen de internationale kaders.

6.4.2 Regeling voor extra territoriale kosten “20% regeling”

Een aantrekkelijke regeling die momenteel is opgenomen in de Nederlandse wetgeving en ook voor Curaçao mogelijkheden biedt is de “30%-regeling”²⁰⁹. Daarbij wordt een deel van het loon dat een werknemer ontvangt aangemerkt als een vrije vergoeding voor extra territoriale kosten die de werknemer maakt. Deze regeling is alleen van toepassing op buitenlandse werknemers die in Nederland komen werken en een bepaalde deskundigheid hebben die schaars is op de Nederlandse arbeidsmarkt. Indien Curaçao een dergelijke regeling wil invoeren is mijn inziens een percentage van 30%, zoals door Nederland wordt gehanteerd, te hoog. Een percentage van 20% zorgt voor een nog steeds gunstige faciliteit maar het kostenniveau voor het faciliteren van een dergelijke regeling zal lager zijn. Bovendien voorkomt dit grote ongelijkheid tussen een lokale werknemer en een ingekomen werknemer. De looptijd zou met een regeling van vijf jaar mijn inziens meer dan afdoende moeten zijn. Na een dergelijke periode zal een werknemer dermate zijn ingeburgerd dat hij/zij als volwaardig inwoner van Curaçao kan worden beschouwd en een dergelijke vrije vergoeding niet langer nodig is. Om te voorkomen dat een buitenlandse werknemer de arbeidsplaats van een lokale werknemer inneemt dient de deskundigheid van de ingekomen werknemer schaars te zijn in het lokale aanbod van werknemers. Dit dient getoetst te worden aan de opleiding of ervaring die de ingekomen werknemer heeft. Per geval dient beoordeeld te worden of er sprake is van een dergelijke schaarste. Ondanks dat dit de regeling een stuk complexer in de uitvoering maakt wordt hiermee de kans op oneigenlijk gebruik/toekenning van de regeling zo klein mogelijk gemaakt.

Indien Curaçao deze regeling ook invoert betekent dit dat het extra aantrekkelijk is voor buitenlandse werknemers om te komen werken op Curaçao. Niet alleen draagt dit bij aan een gunstige regeling voor werknemer (en werkgever) maar ook wordt hiermee de economische basis van Curaçao versterkt door het hoger opgeleide personeel wat deze regeling naar het eiland zal brengen. Curaçao kan zich door middel van deze regeling onderscheiden van andere landen in het Caribisch gebied. Doordat het aantrekkelijk wordt voor hoogopgeleide werknemers om vanuit Curaçao te werken kan dit het effect met zich brengen dat meer bedrijven zich te Curaçao zullen vestigen door het hoge kennisniveau. Zij kunnen door deze werknemers daadwerkelijk

²⁰⁹ Artikel 31a, lid 2 onderdeel e, Wet op de loonbelasting 1964.

belangrijke taken in de internationale onderneming laten uitvoeren en daarmee zorgen voor voldoende substance te Curaçao.

Een dergelijke regeling heeft als nadeel dat zij alleen werknemers uit het buitenland een voordeel biedt op diens af te dragen belasting. Ondanks dat zij daardoor weliswaar netto meer te besteden hebben is dit een zeer indirect effect waar Curaçao bij gebaat kan zijn. Het draagt niet bij aan de werkgelegenheid voor werknemers die reeds inwoner van het eiland zijn en het is dan ook maar de vraag of dit bijdraagt aan een betere economische basis van Curaçao.

Ten aanzien van het aspect van de uitvoerbaarheid is bovendien het nodige op te merken. Mijn inziens zou de regeling als vereiste moeten stellen dat de buitenlandse werknemer een beroep uitoefent of vaardigheden heeft die schaars zijn op het eiland. Uitvoeringstechnisch is dit dan ook moeilijk te testen of er daadwerkelijk sprake is van een schaarste. Bovendien kan na verloop van tijd er geen schaarste meer zijn of zijn er juist bepaalde groepen bij gekomen op wie de 20% regeling ook van toepassing kan zijn.

In het kader van de door de OESO uitgegeven richtlijnen en de Europese Code of Conduct zijn geen grote kanttekeningen bij een dergelijke regeling te plaatsen. Ondanks dat de regeling niet toegankelijk is voor inwoners van Curacao. Omdat echter de eigen onderdanen zwaarder worden belast is er derhalve geen sprake van discriminatie in de optiek van deze richtlijnen. Bovendien is hier sprake van een forfaitaire vrijgestelde vergoeding voor het feit dat de werknemer dient te verhuizen naar Curaçao. Gezien de beperkte termijn waarvoor er gebruik gemaakt kan worden van de regeling is er tevens geen strijdigheid met de richtlijnen.

In 2013 is een vergelijkbare faciliteit reeds ingevoerd te Curaçao. Deze Ministeriele regeling expatriates 2013²¹⁰, faciliteert een vergelijkbare vrije vergoeding. Echter zorgt deze vrijstelling ervoor dat het gehele loon tot 150.000 gulden niet als loon wordt aangemerkt. Mijn inziens is een dergelijke regeling te ruim en sluit een 20% regeling beter aan bij het doel van een dergelijke landsverordening. Een voorgestelde 20% regeling is dan ook beter inpasbaar in de nationale wetgeving.

Een nadeel van een 20%-regeling is dat het een werknemersregeling is. Daardoor komt het voordeel uiteindelijk uitsluitend bij de werknemer te liggen. Pas wanneer deze werknemer zijn

²¹⁰ Ministeriele regeling ex-patriates 2013, A.B. 2013.67

uitgaven in Curaçao verhoogt, draagt deze faciliteit bij aan de economie van Curaçao. Omdat dit effect zeer indirect is en bovendien lang kan duren voordat het terugvloeit naar de economie van Curaçao is directe effectiviteit klein en onzeker.

