

Vergaderjaar 2014–2015

33 955 (R2032)

Regeling voor Nederland en Curaçao tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en een woonplaatsfictie ter zake van erf- en schenkbelasting (Belastingregeling Nederland Curaçao)

Nr. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG EN NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG VAN DE STATEN VAN CURAÇAO

Ontvangen 17 april 2015

Inleiding

Over de Regeling voor Nederland en Curaçao tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en een woonplaatsfictie ter zake van erf- en schenkbelasting (hierna: «de BRNC» of «de regeling») hebben achtereenvolgens de Tweede Kamer¹ en de Staten van Curaçao² verslag uitgebracht.

De regering heeft met belangstelling kennis genomen van de opmerkingen en vragen van verschillende fracties in de Tweede Kamer en de Staten van Curaçao.

Het verheugt de regering dat de leden van de fracties van de VVD, de PvdA en het CDA, en de leden van de fracties van de PAIS en de PS met belangstelling kennis hebben genomen, en dat de leden van de fractie van de SP kennis hebben genomen, van het voorliggende wetsvoorstel. Het spijt de regering dat de leden van de fractie van de MFK enigszins verbaasd hebben kennisgenomen van dit wetsvoorstel.

De regering dankt de leden van deze fracties voor hun inbreng op het voorliggende wetsvoorstel.

In deze nota gaat de regering in op de vragen in beide verslagen. Daarbij volgt zij de indeling van het verslag van de Tweede Kamer en zal bij de beantwoording van de vragen de volgorde van het verslag zoveel mogelijk worden gevolgd. Voor zover hiervan is afgeweken is dat aangegeven. Tevens zijn in een aantal gevallen vragen die door de verschillende fracties over hetzelfde onderwerp zijn gesteld, samengenomen.

¹ Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 4.

² Kamerstukken II 2014/15, 33 955 (R2032), nr. 5.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA hebben gevraagd in te gaan op het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: «de NOB») op de regeling. Op dit commentaar wordt, voor zover de vragen niet ook separaat door de leden van één van de fracties zijn gesteld, ingegaan aan het slot van deze nota.

Algemeen en het verloop van de besprekingen

De leden van de fractie van de VVD vragen wanneer de BRNC in werking treedt. In artikel 36 is bepaald dat de BRNC in werking treedt met ingang van de eerste dag van de tweede maand volgend op de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin de BRNC is geplaatst. Vervolgens vinden de bepalingen ervan toepassing vanaf 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin de BRNC in werking is getreden. Gelet op deze bepalingen zal de BRNC voor het eerst met ingang van 1 januari 2016 van toepassing kunnen worden, zoals ook de leden van de fractie van de PAIS hebben opgemerkt.

De leden van de fractie van de MFK vragen, met verwijzing naar zogenoemde «Agreed minutes» van 24 september 2012 tussen Nederland en Curaçao over een «nieuwe regeling ter voorkoming van dubbele belasting tussen Nederland en Curaçao», waarom de regeling eerst nu, na twee jaar, aan de orde komt. Voor de goede orde zij allereerst opgemerkt dat deze «Agreed Minutes» niet bestaan. Zoals in paragraaf 1.1 van de memorie van toelichting³ is aangegeven, hebben in augustus 2012 nadere besprekingen tussen Nederland en Curaçao plaatsgevonden tussen de ambtelijke delegaties van beide landen. Maar van de uitkomst van deze besprekingen is door de delegaties geen gezamenlijk verslag (die in de regel als «Agreed Minutes» worden aangeduid) vastgesteld. In 2012 en 2013 is vervolgens verder gewerkt aan de concrete uitwerking van de besprekingen en aan de technische afronding van de wettelijke bepalingen. Op 12 december 2013 is te Willemstad overeenstemming bereikt over deze technische uitwerking van het onderhandelingsresultaat tussen Nederland en Curaçao, waarna het wetsvoorstel op 17 maart 2014 voor advies aan de Raad van State van het Koninkrijk is verzonden. Op 7 mei is het advies van de Raad ontvangen waarna het bij koninklijke boodschap van 5 juni 2014 is aangeboden aan de Tweede Kamer der Staten-Generaal, de Staten van Aruba, de Staten van Curaçao en de Staten van Sint Maarten.⁴

Tevens vragen de leden van de fractie van de MFK hoelang de BRNC zal gelden. De BRNC geldt in beginsel voor onbepaalde tijd. Maar zoals bij artikel 35 is toegelicht, is het gebruikelijk om bij belastingverdragen, waarbij de BRNC wat inhoud en vormgeving betreft nauw aansluit, een mogelijkheid van beëindiging op te nemen door één van beide partijen. Tegen deze achtergrond is in artikel 35 bepaald dat de BRNC geheel of gedeeltelijk buiten werking kan worden gesteld door Nederland of Curaçao door het treffen van een wettelijke regeling.

De leden van de fractie van de MFK vragen tot slot wat de laatste stand van zaken is van de afspraken die in 2012 zijn gemaakt in een convenant tussen Curaçao en Nederland inzake de heffing van invoerrechten en andere indirecte belastingen in het verkeer tussen Curaçao en Caribisch Nederland en merken hierbij op dat deze douanebelastingregeling verband houdt met de BRNC en hierin een grote rol speelt.

Naar aanleiding van deze vraag merk ik op dat de BRNC – in navolging van de belastingverdragen van Nederland en het OESO-modelverdrag – wat betreft de verdeling van de heffingsrechten uitsluitend betrekking

³ Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 3.

⁴ Kamerstukken II 2013/14, 33 955 (R2032), nr. 1

heeft op directe belastingen en niet op indirecte belastingen. In zoverre staat het convenant waar deze leden op doelen los van de BRNC. Overigens hebben mij nog geen concrete signalen bereikt dat zich met betrekking tot de indirecte belastingen tussen Curaçao en Caribisch Nederland problemen zouden voordoen. Volledigheidshalve wordt hier aan toegevoegd dat op 2 april 2014 op Aruba een Koninkrijksconferentie heeft plaatsgevonden. Tijdens die conferentie is besloten om een werkgroep in te stellen die de voor- en nadelen en de randvoorwaarden voor de invoering van een vrijhandelszone tussen Aruba, Curaçao, Sint Maarten, en de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba gaat bestuderen. Deze werkgroep staat onder voorzitterschap van Curaçao. Nederland zal daar waar nodig actief bijdragen aan de werkzaamheden van deze werkgroep.

De leden van de fractie van de SP vragen op welke punten de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna: «de BRK») van de huidige internationale fiscale standaard af is komen te liggen.

De bepalingen van de huidige BRK wijken aanzienlijk af van de in het OESO-modelverdrag opgenomen bepalingen. Dat vloeit deels voort uit het eigen fiscale (verdrags-) beleid van Nederland en Curaçao. Maar ook waar inhoudelijk wordt aangesloten bij de bepalingen van het OESO-modelverdrag komt de redactie van de BRK daar vaak niet mee overeen, omdat het OESO-modelverdrag in de tussentijd verschillende keren is geactualiseerd terwijl de kern van de BRK is terug te voeren op de oorspronkelijke tekst uit 1964. Doordat de BRNC is gebaseerd op het OESO-modelverdrag is ook een betere aansluiting gewaarborgd bij het op het modelverdrag gegeven commentaar en daarmee bij de internationaal geaccepteerde en gestandaardiseerde uitleg van de bepalingen.

Voorts vragen deze leden naar de problematiek als gevolg van het naast elkaar bestaan van vijf verschillende stelsels in het Koninkrijk.

Sinds de staatkundige hervorming van 10 oktober 2010 bestaat het Koninkrijk der Nederlanden (hierna: «het Koninkrijk») uit 4 verschillende landen met eigen fiscale stelsels, waarbij voor het land Nederland sprake is van een fiscaal stelsel voor het Europese deel en een fiscaal stelsel voor het Caribische deel van Nederland. De huidige BRK is nog gebaseerd op de situatie van twee fiscale stelsels: dat van Nederland en dat van – destijds – de Nederlandse Antillen. Het bestaan van de vijf verschillende fiscale stelsels thans, waarbij voor de goede orde zij opgemerkt dat de landen van het Koninkrijk op fiscaal gebied autonoom zijn, heeft ook tot gevolg dat er verschillende opvattingen (kunnen) bestaan over de heffingsrechtenverdeling. Met deze verschillende opvattingen kan in de huidige BRK, die als multilaterale regeling voor alle landen vrijwel gelijkelijk geldt, niet goed rekening worden gehouden. Een stelsel van bilaterale regelingen tussen de verschillende landen, waaronder de onderhavige regeling, kan hier beter op aansluiten en een bilaterale regeling is ook een flexibeler instrument mocht een aanpassing gewenst zijn bijvoorbeeld als gevolg van wijzigingen in belastingwetgeving of veranderingen in inzichten van de twee betrokken landen.

De leden van de fractie van het CDA vragen of alle landen binnen het Koninkrijk voornemens zijn bilaterale belastingregelingen te sluiten en vragen naar de stand van zaken van de onderhandelingen tussen Nederland en Aruba en Nederland en Sint Maarten. Ook de leden van de fractie PAIS stellen deze vraag en vragen hoe tot uniforme regels tussen de landen van het Koninkrijk kan worden gekomen.