6.4.3 Afdrachtvermindering zeevarenden

De Nederlandse belastingwetgeving kent in het verlengde van haar tonnageregime nog een fiscale maatregel om de vestiging van scheepvaartondernemingen aantrekkelijker te maken. Deze regeling, de afdrachtvermindering zeevarenden,²¹¹ ziet op een afdrachtvermindering van de te betalen loonbelasting en premies voor de werkgever. De werkgever geniet dan ook het voordeel van deze regeling. Het doel van de Nederlandse regeling is om voor een verlichting van loonkosten te zorgen en daarmee de concurrentie positie van Nederland in de maritieme wereld te verstevigen.²¹² In tegenstelling tot Nederland, dat een afdrachtvermindering tot wel 40% van het brutoloon geeft, stel ik een vermindering van 30% voor van het brutoloon. Dit is alleen van toepassing op het brutoloon van zeevarenden op schepen die worden gebruikt in het internationale verkeer. De werknemer dient zijn/haar werkzaamheden voor ten minste 70% op zee uit te voeren. Daarmee worden werknemers die incidenteel werkzaamheden op het vaste land uitvoeren niet direct uitgesloten. Wel wordt hiermee misbruik voorkomen door werknemers voor een korte periode op zee te laten varen. Van de regeling kan gebruik worden gemaakt zolang de werknemer in dienst is en zijn/haar werkzaamheden grotendeels op zee uitvoert.

Curaçao kan met de invoering van een soortgelijke regeling de aantrekkelijk als vestigingsplaats voor zeescheepvaartondernemingen verstevigen. Zeescheepvaartondernemingen gevestigd te Curaçao kunnen dan van deze regeling gebruik maken voor de werknemers die zij in dienst hebben en die onder de lokale loonbelasting vallen. In het verlengde van het reeds gunstige tonnageregime zorgt dit voor een zeer aantrekkelijke vestigingsplaats voor internationale zeescheepvaart bedrijven. Bovendien kan een dergelijke regeling er voor zorgen dat de lokale werkgelegenheid toeneemt. Een mogelijke voorwaarde die Curaçao aan de regeling kan stellen is dat er sprake moet zijn van werknemers die op Curaçao woonachtig zijn. Hierdoor wordt voorkomen dat werknemers die in het buitenland wonen en werken voor een zeescheepvaart bedrijf te Curaçao ook kunnen opteren. Vervolgens kan voor deze werknemers kan dan een

²¹¹ Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen, artikel 17 – 20.

²¹² SDU NDFR, *Commentaar op artikel 17 van Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen*, online geraadpleegd op 4 mei 2015.

afdrachtmindering worden geclaimd. De uiteindelijke loonkosten zijn voor een onderneming lager dan wanneer zij zich in land vestigt waarbij de lokale wetgeving niet een dergelijke faciliteit kent. Een bijkomend voordeel van het introduceren van deze regeling is dat dit zal leiden tot een toename in de werkgelegenheid te Curaçao.

Uitvoeringstechnisch is het een vrij eenvoudig te bewerkstellingen regeling. De werkgever kan simpelweg een korting van 30% van het brutoloon toepassen op de af te dragen loonbelasting. Omdat er verder geen specifieke vereisten aan de zeelieden worden gesteld is dit door de uitvoerende instanties ook eenvoudig te controleren. Indien een werknemer werkzaam is aan boord van een schip kan de regeling worden toegepast.

Binnen de EU en het internationale belastingstelsel is een dergelijke afdrachtvermindering een geaccepteerde maatregel.²¹³ Zo kent onder andere Nederland een dergelijke afdrachtvermindering in haar loonbelastingwetgeving. Bovendien dient het zeescheepvaart bedrijf daadwerkelijk gevestigd te zijn te Curaçao om te kunnen opteren. Er zullen vanuit Curaçao diverse scheepsmanagement taken verricht moeten worden en daarmee zal er voldoende substance aanwezig zijn. De regeling is niet discriminerend omdat de regeling door elke scheepvaartmaatschappij kan worden toegepast. Bovendien kan het worden toegepast op elke persoon die valt onder de Curaçaose loonheffing. Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen een inwoner of een buitenlandse werknemer.

Financieel zal de afdrachtvermindering mogelijk de nodige impact hebben. Het betekent een grote vermindering van de af te dragen loonheffingen. Het is echter onduidelijk hoe groot momenteel het aantal zeelieden is dat onder de Curaçaose loonheffing valt. Het budgettaire effect laat zich dus niet goed bepalen.

Recent heeft Curaçao een landsverordening weer opnieuw ingevoerd die ook zorgt voor een afdrachtvermindering voor de werkgever. Deze regeling, de Lei di Bion²¹⁴, ziet op de stimulering van werkgelegenheid van jongeren. De voorgestelde afdrachtvermindering zeelieden bewerkstelligt eenzelfde doel maar dan voor de werkgelegenheid in de maritieme sector. Daarmee is deze regeling ook goed inpasbaar in het nationale stelsel.

²¹³ De communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer vormen de basis voor deze goedkeuring;; PB C 13/3 van 17 januari 2004.

²¹⁴ Landsverordening ter bevordering van de werkgelegenheid voor jeugdige werkzoekenden, P.B. 1989, nr. 74.

6.4.4 Innovatieregime winstbelasting

Door het invoeren van een innovatieregeling in de winstbelastingsfeer kan Curaçao haar vestigingsklimaat op het gebied van innovatie verbeteren. Een innovatiebox, zoals Nederland deze kent, zorgt ervoor dat de winsten van een onderneming zeer gunstig worden belast. De kosten kunnen daarentegen wel volgens het normale regime in aanmerking worden genomen wat zorgt voor een zeer gunstige belastingpositie. Winsten behaald met de ontwikkelde innovatie worden vervolgens belast tegen een percentage van 2% in overeenstemming met het winstbelastingtarief uit andere reeds bestaande belastingfaciliteiten.

Om gebruik te kunnen maken van de regeling dient de onderneming zelf het product waarmee de winst onder een innovatieregime wordt belast te hebben ontwikkeld. Daarbij kan het gaan om zowel een fysiek product alsmede om bijvoorbeeld ontwikkeld intellectueel eigendom. Wanneer een derde de ontwikkeling van het product heeft gedaan en vervolgens door de onderneming is gekocht kan geen toepassing van het gunstige regime worden geclaimd.