Zoals in paragraaf 1.0 van de memorie van toelichting is aangegeven, hebben alle landen van het Koninkrijk de voorkeur uitgesproken voor de totstandkoming van bilaterale regelingen ter vermindering van dubbele belasting in plaats van een multilaterale regeling zoals de huidige BRK. Hiermee beogen de landen verschillende accenten te kunnen leggen in

bilaterale regelingen die rekening houden met het fiscale stelsel en fiscale beleid van het desbetreffende land in plaats van uniforme regels in een multilateraal instrument. Dat neemt uiteraard niet weg dat de landen bij onderhandelingen de regelingen van andere landen van het Koninkrijk in ogenschouw nemen. Op 9 juli 2014 heeft Nederland met Sint Maarten overeenstemming bereikt over de tekst van een bilaterale belastingregeling⁵ en ook met Aruba bereidt Nederland een bilaterale belastingregeling voor. De totstandkoming van bilaterale regelingen tussen de Caribische landen van het Koninkrijk onderling is, gelet op de fiscale autonomie, een aangelegenheid van deze landen zelve. Wat Curaçao betreft kan worden bevestigd dat ook Curaçao de intentie heeft met de andere Caribische landen bilaterale regelingen tot stand te brengen. Voor zover en zolang deze bilaterale regelingen niet tot stand zijn gekomen, zo kan ik de vraag van de leden van de fracties van het CDA en de PAIS beantwoorden, blijven de bepalingen van de BRK in die situaties van toepassing.

Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA op welke wijze rekening is gehouden met het afwijkende fiscale stelsel dat geldt in het Caribische deel van Nederland in de onderhandelingen met Curaçao. In aansluiting op het Nederlandse fiscale verdragsbeleid is ook het Caribische deel van Nederland onder de reikwijdte van de BRNC gebracht. Dit is relevant voor de belastingheffing van activiteiten van zowel natuurlijke personen als vennootschappen. De door de leden van de fractie van het CDA aangehaalde afwijking van het fiscale stelsel in het Caribische deel van Nederland heeft met name betrekking op de belastingheffing van vennootschappen.

In het Caribische deel van Nederland worden in plaats van een traditionele vennootschapsbelasting een opbrengstbelasting en een vastgoedbelasting geheven.

De opbrengstbelasting wordt geheven aan de bron op het moment dat winsten worden uitgekeerd en is qua karakteristieken zodoende vergelijkbaar met een dividendbelasting. In het geval dat een in het Caribische deel van Nederland gevestigde vennootschap dividend uitkeert aan een Curaçaose aandeelhouder zou zonder nadere voorziening artikel 10 de heffing van opbrengstbelasting in sommige gevallen uitsluiten. Een zodanige beperking van de heffing van opbrengstbelasting als vervanger van winstbelasting is evenwel niet beoogd. Daarom is in de BRNC geregeld dat de bepalingen van artikel 10 geen afbreuk doen aan de heffing van opbrengstbelasting.⁶

Daarnaast wil ik wijzen op de in artikel 21, negende lid, opgenomen bepaling over de door Curaçao te verlenen vermindering ter vermindering van dubbele belastingheffing ingeval van vaste inrichtingswinsten. Dit ziet op de situatie dat een Curaçaose onderneming activiteiten ontplooit met behulp van een vaste inrichting die is gelegen in het Caribische deel van Nederland. Op basis van de genoemde bepaling zal Curaçao in plaats van de in zijn algemeenheid geldende vrijstellingsmethode de verrekeningsmethode toepassen als sprake is van een «passieve» vaste inrichting. Hiermee is rekening gehouden met de in de Belastingwet BES opgenomen bijzondere bepalingen ter zake van passieve vaste inrichtingen.

Naar aanleiding van de vragen van de leden van de fractie van de PvdA en de SP over het vestigingsklimaat van Curaçao en van de leden van de fractie van de MFK over de te verwachten economische activiteiten mede in verband met de BRNC merk ik het volgende op.

⁵ Zie hierover het persbericht van 9 juli 2014: « <http://www.rijksoverheid.nl/ministeries/fin/nieuws/2014/07/09/nieuwe-bilaterale-regeling-nederland-sint-maarten.html> ».

⁶ Artikel 10, tiende lid, van de BRNC.

Curaçao is onder andere vanwege de rechtszekerheid die voortvloeit uit een stabiel fiscaal klimaat een aantrekkelijk vestigingsland. Andere factoren zoals de geografische ligging (bijvoorbeeld voor bedrijven die actief zijn op de Latijns-Amerikaanse markt) en de ontwikkelde dienstverleningssector van Curaçao zijn eveneens van groot belang. De BRNC draagt bij aan het vestigingsklimaat van Curaçao door modernisering van de regels en een hiermee gepaard gaande verbetering van de rechtszekerheid. Op basis van de BRNC blijft in sommige gevallen bronbelasting op deelnemingsdividenden en belastingheffing op winsten behaald met de vervreemding van aandelen in dochtermaatschappijen in ondernemingsstructuren achterwege. Voor het vestigingsklimaat in Curaçao is belangrijk dat door de regeling wordt benadrukt dat Curaçao bereid en in staat is aan te sluiten bij de internationale fiscale maatstaven.

De leden van de fractie van de SP vragen vervolgens op welke wijze rekening is gehouden met de kenmerken van het fiscale stelsel van Curaçao en met het bestaan van economische zones op Curaçao. Artikel 1 van de BRNC regelt op welke personen de regeling van toepassing is. Ingevolge het tweede lid komen enkele in het land van vestiging van de (winst)belasting vrijgestelde lichamen niet in aanmerking voor in de BRNC opgenomen voordelen; het gaat er dan vooral om dat geen aanspraak kan worden gemaakt op de beperkingen van het heffingsrecht van het bronland. Naast de Nederlandse vrijgestelde beleggingsinstelling als bedoeld in artikel 6a van de Wet op de Venootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969), zijn een tweetal Curaçaose entiteiten uitgesloten, te weten de Curaçaose stichting particulier fonds en de Curaçaose trust die van winstbelasting zijn vrijgesteld. Over de economische zones op Curaçao merk ik op dat zowel de EU-gedragscodegroep als de OESO zich bezighouden met het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie als gevolg van preferentiële regimes. Het Forum on Harmful Tax Practices (FHTP) van de OESO houdt zich hier binnen actiepunten 5 van het BEPS-project mee bezig. Het Forum ontwikkelt ook een strategie met betrekking tot niet-OESO landen met als doel een gelijk speelveld te creëren door te voorkomen dat schadelijke belastingconcurrentie verschuift naar niet-OESO-landen. De gedragscode van de EU-gedragscodegroep wordt ook toegepast op belastingregimes van afhankelijke of geassocieerde gebieden van EU-lidstaten. Op ingeving van een werkgroep van de EU-gedragscodegroep (Primarolo) is zo in 2000 het Antilliaanse offshoreregime afgeschaft. Nederland en Curaçao volgen de ontwikkelingen binnen deze Fora nauwlettend en als door de OESO of de EU-gedragscodegroep wordt vastgesteld dat preferentiële regimes tot schadelijke belastingconcurrentie leiden dan zal worden bezien van welke voordelen van de BRNC personen die van de bewuste regimes gebruik maken moeten worden uitgesloten. Dit zal dan geschieden op basis van het derde lid van artikel 1. In het derde lid is de mogelijkheid neergelegd in onderling overleg te beslissen dat personen die van een bijzondere regeling gebruik maken in een van de landen, worden uitgesloten van deze voordelen.

De behandeling van deelnemingsdividenden

De leden van de fractie van de PvdA vragen hoe bij een kwalificatieverschil van een inkomensbestanddeel wordt voorkomen dat een dubbele vrijstelling van belasting wordt genoten.

Gezien de verwijzing van deze leden naar de wijziging⁷ van de Moeder-Dochter Richtlijn⁸ zal deze vraag betrekking hebben op de problematiek van zogenoemde hybride leningen. Er is dan sprake van een geldverstrekking die in het land waar de crediteur is gevestigd als een kapitaalstorting wordt aangemerkt (en een voor de geldverstrekking ontvangen vergoeding veelal als – vrijgesteld – dividend wordt aangemerkt) en in het land waar de debiteur is gevestigd als lening (en een over de geldverstrekking betaalde vergoeding als rente aftrekbaar is).

In Nederland heeft de Hoge Raad criteria ontwikkeld om vast te stellen of voor de fiscale behandeling van een geldverstrekking sprake is van vreemd (lening) of eigen (kapitaalstorting) vermogen.⁹ Voor de fiscale kwalificatie van een geldverstrekking wordt in Curaçao bij deze criteria aangesloten¹⁰. Dit betekent dat er in de praktijk geen kwalificatieverschillen optreden en zich de bedoelde situatie van dubbele vrijstelling niet voordoet.

De leden van de fractie van de PvdA en de leden van de SP hebben vragen over de tijdelijke regeling voor deelnemingsdividenden. In de BRNC gaan andere maatstaven gelden om aanspraak te maken op een verlaagd bronbelastingtarief voor dividenden dan in de BRK. Voor deelnemingsdividenden die, naast de overige voorwaarden, voldoen aan de eisen van de in artikel 10 opgenomen zogenoemde «limitation on benefits»-bepaling (hierna: «LOB-bepaling») is een uitsluitende woonlandheffing overeengekomen. Omdat de eisen in de LOB-bepaling afwijken van de huidige in de BRK opgenomen voorwaarden voor het verkrijgen van het verlaagde bronbelastingtarief voor deelnemingsdividenden is het mogelijk dat er gevallen zijn die nu onder de BRK wel en onder de BRNC geen recht hebben op het (ten opzichte van het nationale tarief) verlaagde tarief, zonder dat er een wijziging in de feiten en omstandigheden heeft plaatsgevonden. Tegen deze achtergrond is een overgangsmaatregel getroffen en bij het vormgeven daarvan is aangesloten bij het 5 percentarief voor deelnemingsdividenden dat in meer Nederlandse belastingverdragen¹¹ is opgenomen en dat ook in het OESO-modelverdrag wordt gehanteerd. Voorts is, de leden van de fractie van de SP vragen daarnaar, wat betreft de termijn aangesloten bij de in het kader van het Nieuwe Fiscale Raamwerk voorziene beëindiging van het Antilliaanse offshore-regime uiterlijk per 31 december 2019. De overgangsregeling is daarmee bedoeld voor vennootschappen die tot deze datum nog onder dit offshore-regime vallen. Mede daarom heb ik aanleiding gezien de redactie van artikel 30 van de regeling, waarin deze overgangsregeling is opgenomen, op enkele onderdelen te verduidelijken. Hierop wordt hierna onder het kopje «Het voorkomen van oneigenlijk gebruik van de regeling» ingegaan. In verband met de vraag van de leden van de fractie van de SP over welke wijzigingen moeten worden doorgevoerd om van de verlaagde bronheffing die is opgenomen in de BRNC gebruik te kunnen maken, merk ik op dat het afhankelijk is van feiten en omstandigheden of aan de voorwaarden voor de uitsluitende woonlandheffing voor deelnemingsdividenden wordt voldaan. In zijn algemeenheid kan daarom niet worden

⁷ Richtlijn 2014/86/EU van de Raad van Europa van 8 juli 2014 tot wijziging van Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten. Pb EU L 219/40.

⁸ Richtlijn 2011/96/EU betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor moedermaatschappijen en dochterondernemingen uit verschillende lidstaten.

⁹ Zie onder meer HR 11 maart 1998, nr. 32 240, BNB 1998/208 en BNB 1998/208c*, en HR 17 februari 1999, nr. 34 151, BNB 1999/176 en BNB 1999/176c*.

¹⁰ Zie de uitspraak van 27 april 1994, nr. 1993-040 van de Raad van beroep voor belastingzaken (Nederlandse Antillen en Aruba) waar de Raad aangeeft de jurisprudentie van de Hoge Raad ter zake tot richtsnoer te nemen.

¹¹ Bijvoorbeeld in de Nederlandse verdragen met Albanië, Armenië, Azerbeidzjan, Bulgarije, Polen, Rusland, Saoedi-Arabië, Malta en Canada.

gezegd welke wijzigingen moeten worden doorgevoerd om aanspraak te maken op de uitsluitende woonlandheffing; dit hangt af van de vraag vanwege welke feitelijke omstandigheid een vennootschap niet aan één van de toetsen in de LOB-bepaling voldoet. Maar gedacht kan worden aan het ontplooiën van een handels- of bedrijfsuitoefening door het dividendontvangende lichaam. Hierbij merk ik op dat van zo'n handels- of bedrijfsuitoefening sprake is bij economische activiteiten die ook onafhankelijk, dat wil zeggen bij lichamen die geen onderdeel uitmaken van een concernstructuur, kunnen worden uitgeoefend.

De leden van de fractie van de PvdA vragen wat de budgettaire gevolgen zijn van de tijdelijke regeling voor deelnemingsdividenden en van de BRNC als geheel.

Ten opzichte van de huidige BRK is de getroffen tijdelijke regeling budgettair neutraal, aangezien onder de BRK de door Nederland geheven dividendbelasting over deelnemingsdividenden wordt overgemaakt naar Curaçao en dus niet leidt tot een belastingopbrengst in Nederland. Deze overmakingsregeling wordt met betrekking tot de dividendbelasting die onder de tijdelijke regeling wordt geheven, voortgezet.

De budgettaire aspecten van de BRNC als geheel zijn moeilijk kwantificeerbaar. De in de regeling opgenomen verdeling van heffingsrechten zal op enkele onderdelen, zoals de aangepaste bepalingen over de erf- en schenkbelasting bij emigratie naar Curaçao en de aangepaste bepalingen over de particuliere pensioenen, een verschuiving betekenen van de belastingheffing naar Nederland. Maar de daadwerkelijke budgettaire consequenties daarvan zullen voor een groot deel afhankelijk zijn van gedragseffecten en geteeld op de getroffen overgangsmaatregelen zullen verschuivingen in de belastingheffing zich pas op langere termijn manifesteren.

Voor Curaçao is vooral van belang dat Curaçao een aantrekkelijk fiscaal vestigingsklimaat behoudt. Met de BRNC beoogt Curaçao bedrijven met economische substantie te behouden en aan te trekken. Dit heeft een positief effect voor de loon- en omzetbelasting. Daarnaast heeft de hiermee gepaard gaande werkgelegenheid een matigend effect op de socialezekerheidsuitgaven.

De leden van de fractie van de SP hebben vragen naar aanleiding van de opmerking in onderdeel II.22 van de memorie van toelichting dat artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969, geen afbreuk doet aan het recht op de voordelen van de BRNC in gevallen waarin belastingplichtigen met inachtneming van de LOB-bepaling aanspraak maken op de voordelen die in artikel 10 zijn opgenomen.

Als aan de vereisten van de LOB-bepaling is voldaan, kan aanspraak worden gemaakt op uitsluitende woonlandheffing voor deelnemingsdividenden. Zowel de LOB-bepaling als artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969, zijn anti-misbruikbepalingen. De LOB-bepaling stelt gericht vast of een belastingplichtige in aanmerking komt voor het verdragsvoordeel dat in artikel 10, vierde lid, (uitsluitende woonlandheffing voor deelnemingsdividenden) is opgenomen. Door artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, uit te sluiten indien aan de vereisten in de LOB-bepaling is voldaan, wordt een opeenstapeling van anti-misbruikbepalingen voorkomen en wordt voorkomen dat er in de bedoelde gevallen verschillende maatstaven worden toegepast om te bepalen of aanspraak kan worden gemaakt op uitsluitende woonlandheffing.

De leden van de fractie van de SP vragen of de uitsluiting van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, geldt voor dividenden en vermogenswinsten.

Dit kan ik bevestigen voor de gevallen waarin een uitsluitende woonlandheffing van toepassing is voor deelnemingsdividenden met inachtneming

van de LOB-bepaling of als een vennootschap voor het gehouden belang in aanmerking komt voor de tijdelijke regeling voor deelnemingsdividenden. Vanwege de samenhang tussen het ontvangen van dividenden enerzijds en het realiseren van winst bij verkoop van de desbetreffende aandelen anderzijds (in beide gevallen is sprake van het kapitaliseren van het rendement op het via het aandelenbezit geïnvesteerde vermogen) vindt artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, in die gevallen eveneens geen toepassing op vervreemdingswinsten.

De leden van de fractie van de SP vragen naar het risico op dubbele niet-heffing als uitsluitende woonlandheffing wordt opgenomen wanneer het woonland geen dividendbelasting kent. Het doel van de uitsluitende woonlandheffing is om dubbele belasting over ondernemingwinsten te voorkomen. In zijn algemeenheid worden winsten die worden behaald met ondernemingsactiviteiten belast met winstbelasting. Als bij uitkering van deze winsten ook bronheffing wordt geheven, treedt dubbele belasting op over deze winsten als de bronbelasting niet kan worden verrekend met de belasting die de aandeelhouder is verschuldigd over het ontvangen dividend. In deelnemingsverhoudingen, waarop de uitsluitende woonlandheffing betrekking heeft, is dat veelal het geval. Het feit dat het woonland – in dit geval Curaçao – geen dividendbelasting kent, levert in deze zin geen dubbele niet-heffing op omdat de ondernemingswinsten (waaruit de dividenden worden geput) op vennootschapsniveau met winstbelasting worden belast in het land (in dat geval Nederland) waar de ondernemingsactiviteiten plaatsvinden; het niet-heffen van dividendbelasting doet daar niet aan af.

De leden van de fractie van de PvdA vragen voorts hoe het met de LOB-bepaling aangebrachte onderscheid tussen dividenden uitgekeerd binnen ondernemingsstructuren en beleggingstructuren recht doet aan het uitgangspunt om dubbele belasting te voorkomen.

Bij ondernemingsstructuren zijn dividenden veelal vrijgesteld door de deelnemingsvrijstelling en ontbreekt daardoor de mogelijkheid tot verrekening van bronbelasting op dividenden. Bij beleggingstructuren zijn dividenden in de regel niet vrijgesteld bij de dividendgenieter en is er vanuit de hierboven beschreven optiek geen aanleiding om te voorzien in vrijstelling van bronbelasting. Door de aanwezige verrekeningsmogelijkheid is er bij beleggingstructuren in beginsel geen sprake van een zodanige dubbele belasting.