Deze regeling verleent de vennootschap een voordeel op haar af te dragen winstbelasting. Een nadeel is dat er daadwerkelijk winst zal moeten zijn om van de innovatiebox een aantrekkelijk regime te kunnen maken. Derhalve is er geen effect bij bedrijven met een lange termijn van productontwikkeling voor dat zij het daadwerkelijk in de markt zetten. Een andere regeling zou derhalve een stuk effectiever kunnen zijn indien die direct vanaf het begin bedrijven stimuleert en een verlaging van dienstbelasting verschaft. Bovendien ontbreekt het momenteel aan goed geschoolde werknemers op Curaçao die een hoge opleiding hebben genoten en daarmee daadwerkelijk iets innovatiefs kunnen ontwikkelen. Voordat hiervoor de juiste krachten zijn aangetrokken en een product is ontwikkeld kunnen vele jaren voorbij zijn gegaan.

De uitvoerbaarheid kan tevens de nodige problemen met zich brengen. Bij elke toepassing van een innovatieregeling moet beoordeeld worden door de uitvoerende instanties of er daadwerkelijk sprake is van een innovatie. Omdat dit niet alleen ten opzichte van bestaande innovaties op Curaçao, maar ten opzichte van alle wereldwijde innovaties bezien moet worden kan dit zeer tijdrovend zijn.

In het kader van BEPS en de Europese Code of Conduct voorzie ik geen problemen. Het regime is voor elke ondernemer toegankelijk ongeacht of zij een binnenlandse of buitenlandse

ondernemer is. Zolang zij haar activiteiten ter ontwikkeling en gebruik van de innovatie maar uitvoert te Curaçao.

Internationaal is het systeem goed inpasbaar omdat er vergelijkbare regimes worden gehanteerd door bijvoorbeeld Nederland. Deze regimes worden niet geacht strijdig te zijn met de internationale belastingnormen. Ook in het nationale systeem is het goed inpasbaar. Momenteel kent de belastingwetgeving van Curaçao dergelijke faciliteiten voor andere activiteiten zoals opgenomen in de Tax Holiday wetgeving.

6.4.5 Notionele interestaftrek

Om Curaçao weer aantrekkelijk te maken als vestigingsplaats voor kapitaalrijke vennootschappen kan zij hiervoor een speciale belastingfaciliteit in het leven roepen. Een van de mogelijkheden waaraan gedacht kan worden is de invoering van een notionele interestaftrek. Momenteel kent België een dergelijke regeling. Een dergelijke regeling staat de aftrek toe op het eigen vermogen. Het onderscheid tussen financiering met vreemd en eigen vermogen valt daarmee weg of wordt althans verminderd. De belastingplichtige kan namelijk een fictieve interest, berekend over het eigen vermogen, in aftrek brengen.

Het interest percentage dat wordt gehanteerd in een dergelijke regeling op Curaçao dient jaarlijks te worden bepaald. Om het uitvoeringstechnisch zo eenvoudig mogelijk te maken dient dit percentage jaarlijks bekend te worden gemaakt door de Centrale Bank . De fictieve interest die wordt berekend over het eigen vermogen kan dan in aftrek komen op de behaalde winst van de belastingplichtige. Een dergelijke regeling stimuleert vennootschappen om diens vermogen onder te brengen te Curaçao.

De regeling is voor de instanties belast met de uitvoering vrij eenvoudig te hanteren. Het opgenomen eigen vermogen in de jaarlijkse aangifte vermenigvuldigd met het percentage geeft de hoogte van de af te trekken interest weer. Omdat het percentage door de uitvoerende instanties zelf wordt bepaald hoeft niet verder te worden onderzocht of de de gehanteerde rente wel marktconform is.

Een nadeel van de regeling is dat de onderneming lokaal winsten moet behalen. Indien er geen winsten worden behaald ontstaat er weliswaar een compensabel verlies maar ook dit moet op enig moment in de toekomst worden gecompenseerd. Een mogelijk is dat zaken als intellectueel

eigendom naar Curaçao worden verplaatst, om überhaupt profijt te behalen van deze regeling. Dit lijkt mij echter in het kader van de BEPS-ontwikkelingen niet wenselijk. Indien er namelijk geen winst is om deze fictieve rente tegen af te zetten behaalt de vennootschap ook geen voordeel met een dergelijke regeling.

Een ander potentieel nadeel van een dergelijke regeling is dat er geen directe bijdrage aan de lokale economie is. Door een dergelijke regelgeving zal er een aftrek van rente plaatsvinden ongeacht de investeringen die door een vennootschap in de lokale economie worden gedaan. Om te stimuleren dat er daadwerkelijk een bijdrage aan de lokale werkgelegenheid of economie is kan onder voorwaarde de hoogte van de interest worden verhoogd. Daarbij kan worden gedacht aan een verhoging van 0,5% indien de vennootschap zorgt voor werkgelegenheid voor ten minste 10 personen. Uiteraard is dit voor kleine vennootschappen moeilijker te bereiken dan bijvoorbeeld voor grote multinationals. Echter is het uitvoeringstechnisch niet goed mogelijk om voor verschillende ondernemingen verschillende criteria te stellen.

In het kader van BEPS en de Code of Conduct zou deze regeling als een schadelijke belastingfaciliteit gezien kunnen worden. Indien er geen voorwaarden worden gesteld aan de feitelijke aanwezigheid van bedrijven kunnen zij veel vermogen naar Curaçao brengen en haar winsten hier laten neerslaan zonder dat er daadwerkelijke activiteiten zijn. Omdat Curaçao een klein land is zullen er derhalve nooit dermate grote winsten gemaakt kunnen worden op de lokale markt. Een dergelijke faciliteit kan dan ook snel worden misbruikt indien de regeling niet volledig anti-misbruik is gemaakt. Ondanks dat dit technisch wel mogelijk is, zal dit ten koste gaan van de uitvoerbaarheid en toegankelijkheid van de regeling.