Het voorkomen van oneigenlijk gebruik van de regeling

De leden van de fractie van de VVD gaan in op de mogelijkheid om onder de BRNC bij bestaande entiteiten vennootschapsbelasting te heffen over de waardevermindering van de aandelen (toepassing van artikel 17, derde lid, Wet Vpb 1969) en vragen naar mogelijke negatieve gevolgen in de zin dat Curaçaose vennootschappen zich verplaatsen naar een ander verdragsland en naar een eerbiediging voor bestaande gevallen. Allereerst kan worden bevestigd dat Nederland onder de BRNC met toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, vennootschapsbelasting kan heffen over de voordelen die worden behaald met vervreemding van een tot een aanmerkelijkbelang behorend pakket aandelen in een in Nederland gevestigd lichaam. Ik merk daarbij op dat het hiermee samenhangende artikel 17a, onderdeel c, Wet Vpb 1969 (aanmerkelijkbelangschuldvorderingen) eveneens toepassing kan vinden onder artikel 22 BRNC (antimisbruik). Dit kan er inderdaad toe leiden dat onder de BRNC sprake kan zijn van belastingheffing in gevallen waarin dat onder toepassing van de BRK achterwege bleef. Net als voor dividenden is hiervoor in artikel 30 een overgangsregeling getroffen die is bedoeld om de bestaande praktijk voor bestaande gevallen te eerbiedigen. Zoals ik hiervoor onder het kopje «De behan-

deling van deelnemingsdividenden» aangaf, heb ik aanleiding gezien deze bepaling bij nota van wijziging te verduidelijken. Met deze wijziging wordt bevestigd dat de overgangsregeling die voor bestaande gevallen is getroffen ook voor vervreemdingswinsten geldt. Gelet op de in de BRNC getroffen overgangsregeling op het vlak van de deelnemingsdividenden en vervreemdingswinsten kunnen belastingplichtigen zelf bepalen of de inwerkingtreding van de BRNC in hun situatie wel of geen aanleiding vormt om zich te verplaatsen uit Curaçao. Daarbij merk ik op dat gevallen die na ommekomst van de overgangperiode niet voldoen aan de in de BRNC opgenomen voorwaarden voor uitsluitende woonlandheffing over deelnemingsdividenden en deelnemingsvervreemdingswinsten, toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b, Wet Vpb 1969, op zijn plaats is. Dit is immers ook wat beide landen met elkaar zijn overeengekomen.

De leden van de fractie van de PvdA benadrukken het belangrijk te vinden dat misbruik en oneigenlijk gebruik van de BRNC wordt voorkomen. Zij vragen zich af of de «corporate tie breaker»-bepaling voldoende zoden aan de dijk zet om belastingontwijking te voorkomen. De «corporate tie breaker»-bepaling stelt het inwonerschap voor toepassing van de regeling vast van lichamen met een dubbele woonplaats. Een dubbele woonplaats doet zich vooral voor bij lichamen die zijn opgericht naar het recht van het ene land, maar feitelijk gevestigd zijn in het andere land. Met name bij vennootschappen die geen operationele activiteiten ontplooiën, kan de feitelijke leiding relatief eenvoudig van het ene naar het andere land worden verplaatst. Indien voor de toepassing van de regeling bij deze zetelverplaatsing zou worden aangesloten, kan Nederlandse dividendbelasting worden ontgaan. Door niet automatisch uit te gaan van de plaats van feitelijke leiding, maar door in onderling overleg het inwonerschap voor toepassing van de regeling vast te stellen, houdt Nederland een slot op de deur voor fiscaal geïndiceerde zetelverplaatsingen. Voorts kan nog worden opgemerkt dat het opnemen van deze bepaling aansluit bij maatregelen die door de OESO in het kader van het BEPS-project worden ontwikkeld.¹²

Bij lichamen met een dubbele woonplaats zullen de bevoegde autoriteiten van Nederland en Curaçao in onderling overleg het inwonerschap voor toepassing van de regeling vaststellen. Elk geval zal inhoudelijk worden beoordeeld op basis van objectieve en subjectieve criteria. De bevoegde autoriteiten van Nederland en Curaçao zullen vooral ook het fiscale motief van de zetelverplaatsing toetsen. Er zal geen sprake zijn van een soepele beoordeling zoals de leden van de fractie van de PvdA vrezen. Over de criteria en procedure ter vaststelling van inwonerschap voor toepassing van de regeling hebben de leden van de fractie van de PvdA en de CDA vragen gesteld. De criteria en de procedure zal ik hierna toelichten bij de beantwoording van de vragen die over artikel 4 (Inwoner) zijn gesteld. Voor de goede orde zij opgemerkt dat de «corporate tie breaker»-bepaling één van de instrumenten in de BRNC is om misbruik van de regeling tegen te gaan. Andere instrumenten zijn bijvoorbeeld de LOB-bepaling in artikel 10 en de doorwerking van nationale antimisbruikbepalingen- en leerstukken volgens artikel 22.

Vervolgens stellen de leden van de fractie van de PvdA vragen over de zogenoemde hoofdkantorentoets in de LOB-bepaling. Op grond van deze toets kunnen hoofdkantoren van multinationale ondernemingen in aanmerking komen voor uitsluitende woonlandheffing over dividenden.

¹² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances. ACTION 6: 2014 Deliverable (http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-granting-of-treaty-benefits-in-inappropriate-circumstances_9789264219120-en).

Hoewel hoofdkantoren veelal geen bedrijfsmatige activiteiten ontplooiën (in de zin van activiteiten die onafhankelijk van een concernverhouding kunnen worden ontplooid) kan de bemoeienis van hoofdkantoren met de gehouden deelnemingen dermate actief zijn dat de toepassing van de uitsluitende woonlandheffing op basis van een objectieve toets, net als dat bij actieve handels- of bedrijfsuitoefening het geval is, gerechtvaardigd is. De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom is gekozen voor de optie dat een hoofdkantoor ofwel een wezenlijk deel van het toezicht op en het bestuur van de multinationale groep uitoefent ofwel een wezenlijk deel van de financiering van de groep verschafft. De vormgeving van de hoofdkantorentoets is vooral ontleend aan de hoofdkantorentoets die is opgenomen in het belastingverdrag tussen Nederland en Japan.¹³ In de memorie van toelichting van dat verdrag¹⁴ is opgemerkt dat de activiteit «financiering van de groep» is toegevoegd om te bewerkstelligen dat ook een actieve financieringsmaatschappij aan de hoofdkantorentoets kan voldoen. Het is namelijk niet ongebruikelijk dat een multinationale groep de financieringstaken in een ander lichaam onderbrengt dan de toezicht- of beheertaken. Zoals opgemerkt in onderdeel II.10 van de memorie van toelichting bij de BRNC ligt in het feit dat het hoofdkantoor onafhankelijk moet zijn in de genoemde toezicht- en bestuursfuncties, of financieringsfuncties, besloten dat het over voldoende kwalificerend personeel moet beschikken om de functies te kunnen vervullen. Dit waarborgt dat het om een reëel hoofdkantoor moet gaan.

De leden van de fractie van de PvdA vragen vervolgens wat wordt verstaan onder de uitdrukking «een wezenlijk deel». Deze uitdrukking is ook opgenomen in de hoofdkantorentoets die onderdeel is van de LOB-bepaling in de belastingverdragen met Japan en de Verenigde Staten van Amerika. Nederland en de Verenigde Staten hebben dit begrip nader uitgewerkt in een Overeenstemming betreffende toepassing van dit verdrag.¹⁵ Hierin staat dat bij het bepalen of een wezenlijk deel van het toezicht op en het bestuur van de multinationale groep wordt verricht door een hoofdkantoor van belang is dat de werkzaamheden die door het kantoor in zijn functie als hoofdkantoor voor concernonderdelen worden verricht wezenlijk zijn in vergelijking met vergelijkbare werkzaamheden die binnen de multinationale groep voor die concernonderdelen worden verricht. Kortom, dat hoofdkantoor moet binnen de multinationale groep het grootste deel van die werkzaamheden verrichten. De uitdrukking «een wezenlijk deel» moet dus worden gezien als een verhoudingstoets. Hierbij merk ik op dat een hoofdkantoor een regionale rol kan vervullen in die zin dat het kan worden aangestuurd door een topholding, waarbij de topholding richtlijnen geeft voor de multinationale groep met betrekking tot het mondiale beleid. Een regionaal hoofdkantoor kan zich bezighouden met het toezicht op de wijze waarop dit beleid wordt uitgevoerd door de onder zijn toezicht vallende concernonderdelen.

De verdeling van heffingsrechten over pensioenen

De leden van de fractie van de SP en de CDA hebben vragen gesteld over de overgangsregeling voor pensioenen. In antwoord op de vragen merk ik het volgende op.

¹³ Verdrag tussen het Koninkrijk der Nederlanden en Japan tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, met protocol (Trb. 2010, 249).

¹⁴ Kamerstukken II 2011/11, 32 776, nr. 3.

¹⁵ Overeenstemming betreffende de toepassing van de Overeenkomst tussen het Koninkrijk der Nederlanden en de Verenigde Staten van Amerika tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen, ondertekend op 18 december 1992 en gewijzigd bij de protocollen ondertekend op 13 oktober 1993 en 8 maart 2004 (Trb. 1993, 77 en Trb. 2004, 166).

Zoals in paragraaf 1.2.3 van de memorie van toelichting is aangegeven, was Curaçao – mede met het oog op de budgettaire effecten ervan – sterk gekant tegen de door Nederland voorgestelde algemene bronlandheffing voor pensioenen. Uiteindelijk is een compromis gevonden in een beperkte bronlandheffing van 15 percent en (in verband met het beperken van de budgettaire effecten) in een eerbiediging van de onder de BRK geldende heffingsrechtenverdeling voor pensioenbetalingen die al waren ingegaan op het moment van indiening bij koninklijke boodschap van de BRNC. Het uitgangspunt om aan te sluiten bij de huidige heffingsrechtenverdeling heb ik bij nota van wijziging beter tot uitdrukking gebracht.

De leden van de fractie van de CDA vragen waarom er in verschillende verdragen en de regeling zeer verschillende overgangsregelingen worden getroffen.

Nederland streeft in verdragsonderhandelingen naar een volledige bronlandheffing over pensioenen, zowel voor particuliere pensioenen als voor overheidspensioenen. Dit uitgangspunt wordt door de andere verdragspartner niet altijd gedeeld. Het bereiken van overeenstemming over deze verdeling van de heffingsrechten vergt dan een compromis waarbij ook de mate van eerbiediging van bestaande gevallen een rol speelt. Het uitgangspunt van volledige bronlandheffing zal veelal een verschuiving van heffingsrechten betekenen van het woonland naar het bronland. Door het treffen van een overgangsregeling zal dit gevolg zich geleidelijk manifesteren en daardoor ook vanuit de optiek van het (nieuwe) woonland van de pensioengenieters eerder acceptabel zijn.

De waarborging van nationale successie- en schenkingsheffingen en heffingsrechten over voordelen uit aanmerkelijk belang na emigratie van een natuurlijk persoon

De leden van de fractie van de CDA stellen vragen over de belastingheffing bij aanmerkelijkbelanghouders na emigratie. Ook de leden van de fractie van de PAIS stellen hierover een vraag.

In de artikelen 10, veertiende lid (dividenden) en artikel 13, vijfde lid (vermogenswinsten), zijn hiervoor de zogenoemde aanmerkelijkbelangvoorbehouden opgenomen die Nederland gebruikelijk in belastingverdragen overeenkomt.

Zoals in onderdelen 2.9.3 en 2.9.4 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011¹⁶ uiteengezet, strekken deze bepalingen ertoe dat Nederland de belastingclaim kan effectueren die bij emigratie rust op de in de binnenlandse periode aangegroeide waarde van aanmerkelijkbelangaandelen. Nederland legt bij emigratie hiertoe een conserverende aanslag op. De emigrerende aanmerkelijkbelanghouder wordt aangeslagen over het verschil tussen de waarde in het economische verkeer van het aanmerkelijk belang op moment van emigratie en de verkrijgingsprijs. Deze conserverende aanslag wordt ingevorderd als een bate wordt gerealiseerd, hetzij als dividend wordt uitgekeerd hetzij als de aanmerkelijkbelangaandelen met winst worden vervreemd.

In antwoord op de vraag van de leden van de fractie van de PAIS wat de reden is voor een verhoging van de belastingdruk die uit artikel 10, veertiende lid, voortvloeit voor nieuw-emigrerende aanmerkelijkbelanghouders ten opzichte van de huidige situatie merk ik op dat het aanmerkelijkbelangvoorbehoud in artikel 10, veertiende lid, onderdeel uitmaakt van het fiscale verdragsbeleid van Nederland en ziet op het effectueren van de belastingclaim die bij emigratie rust op de in de binnenlandse periode aangegroeide waarde van aanmerkelijkbelangaandelen bij uitkeringen van dividend. In afwijking van de hoofdregel van artikel 10, tweede lid, mag Nederland (als voormalig woonland) het nationale tarief heffen (van 25

¹⁶ Kamerstukken II 2010/11, 25 087, bijlage bij nr. 7. Verder: NfV 2011.

percent), voor zover de conserverende aanslag openstaat, conform het tarief volgens de inkomstenbelasting waarnaar de belastingheffing zou zijn geheven zonder emigratie. Dit betekent dat de heffing op basis van deze bepaling beperkt is tot de waardeangroei die zijn oorsprong vindt in de periode dat de aandeelhouder inwoner was van Nederland. Latere waardeinstijgingen hebben geen invloed op de toepassing van deze bepaling. Met betrekking tot vervreemdingswinsten bevat artikel 13, vijfde lid, een vergelijkbare bepaling. Op basis van deze bepaling worden de na emigratie gerealiseerde vervreemdingswinsten belast tot het bedrag van de opgelegde conserverende aanslag. Ook in dat geval blijven latere waardeinstijgingen buiten beschouwing.

Artikelsgewijze toelichting

Toepassingsbereik (artikel 1)

De leden van de fractie van de VVD en van het CDA vragen wat wordt bedoeld met het begrip «een bijzondere regeling» in artikel 1 (het toepassingsbereik). Van een bijzondere regeling in de zin van dit artikel is sprake indien een begunstigend fiscaal regime, daaronder begrepen beleid ter uitvoering van de fiscale wetgeving, qua tarief of grondslag of een combinatie van beide, aanzienlijk afwijkt van het normale fiscale regime dat voor de overige inwoners van dat land geldt.

De leden van de fractie van de CDA hebben voorts vragen gesteld over de mogelijkheid in het derde lid van artikel 1 (toepassingsbereik) om bijzondere regimes uit te sluiten in relatie tot het Antilliaanse offshore regime en de in artikel 30 opgenomen overgangsregeling. Het CDA wijst terecht op het verband met de overgangsregeling van artikel 30. Hierin is aangesloten bij de reeds voorziene beëindiging van het Antilliaanse offshore regime. Daarom hoeft het offshore regime niet te worden uitgesloten op basis van de mogelijkheid in artikel 1, derde lid. Wat betreft de vragen van de leden van de fractie van het CDA over artikel 1, derde lid, in relatie tot het pensioaderegime merk ik op dat voor personen die de huidige BRK reeds kunnen inroepen een overgangsregeling is getroffen in artikel 29 (overgangsregeling pensioenen en lijfrenten). Voor hen blijft de onder de BRK geldende heffingsrechtverdeling van toepassing ter zake van reeds ingegane pensioenen. In reactie op de vraag van deze leden over de economische impact van artikel 1, derde lid, merk ik op dat deze bepaling vooral bedoeld is om te kunnen reageren op toekomstige ontwikkelingen. Mochten er bijzondere regimes op basis van deze bepaling worden aangewezen dan heeft dat economische impact voor de personen die daar gebruik van maken omdat voor die personen bepaalde voordelen van de BRNC zullen worden uitgesloten.

De leden van de fractie van de PAIS vragen of er een lijst volgt met kwalificerende regelingen zoals de uitvoeringsregeling «Gezamenlijke regeling van kwalificerende regelingen» op grond van artikel 35b, derde lid van de BRK¹⁷. In artikel 35, eerste lid, van de BRK is geregeld dat bepaalde voordelen niet beschikbaar zijn voor personen die van een bijzondere regeling gebruikmaken. Deze uitsluiting geldt met betrekking tot elke bijzondere regeling, tenzij op de voet van artikel 35, derde lid van de BRK, de Ministers van Financiën in onderling overleg vaststellen voor welke bijzondere regeling deze generieke uitsluiting niet geldt (opt-in). Op basis hiervan is de bedoelde «Gezamenlijke regeling van kwalificerende regelingen» opgesteld. De BRNC volgt op dit punt een andere benadering. In de BRNC is niet in zijn algemeenheid bepaald dat personen die van een

¹⁷ Ministeriële regeling met kenmerk IFZ97/101M zoals gepubliceerd in Stcrt. 1997, 29 en gewijzigd bij IFZ98/88M zoals gepubliceerd in Stcrt. 1998, 22.

bijzondere regeling gebruikmaken niet in aanmerking komen voor bepaalde voordelen, maar worden de bijzondere regelingen waarvoor de uitsluiting van bepaalde voordelen van de BRNC geldt van geval tot geval aangewezen. In artikel 1, eerste lid, is dit voor een aantal gevallen al gedaan en in het derde lid is de mogelijkheid neergelegd dat de bevoegde autoriteiten in onderling overleg beslissen welke (toekomstige) bijzondere regelingen eveneens worden uitgesloten. Ik beantwoord de vraag van de leden van de fractie van de PAIS daarom ontkennend: er zal geen nieuwe lijst volgen met regelingen die wel onder de reikwijdte van de BRNC (zullen) vallen.

Belastingen waarop de rijkswet van toepassing is (artikel 2)

De leden van de fractie van de PAIS hebben vragen over de mogelijkheid tot overleg tussen de bevoegde autoriteiten over toepassing van de regeling in verband met wezenlijke wijzigingen in de belastingwetgeving van een van beide landen op basis van het vierde lid van artikel 2 (belastingen waarop de rijkswet van toepassing is).

Op basis van het vierde lid zijn de bevoegde autoriteiten van beide landen gehouden om elkaar te informeren over wezenlijke wijzigingen in hun belastingwetgeving. Vervolgens schept het vierde lid de mogelijkheid om hierover met het oog op toepassing van de regeling met elkaar in overleg te treden. De procedure van dit overleg is vormvrij. Indien naar aanleiding van de wetwijziging de wens bestaat tot overleg kunnen de bevoegde autoriteiten contact met elkaar opnemen. Maar de wetwijzigingen van beide landen zijn voor de bevoegde autoriteiten als zodanig een gegeven. De bepaling van het vierde lid ziet niet op de totstandkoming van wetwijzigingen maar op de gevolgen die dat kan hebben voor de toepassing van de bepalingen van de BRNC. Mocht een wetwijziging in de optiek van een van beide landen onwenselijke gevolgen hebben en leidt het overleg niet tot overeenstemming over toepassing van de BRNC dan heeft dat land op basis van artikel 35 (buitenwerkingstelling) de unilaterale bevoegdheid om geheel of gedeeltelijk afstand te doen van de regeling.