Financieel gezien zijn er ook de mogelijke risico's bij de invoering van een dergelijke regeling. Reeds bestaande bedrijven kunnen er ook gebruik van maken en daarmee hun effectieve belastingtarief verlagen. Mijn inziens is dit echter niet een dermate grote derving dat het daardoor financieel niet haalbaar is. De vennootschappen die vanwege de regeling naar Curaçao trekken zullen de gederfde inkomsten al snel compenseren.

Nationaal is de regeling mijn inziens moeilijk inpasbaar. Momenteel is er geen vergelijkbare faciliteit te Curaçao en dient er een nieuwe regeling voor te worden opgetuigd. Het past ook niet in de doelstelling van de meeste belastingfaciliteiten, namelijk de stimulering van

werkgelegenheid en de versterking van de economische basis te Curaçao. Internationaal bezien is de regeling ook vrij bijzonder. Momenteel kent België wel een vergelijkbare regeling maar vormt daarmee bij mijn wetens een uitzondering. Wel voorkomt een dergelijke faciliteit de preferentiële behandeling van vreemd vermogen over eigen vermogen.

6.4.6 Afdrachtvermindering Innovatiewerk

Een mogelijkheid om zowel innovatie als arbeid te stimuleren bestaat uit een afdrachtvermindering innovatiewerk in de loonsfeer. Een ondernemer die speur- en ontwikkelingswerk verricht voor innovaties kan dan een afdrachtvermindering verkrijgen voor de loonheffing van de werknemers die deze activiteiten uitvoeren. Daarbij is de afdrachtvermindering 30% van de af te dragen loonheffingen. Dit voordeel komt ten goede van de werkgever. Door een dergelijke regeling in te voeren wordt het voor vennootschappen aantrekkelijk om haar ontwikkelingsactiviteiten te Curaçao uit te voeren. Arbeidskrachten zijn tenslotte goedkoper omdat de afdracht van loonbelasting lager is. Van belang voor de regeling is wel dat de ontwikkelingsactiviteiten uitgevoerd worden te Curaçao en de werknemers inwoner zijn van Curaçao. Daarmee komt het gegarandeerd de lokale werkgelegenheid en economie ten goede. Bovendien dient de werknemer ten minste 70% van de tijd die zij werkt bij de werkgever te besteden aan innovatiewerk.

Om te kunnen opteren voor de regeling dient een werkgever lokaal inhoudingsplichtig te zijn en de werknemer onderworpen te zijn aan de loonbelasting. Specifiek voor toepassing van de regeling moet vervolgens getoetst te worden of er sprake is van innovatiewerk. Dit geschiedt door aanmelding van een project bij de uitvoerende instanties. Deze instanties zijn belast met de beoordeling van een project of dat in aanmerking komt voor een dergelijke aftrek. Het is dan aan de belastingplichtige om aan te tonen dat de werkzaamheden die haar werknemer uitvoeren daadwerkelijk kunnen leiden tot de ontwikkeling van een innovatief product. Deze procedure zal uitvoeringstechnisch zwaar zijn voor met name de uitvoerende instantie die moet controleren of er daadwerkelijk een innovatief product wordt ontwikkeld.

Een voordeel van een dergelijke afdrachtvermindering is dat er direct een voordeel is voor een ondernemer in tegenstelling tot een innovatiebox. Zodra er goedkeuring is verleend kan de werkgever aanspraak maken op de aftrek van af te dragen loonheffingen. Daarbij is het niet van belang of daadwerkelijk winst wordt behaald.

Financieel is er geen derving van belastinginkomsten. Momenteel vinden er immers nauwelijks tot geen werkzaamheden plaats die leiden tot innovatie. Wel zal er enig budget beschikbaar gesteld moeten worden voor het opzetten van een specialistische afdeling die dergelijke verzoeken inhoudelijk kan beoordelen.

In het kader van BEPS en de Code of Conduct voorzie ik geen problemen voor een dergelijke belastingfaciliteit. Er dient sprake te zijn van daadwerkelijk werkzaamheden te Curaçao door lokaal woonachtige werknemers. Door de lokale werkzaamheden is er lokaal voldoende activiteit om te zorgen voor genoeg substance. Tevens geldt de regeling voor elke onderneming die in Curaçao werknemers in dienst heeft en aldaar inhoudingsplichtig is. Er is dan ook geen sprake van enige discriminatie ten opzichte van buitenlandse vennootschappen.

Deze regeling pas mijns inziens goed in het nationale systeem. Het bevordert de lokale werkgelegenheid en lokale economie. Daarmee wordt eenzelfde doel nagestreefd als vele andere belastingfaciliteiten. Bovendien kan dit bijdragen aan een nieuwe sector die kan groeien te Curaçao in plaats van de versterking van sectoren die al relatief groot zijn te Curaçao.

Ook internationaal is de regeling goed inpasbaar. Diverse landen in de Europese Unie, waaronder Nederland, kennen een dergelijke afdrachtvermindering.

6.4.7 Belastingverdragen

Het sluiten van belastingverdragen is van zeer groot belang voor Curaçao. Sinds de verzelfstandiging van het land Curaçao is het land zelf verantwoordelijk geworden voor het sluiten van deze belastingverdragen. Wel is het Koninkrijk der Nederlanden formeel verdragspartner indien een belastingverdrag wordt gesloten.²¹⁵ Dit omdat een belastingverdrag feitelijk door het Koninkrijk wordt gesloten en niet door een land binnen het Koninkrijk.

Belastingverdragen zijn zoals reeds genoemd van groot belang om een aantrekkelijk fiscaal klimaat te creëren. Door middel van verdragen kan dubbele belasting worden voorkomen door middel van een belastingvrijstelling of door verlaging van het normaal geldende tarief. Indien er geen sprake is van een verdrag met een land moet voorkoming van dubbele belasting geschieden door middel van een eenzijdige voorkoming. Vele landen kennen een vorm van eenzijdige

²¹⁵ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

voorkoming al kent deze methodiek veelal een minder gunstige uitwerking in vergelijking met een belastingverdrag. De meest aantrekkelijke vestigingslanden als Nederland en Luxemburg hebben derhalve vele verdragen afgesloten.

Momenteel heeft Curaçao slechts twee belastingverdragen ter voorkoming van dubbele belasting gesloten; hiervan kent slechts één de vorm van een belastingverdrag zoals deze algemeen bekend staat. Dit verdrag is gesloten met Noorwegen door de voormalige Nederlands Antillen en nog steeds van kracht voor Curaçao. Dit verdrag is vrijwel gelijklopend aan het OESO-modelverdrag.²¹⁶

Het “verdrag” met Nederland, de Belastingregeling voor het Koninkrijk (“BRK”), kent een bijzondere vorm. Dit is geen verdrag zoals met Noorwegen maar een Rijkswet. Deze regeling zal echter zoals eerder genoemd op korte termijn, waarschijnlijk 1 januari 2016, worden vervangen door de Belastingregeling Nederland Curaçao (“BRNC”). De BRK blijft echter wel gelden in gevallen met de andere landen en openbare lichamen van Caribisch Nederland.

Indien Curaçao voor internationaal opererende ondernemingen interessanter moet worden om te investeren is het van cruciaal belang om meer verdragen te sluiten. Bedrijven en andere investeerders willen veelal geen risico lopen op een dubbele belastingheffing. Nu ook de landen rond Curaçao druk bezig zijn met het sluiten van verdragen kan het land Curaçao niet achterblijven. Ook nu het land steeds populairder wordt als vakantiebestemming zullen meerdere buitenlanders kennis maken met het land. Mogelijk zorgt de extra bekendheid van Curaçao door het toerisme voor extra investeringen van internationale ondernemingen.

6.4.8 Eenzijdige voorkoming van dubbele belasting

Indien er tussen twee landen geen belastingverdrag bestaat zijn vennootschappen en personen aangewezen op een eenzijdige voorkomingmethodiek. Deze methodiek is veelal vastgelegd in de nationale belastingwetgeving zoals het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 in Nederland. De huidige belastingwetgeving van Curaçao kent een dergelijke voorkomingmethodiek niet. Wel is er in artikel 58 van de Algemene landsverordening Landsbelastingen (“ALL”) een bepaling opgenomen die een dergelijke regelgeving mogelijk maakt. Hierin staat dat er bij landsbesluit

²¹⁶ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

regels kunnen worden gesteld voor een vrijstelling of vermindering van belasting indien hier niet in wordt voorzien in een andere landsverordening of door middel van een verdrag. Aan deze mogelijkheid is echter tot op heden geen invulling gegeven door Curaçao. De implementatie van een regeling zoals Nederland die kent is een relatief eenvoudige manier om dubbele belasting te voorkomen. Ondanks dat de uitwerking over het algemeen minder gunstig is dan een verdrag, is een regeling van cruciaal belang voor een land wat diens vestigingsklimaat voor internationale vennootschappen wil verbeteren. Gezien het tijdrovende proces dat gepaard gaat met het afsluiten van belastingverdragen, zou dit een eerste stap in de goede richting zijn.

Mijn inziens kan Curaçao haar methodiek goed ontleen aan de Nederlandse regeling ter voorkoming van dubbele belasting. Een dergelijke regeling ter voorkoming van dubbele belasting zou een facultatief karakter moeten hebben. Zo kan een dergelijke regeling nooit ongunstiger uitpakken dan wanneer er geen toepassing van de regeling plaatsvindt.²¹⁷ Er kan alleen toepassing plaatsvinden indien er is voldaan aan een aantal voorwaarden, deze voorwaarden zijn:

- Er moet sprake zijn van dubbele belasting
- Er wordt niet op een andere wijze voorkoming gegeven van dubbele belasting;
- De belastingplichtige is woonachtig te Curaçao;
- De heffing is vergelijkbaar met een heffing te Curaçao geheven door de centrale overheid.

Om Curaçao internationaal zo aantrekkelijk mogelijk te maken dient Curaçao naar mijn mening een volledige vrijstelling te geven van de in het buitenland behaalde winst. In geval er namelijk gebruik gemaakt zou worden van een verrekeningsmethode blijven de voordelen die zijn behaald in het buitenland onder een gunstig belastingregime beperkt. Curaçao zal in een dergelijk geval willen bijheffen. Door een dergelijke methodiek te gebruiken wordt het voor internationale vennootschappen aantrekkelijker zich te vestigen te Curaçao.

²¹⁷ P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.

6.5 Prioriteitstelling

De in dit hoofdstuk beschreven bestaande en nieuwe faciliteiten bieden enkele handvaten voor het aantrekkelijker maken van het belastingklimaat te Curaçao. Omdat de tijd en middelen op Curaçao beperkt zijn is het echter niet mogelijk om alle faciliteiten gelijktijdig in te voeren. Ik heb dan ook een prioriteitenlijst opgesteld teneinde te bepalen welke wijzigingen allereerst doorgevoerd zouden moeten worden. Deze prioriteitenlijst is opgesteld op basis van de volgende factoren:

- Uitvoerbaarheid
- BEPS / Code of Conduct
- Inpasbaarheid in lokaal belastingstelsel
- Inpasbaarheid in internationaal belastingstelsel
- Financiële haalbaarheid

1. Invoering eenzijdige voorkoming van belasting

Een efficiënte manier van voorkoming van dubbele belasting. Door een eenzijdige methodiek in te voeren wordt dubbele belasting voorkomen ongeacht of er een verdrag met een land is gesloten.

2. Aanpassing huidige wetgeving ten aanzien van fiscale faciliteiten

Voordat er nieuwe faciliteiten worden ingevoerd is het mijn inziens van belang om ook de bestaande faciliteiten toekomstbestendig te maken. Omdat het enkele aanpassingen betreft binnen de bestaande wetgeving is de omvang van een dergelijke actie dan ook beperkt.

3. Sluiten van belastingverdragen

Voor internationale vennootschappen is een vestigingsjurisdictie met veel verdragen van groot belang. Om met elke jurisdictie waarmee Curaçao een handelsbetrekking onderhoudt een verdrag te sluiten is echter flink gecompliceerder en tijdrovender dan de invoering van een eenzijdige voorkoming.

4. Afdrachtvermindering zeelieden

Een eenvoudig uitvoerbare afdrachtvermindering die zowel leidt tot een voordeel bij werkgevers als tot meer werkgelegenheid te Curaçao. Ook is de impact op de huidige belastinginkomsten beperkt.