Inwoner (artikel 4)

De leden van de fracties van de VVD, de PvdA, het CDA en de PAIS hebben vragen gesteld over de bepaling inzake lichamen met een dubbele woonplaats (de «corporate tie breaker»).

De leden van de fracties van de VVD en de PAIS vragen hoe wordt omgegaan met situaties waarbij nog niet is beslist over het inwonerschap voor toepassing van de regeling van een lichaam met een dubbele woonplaats.

Wanneer sprake is van een lichaam met een dubbele woonplaats, zullen de bevoegde autoriteiten van beide landen op verzoek van belastingplichtige in onderling overleg trachten zo spoedig mogelijk overeenstemming te bereiken over het inwonerschap voor toepassing van de regeling. De bevoegde autoriteiten zullen in dit verband ook vaststellen vanaf welke datum de belastingplichtige uitsluitend inwoner is van een van beide landen voor toepassing van de BRNC. Dat zal in zijn algemeenheid de datum zijn waarop sprake is geworden van een dubbele woonplaats. In de periode voordat het inwonerschap is vastgesteld, kan volgens de bepaling nog geen beroep worden gedaan op de voordelen van de regeling, behoudens de artikelen 21 (vermijding van dubbele belasting) en 23 (non-discriminatie). Als de bevoegde autoriteiten overeenstemming hebben bereikt, is de BRNC van toepassing vanaf de hiervoor bedoelde datum van uitsluitend inwonerschap. De vraag van de leden van de fractie van de PAIS of na overeenstemming terugwerkende

kracht wordt verleend aan de vaststelling van inwonerschap voor toepassing van de regeling beantwoord ik daarom ontkennend. Van terugwerkend kracht is geen sprake, maar de bevoegde autoriteiten kunnen wel vaststellen dat de datum waarop de belastingplichtige uitsluitend inwoner is van een van beide landen in het verleden ligt.

Daarnaast vragen de leden van de fracties van de VVD, de PvdA, het CDA en de PAIS of een termijn kan worden aangegeven waarbinnen de bevoegde autoriteiten van beide landen het inwonerschap voor toepassing van de regeling vaststellen. Om hierover de gewenste duidelijkheid te verschaffen, merk ik op dat de bevoegde autoriteiten er naar zullen streven dit oordeel binnen zes maanden te geven. De leden van de fractie van de PAIS vragen voorts of er wordt voorzien in een standaardbeleid en of het overleg wordt gevoerd door het Ministerie van Financiën of door het APA/ATR-team van de Belastingdienst/Rotterdam. De «corporate tie breaker»-bepaling is bedoeld om fiscaal geïndiceerde zetelverplaatsing tegen te gaan. Daarom zal ook het motief van de zetelverplaatsing bij vaststelling van uitsluitend inwonerschap voor toepassing van de regeling in ogenschouw worden genomen. Om het motief te kunnen bepalen wordt elk geval afzonderlijk bekeken en om grensverkenning te voorkomen zal er niet worden voorzien in standaardbeleid. De bevoegde autoriteit van Nederland is het Ministerie van Financiën en zal de verzoeken behandelen en het overleg namens Nederland voeren. Ik onderstreep de mening van de PAIS fractie dat het van groot belang is dat de behandeling van verzoeken adequaat verloopt. De ervaringen die zijn opgedaan met de toepassing van de procedure onder het verdrag met het Verenigd Koninkrijk¹⁸ zijn goed, waar ik hierna bij de vraag van de leden van de fractie van het CDA hierover op terugkom.

Anders dan de leden van de fractie van het CDA hebben geconcludeerd, is het opnemen van de «corporate tie breaker»-bepaling in de regeling geen «majeure wijziging» ten opzichte van de BRK. In Artikel 34, tweede lid, tweede volzin, van de BRK, is ook een bepaling opgenomen die is bedoeld een dam op te werpen tegen fiscaal geïndiceerde zetelverplaatsingen.

De leden van de fracties van de PvdA en het CDA hebben vragen gesteld over de criteria ter vaststelling van inwonerschap voor toepassing van de regeling indien sprake is van een dubbele woonplaats. Zoals hierboven is aangegeven, ziet de bepaling op het voorkomen van fiscaal geïndiceerde zetelverplaatsingen. De leden van de fractie van het CDA wijzen in dit verband terecht op de in het verdrag met het Verenigd Koninkrijk opgenomen «corporate tie breaker»-bepaling die dit evenzeer beoogt. Om vast te stellen of van fiscaal geïndiceerde zetelverplaatsing al dan niet sprake is, worden, in aansluiting bij de uitvoering van de «corporate tie breaker»-bepaling in relatie met het Verenigd Koninkrijk, de volgende factoren in ogenschouw genomen:

- (i) de plaats waar het senior management wordt uitgeoefend;
- (ii) de plaats waar de bestuursvergaderingen plaatsvinden;
- (iii) de plaats waar het hoofdkantoor is gevestigd;
- (iv) de mate en aard van economische verbondenheid van het lichaam met elk van beide landen;
- (v) de vraag of het feit dat het lichaam wordt geacht inwoner te zijn van een van de landen en niet van het andere land, het risico met zich

¹⁸ Verdrag tussen de regering van het Koninkrijk der Nederlanden en de regering van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen en naar vermogenswinsten (met Protocol en Onderlinge Overeenkomst), Londen, 26 september 2008, Trb. 2008, 201.

meebrengt dat misbruik wordt gemaakt van de regeling dan wel de nationale wet van een van beide landen onjuist wordt toegepast. Bovenstaande opsomming is niet limitatief en elk geval zal afzonderlijk worden bekeken. Daarnaast wil ik benadrukken dat de feitelijke leiding, de leden van de fractie van het CDA vragen daar naar, niet zonder meer doorslaggevend zal zijn. Met name ook het motief van de zetelverplaatsing is van belang.

In antwoord op de vraag van de leden van de fractie van het CDA merk ik op dat een vergelijkbare «corporate tie breaker»-bepaling is opgenomen in – naast het reeds genoemde verdrag met het Verenigd Koninkrijk – de door Nederland gesloten verdragen met Armenië, Bahrein, Barbados, Belarus, Canada, Estland, de Filippijnen, Hong Kong, Indonesië, Japan, Letland, Litouwen, Mexico, Nigeria, Thailand, Turkije, de Verenigde Arabische Emiraten en de Verenigde Staten van Amerika.

De leden van de CDA-fractie vragen voorts welke ervaringen er inmiddels zijn opgedaan met de toepassing van de procedure van de «corporate tie breaker»-bepaling onder het verdrag met het Verenigd Koninkrijk. Tijdens de plenaire behandeling van het belastingverdrag tussen Nederland en het Verenigd Koninkrijk heeft mijn ambtsvoorganger toegezegd hierover een terugkoppeling te geven¹⁹. Deze terugkoppeling is inmiddels gegeven in de brief aan de Voorzitter van de Tweede Kamer der Staten-Generaal van 16 september 2014 (Fiscale moties en toezeggingen Tweede Kamer)²⁰. In de brief is beschreven dat de ervaringen met de «corporate tie breaker»-bepaling onder het belastingverdrag met het Verenigd Koninkrijk positief zijn. Tevens vragen de leden van de CDA-fractie naar ervaringen met de andere verdragen die ook een «corporate tie breaker»-bepaling bevatten. Hierover kan ik opmerken dat op grond van andere verdragen slechts in een gering aantal gevallen overlegprocedures over het inwonerschap van vennootschappen met een dubbele woonplaats zijn gevoerd.

Vervolgens vragen de leden van de fractie van het CDA waarom er niet verzocht kan worden om onderling overleg (en arbitrage) nadat beide landen niet tot overeenstemming zijn gekomen over het inwonerschap van het lichaam.

Wat betreft de toepassing van het artikel over het onderlinge overleg (artikel 24) merk ik in de eerste plaats op dat vennootschappen bij een dubbele woonplaats een verzoek om onderling overleg kunnen doen op basis van artikel 24, eerste lid, ten einde het inwonerschap voor de toepassing van de BRNC te laten vaststellen. Op basis van dit verzoek zullen de bevoegde autoriteiten vervolgens binnen de kaders van artikel 4, vijfde lid, zoals hiervoor nog nader toegelicht, trachten tot een overeenstemming over het inwonerschap te komen. Als dat niet lukt, is in het voorstel geregeld dat de desbetreffende vennootschap geen recht heeft op de voordelen van de BRNC, behoudens de toepassing van de artikelen over de vermijding van dubbele belasting (artikel 21) en over non-discriminatie (artikel 23). Dit betekent dat er dus geen recht meer is op de toepassing van het artikel over onderlinge overleg (artikel 24). Voorts is uitdrukkelijk in het artikel over het onderlinge overleg (in het achtste lid) daarvan bepaald dat een kwestie over dubbel inwonerschap niet vatbaar is voor arbitrage als de bevoegde autoriteiten geen overeenstemming kunnen bereiken. Gelet op de over dit onderwerp gestelde vragen en tegen de achtergrond van het belang dat zowel Curaçao als Nederland in zijn algemeenheid hechten aan het arbitrage-instrument, zijn

¹⁹ Handelingen II 2010/11, TK, nr. 17, blz. 49. Zie ook de brief van 4 november 2010, Kamerstuk, 32 145, nr. 7.