5. Afdrachtvermindering innovatiewerk

Een regeling ter bevordering van een nieuw uit te bouwen sector te Curaçao. Hiermee wordt innovatie gestimuleerd en kan een onderneming direct een belastingvoordeel genieten ten opzichte van een innovatieregime winstbelasting.

6. Innovatieregime winstbelasting

Tevens ter stimulatie van de innovatiesector te Curaçao. Een nadeel boven de eerder genoemde afdrachtvermindering innovatiewerk is dat er pas een voordeel wordt behaald indien er winsten voortvloeien uit een ontwikkeling.

7. Notionele Interestaf trek

Maatregel ter stimulering van kapitaal te Curaçao. De regeling is relatief eenvoudig uitvoerbaar maar er bestaat wel een kans op misbruik. Bovendien kan het effect voor de lokale economie en werkgelegenheid slechts zeer beperkt zijn.

8. 20%-Regeling

Regeling die ziet op het aanmerken van 20% van het loon als vrije vergoeding voor inkomen werknemers. Een dergelijke regeling is moeilijk uitvoerbaar vanwege de schaarste toets en het effect voor Curaçao is zeer indirect omdat een werknemer dit voordeel nog wel dient terug te brengen in de lokale economie.

6.6 Conclusie

In dit hoofdstuk is antwoord gegeven op de volgende deelvraag:

- *Met behulp van welke nieuw te ontwikkelen fiscale faciliteiten kan Curaçao aantrekkelijker worden gemaakt voor investeringen door internationale ondernemingen?*

Daarvoor zijn een aantal regelingen voorgedragen die Curaçao aantrekkelijker moeten maken voor internationale vennootschappen. Op basis van deze voorgestelde faciliteiten en wijzigingen van het huidige regime is een prioriteitenlijst opgesteld die Curaçao als leidraad kan gebruiken om haar aantrekkelijkheid te vergroten.

1. Invoering eenzijdige voorkoming van belasting
2. Aanpassing huidige wetgeving
3. Afsluiten belastingverdragen
4. Afdrachtvermindering zeelieden
5. Afdrachtvermindering innovatiewerk
6. Innovatieregime winstbelasting
7. Notionele Interestaftrek
8. 20%-Regeling

Hoofdstuk 7 Samenvatting en Conclusies

In deze scriptie is onderzocht hoe Curaçao meer internationale ondernemingen kan aantrekken en daarmee haar economische basis verstevigen en kan zorgen voor meer werkgelegenheid. Dit is onderzocht met behulp van de volgende hoofdvraag.

- *Op welke manier kan Curaçao de fiscale wetgeving aantrekkelijker maken voor vestiging door (onderdelen van) internationale ondernemingen?*

Curaçao, onderdeel van het Koninkrijk der Nederlanden, is een zelfstandige jurisdicties in het Caribische gebied. Met een oppervlakte van 444km² en ongeveer 155.000 inwoners is zij na het West-Europese gedeelte van Nederland het grootste land binnen het Koninkrijk. De positie van Curaçao binnen het Koninkrijk en ten opzichte van het land Nederland kent een bewogen geschiedenis. De diverse staatkundige wijzigingen hebben ervoor gezorgd dat Curaçao ondanks haar onafhankelijk status op vele vlakken nog op steun kan rekenen van Nederland. De fiscale basis voor de Curaçaose belastingwetgeving is terug te vinden in de Nederlandse Antilliaanse belastingwetgeving. Veelal werd daarbij aangesloten bij Nederlandse wetgeving of uitleg door de Hoge Raad. Veel elementen van de Nederlandse wetgeving vinden tot op heden nog steeds toepassing. Sinds zij op 10 oktober 2010 een zelfstandige status heeft verkregen kan het eiland nu zelfstandig haar belastingbeleid bepalen.

Tussen 2002 en 2013 is de reële groei van de economie op Curaçao zeer beperkt gebleken. Een belangrijke trend die tevens is waar te nemen in deze periode is dat de groei van de financiële dienstverlening nog maar zeer beperkt te noemen is. Indien Curaçao haar groei wil stimuleren kan zij dit bewerkstellingen door middel van het invoeren van belastingfaciliteiten. Deze faciliteiten moeten er vervolgens voor zorgen dat er meer investeringen worden gedaan in het land.

Momenteel bestaan er diverse belastingregimes die de vestiging voor internationale vennootschappen aantrekkelijker moet maken. Tevens bevorderen de faciliteiten de investeringen in de lokale economie.

In deze scriptie is ingegaan op drie bestaande belastingfaciliteiten. Daarbij is met behulp van de volgende twee deelvragen geanalyseerd of er in deze faciliteiten de nodige aanpassingen zijn aan te brengen om het vestigingsklimaat te verbeteren.

- *Welke belastingfaciliteiten en regimes bestaan er momenteel en wat zijn de tekortkomingen?*
- *Op welke gebieden zijn de huidige faciliteiten te verbeteren?*

Allereerst is aandacht besteed aan de tonnageregeling. Door te opteren voor de Scheepstonnagebelasting 2007 wordt de winst bepaald door middel van het netto-tonnage van kwalificerende schepen. Deze fictief bepaalde winst wordt vervolgens onderworpen aan de winstbelasting. Dit zorgt voor een zeer gunstige winstbepaling en daarmee af te dragen winstbelasting. De faciliteit schiet op een aantal aspecten echter te kort. Zo kan er momenteel niet worden geopteerd door vaste inrichtingen voor de toepassing van het tonnageregime. Daarnaast is de procedure die zorgt voor de registratie van een schip zeer complex en neemt dat onnodig veel tijd in beslag. Indien Curaçao een voordeel wil behalen op concurrerende jurisdicties zoals Barbados en Panama moet zij dit niet doen door een verdere verlaging van de belasting. Curaçao kan zich wel onderscheiden door goede havenfaciliteiten in te richten en een aantrekkelijke registratieprocedure op te tuigen. Ook in het kader van de door de OESO opgestelde richtlijnen in het BEPS-actieplan en de richtlijnen die volgen uit de Code of Conduct van de Europese Unie, voldoet de huidige faciliteit.