²⁰ Kamerstukken II 2014/15, 34 000 IX, nr. 5.

beide landen tot de conclusie gekomen dat ook voor de in artikel 4, vijfde lid, opgenomen regeling arbitrage een redelijk sluitstuk vormt als een kwestie door de bevoegde autoriteiten niet kan worden opgelost. Bij nota van wijziging worden zijn hiertoe de artikelen 4 en 24 aangepast.

Tot slot vragen de leden van de fractie van het CDA naar de wijze waarop dubbele belasting wordt vermeden als het onderling overleg niet tot overeenstemming leidt. Ook de leden van de fractie van de PvdA hebben hier vragen over gesteld.

Indien de landen niet tot overeenstemming komen over het inwonerschap van het lichaam, heeft het lichaam geen recht op de voordelen van de regeling en kunnen beide landen hun heffingsrechten uitoefenen op basis van nationale wetgeving. Het lichaam zal dan in zowel Nederland als Curaçao belast kunnen worden over het wereldinkomen. Waar het inkomen betreft dat zijn oorsprong vindt in één van beide landen voorziet de regeling in het vermijden van dubbele belasting omdat is bepaald dat artikel 21 (vermijding van dubbele belasting) van de regeling wel van toepassing blijft.

Hierbij kan gedacht worden aan een Nederlands lichaam dat de feitelijk leiding naar Curaçao heeft verplaatst en een daar gelegen kantoorpand in bezit heeft. Bij verkoop daarvan zal Nederland op basis van artikel 13 (vermogenswinsten) juncto artikel 21 (vermijding van dubbele belasting) een eventuele gerealiseerde vervreemdingswinst (in beginsel) vrijstellen.

Gelieerde ondernemingen (artikel 9)

De leden van de fractie van de PAIS vragen naar de invulling van de term «gelieerd» en wijzen hierbij naar de uitleg van deze term in de toelichting bij artikel 5. Zowel in artikel 5 (zevende lid) als in artikel 9 (kopje en eerste lid) wordt de term «gelieerd» gehanteerd om «gelieerde ondernemingen» te onderscheiden van «onafhankelijke ondernemingen». Evenwel is de (beoogde) invulling van deze term «gelieerd» in beide artikelen niet dezelfde. Volgens artikel 5, zevende lid, tweede volzin, is sprake van een «gelieerde onderneming» indien «de ene onderneming onmiddellijk of middellijk ten minste een derde deel van het kapitaal van de andere onderneming bezit of indien een persoon onmiddellijk of middellijk ten minste een derde deel van het kapitaal van beide ondernemingen bezit». Bij deze invulling is aangesloten bij het in artikel 17a, onderdeel f, Wet Vpb 1969, gehanteerde begrip «verbonden lichaam» dat in artikel 10a, vierde lid, Wet Vpb 1969, is gedefinieerd. Volgens artikel 9, eerste lid, is van gelieerdheid sprake indien a) een onderneming van een land onmiddellijk of middellijk deelneemt aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van het andere land, of b) dezelfde personen onmiddellijk of middellijk deelnemen aan de leiding van, aan het toezicht op dan wel in het kapitaal van een onderneming van een land en een onderneming van het andere land. Daarbij is geheel aangesloten bij het overeenkomstige artikel 9 van het OESO-modelverdrag. Het verschillende gebruik van de term «gelieerd» kan tot verwarring leiden en ik heb daarin aanleiding gezien bij nota van wijziging deze term in artikel 5, zevende lid, te vervangen door het begrip «verbonden». Zo wordt verduidelijkt dat de in artikel 5, zevende lid, opgenomen maatstaf een andere is dan die in artikel 9, eerste lid, is opgenomen. In dat laatste geval blijft voorop staan dat wordt aangesloten bij artikel 9, eerste lid, van het OESO-modelverdrag.

Tegen deze achtergrond deel ik daarom niet de opvatting van de leden van de fractie van de PAIS dat het begrip «deelnemen aan de leiding» van artikel 9, eerste lid, onduidelijk zou zijn. Het gelieerdheids criterium van deze bepaling is ongewijzigd in het OESO-modelverdrag opgenomen sinds de eerste publicatie van dit model in 1963. Hoewel het criterium in het commentaar op artikel 9, eerste lid, van het OESO-modelverdrag, niet

verder wordt toegelicht, bestaat hierover – aldus ook het OESO-rapport *Transfer Pricing and Multinational Enterprises* uit 1979 – brede consensus en is er geen behoefte gevoeld dit begrip nader in te vullen. Ook kan in dit verband nog worden gewezen op de toelichting die ter zake is gegeven bij artikel 8b, Wet Vpb 1969, waarbij bij voorbeeld is opgemerkt dat niet iedere vorm van gezamenlijk aandeelhouderschap, bestuur of toezicht leidt tot het constateren van een gelieerdheid (Kamerstukken II 2001/02, 28 034, A, p. 5–6), hetgeen ook wordt bevestigd in het arrest van de Hoge Raad van 14 april 2006, nr. 42 089, BNB 2006/228 (V-N 2006/21.16) waarin in de specifieke casus werd geconcludeerd tot niet-gelieerdheid ondanks de aanwezigheid van een aandelenbelang van 8,5%.

Dividenden (artikel 10)

De leden van de fracties van de VVD en de PAIS verzoeken om een nadere uitleg van het begrip «zelfstandig» in onderdeel c van het vierde lid van artikel 10. Het gaat in dat onderdeel om de voorwaarde dat een lichaam voltijds blijvend werk verschaft aan ten minste drie natuurlijke personen die zich zelfstandig bezig houden met de werkzaamheden, het vermogen en de inkomsten van dat lichaam en wier bevoegdheden en verantwoordelijkheden in overeenstemming zijn met de aard en functie van die werkzaamheden, de omvang van dat vermogen en die inkomsten en dat deze personen inwoner zijn van hetzelfde land als waarvan het lichaam inwoner is.

Dit begrip is ontleend van de woonplaatsfictie in de Wet Belastingwet BES²¹. De voorwaarde dat de personen zich zelfstandig bezig dienen te houden met de werkzaamheden beoogt te waarborgen dat deze personen voldoende gekwalificeerd zijn om werkzaamheden te verrichten en bevoegdheden en verantwoordelijkheden moeten hebben die in overeenstemming zijn met de aard en de functie van die werkzaamheden. In reactie op de vraag van de leden van de fractie van de PAIS of in teamverband of individueel sprake moet zijn van zelfstandigheid merk ik op dat het moet gaan om individuele zelfstandigheid. Voorts vragen deze leden wat wordt bedoeld met de toelichting in de memorie van toelichting dat de personeelsleden op wezenlijk niveau de activa van het lichaam moeten beheren. Hiermee wordt bedoeld tot uitdrukking te brengen dat het niet voldoende is als deze personeelsleden geen wezenlijke activiteiten kunnen of mogen uitoefenen met betrekking tot het beheer van de desbetreffende activa. Daarvan kan sprake zijn als deze personeelsleden, bijvoorbeeld ten behoeve van een (in het buitenland gevestigd hoofdkantoor of moederbedrijf) uitsluitend een administratie zouden bijhouden van bankafschriften en beleggingsoverzichten. Er moet sprake zijn van daadwerkelijke beheersactiviteiten die verder gaan dan administratieve handelingen; wil van wezenlijk beheer sprake zijn dan zullen deze zelfstandig beslissingen moeten kunnen en mogen nemen over het beheer van de activa.

De leden van de fracties van het CDA en de PAIS hebben vragen gesteld over de invulling van de indirecte beurstoets die onderdeel is van de LOB-bepaling in de BRNC in vergelijking met de indirecte beurstoetsen die in sommige Nederlandse belastingverdragen zijn opgenomen. Zij wijzen hierbij op het feit dat de indirecte beurstoets in de BRNC een onmiddellijk aandelenbezit van een beursgenoteerd lichaam vereist terwijl in de verdragen met de Verenigde Staten van Amerika, Barbados en Panama ook sprake mag zijn van een middellijk bezit.

In de BRNC zijn andere accenten gelegd in de LOB-bepaling dan in de LOB-bepalingen die Nederland met bovengenoemde landen is overeengekomen. Te denken valt bijvoorbeeld aan de toets of het dividendontvan-

²¹ Artikel 5.2 van de Wet Belastingwet BES (Stb. 2010, 845).

gende lichaam over ten minste drie kwalificerende personeelsleden beschikt die is ontleend aan de Belastingwet BES. Daarnaast merk ik op dat in geval van middellijk eigendom in de bovengenoemde verdragen niet ongeclausuleerd aanspraak wordt gemaakt op uitsluitende woonlandheffing voor dividenden. Als sprake is van middellijk eigendom moet elke tussenliggende eigenaar inwoner zijn van een van beide landen. Op basis van bovenstaande deel ik de gedachte dat onder de genoemde belastingverdragen van Nederland eerder en vaker aanspraak kan worden gemaakt op uitsluitende woonlandheffing over dividenden dan ook niet.