Een tweede faciliteit betreft de Economische Zones. Op Curaçao bevinden zich enkele Economische Zones waar vanuit ondernemingen activiteiten kunnen ontplooiën en kunnen opteren voor diverse fiscale voordelen. Deze ondernemingen dienen zich bezig te houden met activiteiten gericht op het internationale verkeer. Indien een onderneming wordt toegelaten tot een Economische Zone wordt haar winst belast tegen een tarief van 2%. Elke rechtspersoon kan worden toegelaten tot een Economische Zone ongeacht of zij te Curaçao is opgericht of in het buitenland. Daarnaast verkrijgt zij een vrijstelling van invoerrechten en belasting voor goederen die zijn bestemd voor de internationale handel. Een onderneming mag maximaal 25% van haar omzet behalen op de lokale markt. Deze omzet is belast tegen het normale winstbelastingtarief van 27,5%. De faciliteit mist momenteel wel kwantitatieve vereisten die aan een vennootschap worden gesteld. Daarmee bestaat er kans op misbruik doordat een onderneming te weinig daadwerkelijk substance heeft in een Economische Zone. Aan de faciliteit zou dan ook een minimum aantal werknemers gekoppeld moeten worden. Dit garandeert niet alleen lokale

werkgelegenheid maar zorgt er ook voor dat de regeling voldoet aan het BEPS actieplan en de Code of Conduct. Bovendien is mijns inziens het instellen van een (geografisch)vaste zone overbodig omdat er slechts limitatief diensten worden goedgekeurd. Wanneer een onderneming zich overal te Curaçao kan vestigen komt dit de flexibiliteit ten goede. Tot slot dient er ook ten aanzien van de uitvoering het nodige te worden verbeterd. De huidige procedures duren vrij lang wat de aantrekkelijkheid voor ondernemingen sterkt vermindert.

Een derde faciliteit op Curaçao is de Tax holiday-wetgeving. Deze regeling, ook wel de faciliteitenwetgeving genoemd, bestaat uit een viertal landsverordeningen. Op Curaçao bestaan de volgende Tax Holiday landsverordeningen, te weten:

- ter bevordering van grondontwikkeling
- ter bevordering van bedrijfsvestiging en hotelbouw
- belastingfaciliteiten industriële ondernemingen
- renovatie hotels

Indien een onderneming zich bezighoudt met een van deze activiteiten kan zij profiteren van een aantal voordelen. De specifieke voordelen kunnen per landsverordening afwijken maar houden over het algemeen een aantal aspecten in. Naast een verlaging van de winstbelasting tot 2% wordt er een vrijstelling verleend van invoerrechten op goederen die gebruikt worden in het kader van de activiteiten beschreven in de landsverordening. Daarbij kan gedacht worden aan inrichting of bouwmaterialen voor een toeristenverblijf. Een positief aspect van deze landsverordeningen is de kwantitatieve vereisten die worden gesteld. Zo wordt er een minimaal aantal gecreëerde arbeidsplaatsen geëist, evenals een minimale investering. Deze vereisten zijn momenteel echter wel te hoog, zo kan er geen toepassing van de faciliteit vinden bij kleinere (lokale) ondernemer. Zoals volgt uit de huidige wettekst kunnen alleen vennootschappen opgericht naar het recht van Curaçao opteren voor de faciliteit. Deze discriminatie ten opzichte van buitenlandse rechtspersonen dient mijns inziens weggenomen te worden. Om te voldoen aan de richtlijnen gesteld in het BEPS actieplan en de Code of Conduct dient de faciliteit toegankelijk te worden gemaakt voor alle ondernemingen. Een ander aspect waarop de Tax Holiday verbeterd kan worden is een formeel aspect. Momenteel bestaat de faciliteitenwetgeving uit een aantal landsverordeningen. Mijn inziens komt het de uitvoerbaarheid ten goede indien de landsverordeningen worden samengevoegd. Indien de overheid een nieuwe stimulerende

maatregel wil invoeren kan dat vrij eenvoudig zonder een geheel nieuwe wet uit te hoeven vaardigen.

Om het huidige investeringsklimaat aantrekkelijker te maken zijn er tevens een aantal voorstellen gedaan tot nieuwe belastingfaciliteiten te Curaçao met behulp van de volgende deelvraag

- *Met behulp van welke nieuw te ontwikkelen fiscale faciliteiten kan Curaçao aantrekkelijker worden gemaakt voor investeringen door internationale ondernemingen?*

Deze voorgestelde faciliteiten zijn getoetst aan een aantal aspecten te weten:

- Uitvoerbaarheid
- Financiële haalbaarheid.
- BEPS / Code of Conduct
- Inpasbaarheid in lokaal belastingsysteem
- Inpasbaarheid in internationaal belastingsysteem

Op basis van de bovengenoemde criteria is een rangorde samengesteld met in te voeren belastingfaciliteiten te Curaçao:

1. Invoering eenzijdige voorkoming van belasting

Een efficiënte manier van voorkoming van dubbele belasting. Door een eenzijdige methodiek in te voeren wordt dubbele belasting voorkomen ongeacht of er een verdrag met een land is gesloten.

2. Aanpassing huidige wetgeving

Voordat er nieuwe faciliteiten worden ingevoerd is het mijn inziens van belang om ook de bestaande faciliteiten toekomstbestendig te maken. Omdat het enkele aanpassingen betreft binnen de bestaande wetgeving is de omvang van een dergelijke actie dan ook beperkt.

3. Afsluiten belastingverdragen

Voor internationale vennootschappen is een vestigingsjurisdictie met veel verdragen van groot belang. Om met elke jurisdictie een verdrag af te sluiten waarmee Curacao een

handelsbetrekking onderhoudt is echter flink gecompliceerder en tijdrovender dan de invoering van een eenzijdige voorkoming.

4. Afdrachtvermindering zeelieden

Een afdrachtvermindering van 30% van het brutoloon van alle werknemers onderworpen aan de Curaçaose loonheffing indien zij voor minstens 70% op zee werkzaamheden verrichten. Een eenvoudig uitvoerbare afdrachtvermindering die zowel leidt tot een voordeel bij werkgevers alsmede voor meer werkgelegenheid zorgt te Curaçao. Ook is de impact op de huidige belastinginkomsten beperkt. De regeling is bovendien zeer goed inpasbaar in het nationale en internationale belastingstelsel.

5. Afdrachtvermindering innovatiewerk

Een afdrachtvermindering van 30% van het brutoloon van alle werknemers onderworpen aan de Curaçaose loonheffing indien zij voor minstens 70% innovatiewerkzaamheden verrichten. Een regeling ter bevordering van een nieuw uit te bouwen sector te Curaçao. Hiermee wordt innovatie gestimuleerd en kan een onderneming direct een belastingvoordeel genieten ten opzichte van een innovatieregime winstbelasting. Een dergelijke faciliteit vergt wel de nodige inpassingen aan de uitvoeringskant om te beoordelen of er sprake is van innovatiewerk.

6. Innovatieregime winstbelasting

Een belastingverlaging van winsten behaald met innovaties, waarbij wel een aftrek tegen het normale tarief is toegestaan. Tevens ter stimulatie van de innovatiesector te Curaçao. Een nadeel boven de eerder genoemde afdrachtvermindering innovatiewerk is dat er pas een voordeel wordt behaald indien er winsten voortvloeien uit een ontwikkeling. Daarnaast zal er per innovatie beoordeeld moeten worden of dit kan kwalificeren voor het regime. Dit vergt een investering in de uitvoerende instanties op het gebied van tijd en geld.

7. Notionele Interestaftrek

Een fictieve interest aftrek van het eigen vermogen op basis van een vastgesteld rentepercentage door de Centrale Bank. Dit betreft een maatregel ter stimulering van kapitaal te Curaçao. Door een dergelijke interestaftrek wordt het verschil in behandeling vreemd en eigen vermogen geëlimineerd. De regeling is relatief eenvoudig uitvoerbaar maar er bestaat wel een kans op misbruik. Bovendien kan het effect voor de lokale economie en werkgelegenheid slechts zeer beperkt zijn.

8. 20%-Regeling

Regeling die ziet op het aanmerken van 20% van het loon als vrije vergoeding voor inkomen werknemers. Een dergelijke regeling is moeilijk uitvoerbaar vanwege de schaarste toets en het effect voor Curaçao is zeer indirect omdat een werknemer de voordelen nog wel dient terug te brengen in de lokale economie door middel van consumptie. Bovendien discrimineert de regeling ten opzichte van lokale inwoners die beschikken over eenzelfde schaarse vaardigheid.

Literatuurlijst

Tijdschriften

- J.C.J. Wouters, *Van K3 via de BES-eilanden naar Caribisch Nederland: de geboorte van een nieuw fiscaal stelsel*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2011/07/08.2.
- Kattouw & C.J. Koelen, *Scheepstonnagebelasting op de Nederlandse Antillen*, Maandblad Belasting Beschouwingen 2008/09.03.
- C.D. Schaap, *Bestrijding money laundering met aandacht voor de Nederlandse-Antilliaanse en Arubaanse regelgeving*, NIBE katern (30), 1995.

Boeken

- E. de Haan, *De economische ontwikkeling van Curaçao tussen 1969 en 1995. Hoofdstuk 'Overheid en beleid sinds mei 1969*, 1999.
- F. Metry, *Geschiedenis van de belastingen in de Kolonie Curaçao en de Nederlandse Antillen*, De Curaçaose Courant, Willemstad (Curaçao), 2006.
- D.G.A. Meijer, A. Katouw & A.T. Sniijders, *Handboek 4: Antilliaans en Arubaans Belastingrecht*, Kluwer, 2013.
- P. Kavelaars, J. Adeler, D. Beeks & J. Lopez Ramirez, *Het fiscale stelsel in het Caribisch Koninkrijk*, Sdu Uitgevers, Den Haag, 2013.
- P. van Agtmaal & W. Timmers, *Koers voor onze Maritieme Toekomst*, Vijfkeerblauw, Rijswijk, 2010.

Raad van Beroep

- Raad van Beroep 15 september 1997, nr. 1995/75.
- Raad van Beroep 25 april 1997, nr. 1996/54.
- Raad van Beroep 28 april 1997, nr. 1996/90.

Kamerstukken en beleid

- BOB, *Brief van 5 september 1997: nieuwe richtlijnen i.h.k. van tax holiday wetgeving*.
- Brief Staatssecretaris van Financiën van 16 september 2014, IZV/2014/439 M2
- Brief van 11 november 1997, nr. 2566.

- ECOFIN, *Conclusies van de Raad van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid*, mededeling 98/C 2/01.
- Kamerstukken II 1982-1983, 17 816, nr. 1, par 4-5.
- Richtlijnen ten behoeve van de beoordeling en advisering van aanvragen in het kader van de wetgeving belastingfaciliteiten *Eilandgebied Curaçao*.

Overig

- Central Bureau of Statistics Curacao, 2014.
- CIFA, *Advisory Committee: Aircraft registration*, 2014.
- CIFA, *Advisory Committee: Shipping*, 2014.
- F.A.G. van den Berg, *The Dutch Trust Industry Facts & Figures*, SEO Economic Reserach, 2008.
- OECD and Council of Europe, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 protocol*, OECD Publishing, 2011.
- OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, 2013.
- OECD, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, 2014.
- OECD, *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Peer Reviews: Curacao 2015: Phase 2: Implementation of the Standard in Practice*, OECD Publishing, 2015.
- OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, OECD Publishing, 1998.
- SDU NDFR, Commentaar op artikel 17 van Wet vermindering afdracht loonbelasting en premie voor de volksverzekeringen,
- TAC, *Strategies for sustainable long term economic development in Curacao*, Ministry of General Affairs, 2013.
- Website: <http://www.greentowncuracao.com/>
- Werkgroep Bestuurlijke en Financiële Verhoudingen Nederlandse Antillen, *Nu kan het... nu moet het! (Awor por ban p'e!)*, 2004.