De leden van de fractie van de PAIS merken op dat de uitbreiding van heffingsrechten in de BRNC ten opzichte van de BRK voor het voormalige woonland van een geëmigreerd natuurlijke persoon in sommige gevallen hogere belastingheffing met zich brengt over dividenduitkeringen uit aanmerkelijk belang. De leden van de fractie van de PAIS vragen of hier een overgangsregel voor wordt getroffen. Ten opzichte van de BRK is in de BRNC de termijn waarin na emigratie heffingsrechten zijn voorbehouden aan het voormalige woonland verlengd van 5 naar 10 jaar en is het voorbehoud uitgebreid naar het dividendartikel. In artikel 32 (Overgangsregeling ter zake van aanmerkelijk belang natuurlijke personen) is een overgangsmaatregel getroffen voor natuurlijke personen die al zijn geëmigreerd. Zoals uit deze overgangsregeling blijkt, is het onderhandelingsresultaat dat voor bestaande gevallen de termijn niet wordt verlengd en dat voor deze gevallen het tarief dat op basis van het aanmerkelijkbelangvoorbehoud over dividenden mag worden geheven is beperkt tot 15 percent. Het tarief van 15 percent tarief sluit aan bij het tarief dat geldt voor portfoliodividenden (dividenden anders dan deelnemingsdividenden).

Inkomsten uit dienstbetrekking (artikel 14)

De leden van de fractie van de PAIS merken terecht op dat de (naar ik aanneem door deze leden bedoelde) in het vierde lid van artikel 5 opgenomen uitbreiding van het vaste inrichtingsbegrip tot inhouding van loonbelasting in Curaçao kan leiden. Deze uitbreiding van het vaste inrichtingsbegrip werkt namelijk door naar de toepassing van artikel 14, waarin – in het tweede lid, onderdeel c – is bepaald dat de beloning van een inwoner van een land voor het verrichten van dienstbetrekkingswerkzaamheden in het andere land aldaar mogen worden belast als deze beloningen ten laste komen van een vaste inrichting die de werkgever in dat andere land heeft. Zoals bij artikel 5 is toegelicht, is deze uitbreiding op verzoek van Curaçao opgenomen. De bepaling leidt tot een door Curaçao gewenste uitbreiding van de heffingsmogelijkheden voor in Curaçao te verrichten diensten. De heffing over de desbetreffende inkomsten wijkt vervolgens niet af van de heffing die zou plaatsvinden indien sprake zou zijn van een vaste inrichting in de zin van de in artikel 5, eerste, tweede en derde lid, opgenomen bepalingen. Om deze reden is er vooralsnog geen behoefte gevoeld een specifieke regeling te treffen ter uitvoering van het bedoelde heffingsrecht.

Pensioenen, lijfrenten, socialezekerheidsuitkeringen (artikel 17)

De leden van de fractie van de PAIS hebben vragen gesteld over de internationale waardeoverdracht van een Nederlands pensioen. Zij vragen wat er gebeurt als een pensioen in Nederland met fiscale faciliteiten is opgebouwd en vervolgens in het kader van de aanvaarding van een dienstbetrekking wordt ondergebracht bij een buitenlandse pensioenuitvoerder (i.c. Frankrijk) en pensioenuitkeringen worden gedaan aan een inwoner van Curaçao.

De buitenlandse pensioenuitvoerder is geen toegelaten pensioenuitvoerder als bedoeld in artikel 19a, eerste lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. Een dergelijke overdracht kan zonder loonheffing plaatsvinden als is voldaan aan de voorwaarden van artikel 19b, zesde lid, van de Wet op de loonbelasting 1964. In het besluit van 31 januari 2008, nr. BCPP 2007/98M, Stcrt. 2008, nr. 27, zijn in Bijlage III voorwaarden opgenomen. Een van de voorwaarden is dat de overnemende pensioenuitvoerder een overeenkomst sluit met de ontvanger. In die overeenkomst aanvaardt de uitvoerder aansprakelijkheid voor de door de gerechtigde werknemer verschuldigde belasting en revisierente ter zake van de belastbare feiten, genoemd in artikel 44b, eerste lid, van de Invorderingswet 1990. In de plaats van de overnemende pensioenuitvoerder kan ook de overdragende pensioenuitvoerder aansprakelijkheid aanvaarden of de werknemer kan voldoende zekerheid stellen. Een andere voorwaarde is dat de werknemer gegevens verstrekt waaruit zijn (nieuwe) woonplaats blijkt. Op die wijze wordt de Nederlandse belastingheffing verzekerd. Artikel 17, vijfde lid, bevat de mogelijkheid om in onderlinge overeenstemming een regeling te treffen over de wijze van toepassing van artikel 17, derde lid. Of het nodig is om een regeling te treffen voor de bronlandheffing van 15 percent, zal nog nader worden gezien. Een reden voor een regeling zou kunnen zijn als onduidelijk is welke uitkeringen onder de toepassing van het derde lid vallen.

Overheidsfuncties (artikel 18)

De leden van de fractie van de PAIS vragen waarom artikel 18 dat ziet op inkomsten uit overheidsfuncties is gehandhaafd en waarom overheidspensioenen niet zijn ondergebracht in artikel 17. Artikel 18 bevat een specifieke regeling voor salarissen, lonen en andere soortgelijke beloningen die – kort gezegd – door een land worden betaald aan een natuurlijke persoon voor het verrichten van overheidsfuncties. Het opnemen van deze specifieke bepaling voor inkomsten uit persoonlijke werkzaamheden, sluit aan bij de heffingsrechtenverdeling voor zulke inkomsten zoals neergelegd in het OESO-modelverdrag. Het uitgangspunt van deze bepaling is dat het heffingsrecht over deze inkomsten toekomt aan het land waarvoor de werkzaamheden zijn verricht (het betaalland), als uitvloeisel van het beginsel van internationale betamelijkheid en wederzijds respect tussen (soevereine) landen. Indien artikel 18 in het geheel niet zou zijn opgenomen, zou de heffingsrechtverdeling voor deze inkomsten plaatsvinden langs de lijnen van de andere bepalingen van de BRNC (met name volgens artikel 14 (inkomsten uit dienstbetrekking) en artikel 17 (pensioenen, lijfrenten, sociale zekerheidsuitkeringen) en zou het hiervoor genoemde beginsel niet goed uit de verf komen. Artikel 18 ziet eveneens op – zogenoemde – overheidspensioenen. De reden dat de overheidspensioenen niet zijn ondergebracht in artikel 17 – dat in zijn algemeenheid ziet op pensioenen – is, zoals ook bij artikel 18 is toegelicht, dat in artikel 17 een gedeeld heffingsrecht is overeengekomen. Het onderbrengen van overheidspensioenen onder de regeling van artikel 17 zou het onbedoelde gevolg hebben dat het heffingsrecht van het betaalland wordt beperkt tot 15 percent terwijl voor deze pensioenen een onbeperkt heffingsrecht voor het betaalland het uitgangspunt is. Indien evenwel, zoals ook is toegelicht in paragraaf 2.11.2 van de NFV 2011, ook voor niet-overheidspensioenen een algemeen bronlandheffingsrecht zou zijn opgenomen, zou er geen aanleiding zijn geweest voor een aparte regeling voor overheidspensioenen.

Antimisbruik (artikel 22)

De leden van de fracties van het CDA en de PAIS gaan in op de in artikel 22 (antimisbruik) opgenomen mogelijkheid om artikel 17, derde lid,

onderdeel b, Wet Vpb 1969, toe te passen. Deze leden vragen of kan worden toegezegd dat deze bepaling niet zal worden toegepast voor bestaande gevallen.

Op deze problematiek is ingegaan in het onderdeel «De behandeling van deelnemingsdividenden». Zoals daar is aangegeven zal de regeling op dit punt worden aangepast zodat duidelijk is dat bestaande gevallen worden ontzien door middel van de overgangsregeling die is opgenomen in artikel 30.

De leden van de fractie van de PAIS vragen waarom het tweede lid van artikel 22 (anti-misbruik) dat de toepassing van artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969 uitsluit indien aan de voorwaarden van de LOB-bepaling is voldaan niet verwijst naar het artikel 10, achtste lid (dividenden).

Artikel 10, achtste lid, bevat een uitsluitende woonlandheffing over dividenden indien het dividendontvangende lichaam voor ten minste 50 procent middellijk of onmiddellijk in eigendom is van natuurlijke personen die inwoner zijn van Nederland of Curaçao. Het uitgangspunt voor de belastingheffing over dividenden die worden betaald aan natuurlijke personen is evenwel het in artikel 10, tweede lid opgenomen tarief van 15 percent. Op verzoek van Curaçao is de bepaling opgenomen dat vennootschappen die in handen zijn van natuurlijke personen voor uitsluitende woonlandheffing kunnen kwalificeren. Daarbij is onderkend dat deze bepaling kan leiden tot het onbedoeld ontgaan van de 15 percent belastingheffing over dividenden die worden betaald aan natuurlijke personen. Aangezien artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb 1969, dergelijke situaties tegengaat is de toepassing van dat artikel met betrekking tot artikel 10, achtste lid, voorbehouden in artikel 22, tweede lid. Voor een goed begrip van deze bepaling wordt opgemerkt dat de uitsluitende woonlandheffing niet van toepassing is als de Curaçaose vennootschap die het dividend ontvangt de aandelen in de Nederlandse vennootschap houdt met als voornaamste doel of één van de voornaamste doelen de heffing van dividendbelasting of inkomstenbelasting bij een ander te ontgaan. Daarbij wordt geen onderscheid gemaakt tussen bestaande of nieuwe situaties.

Procedure voor onderling overleg (artikel 24)

De leden van de fractie van de VVD hebben gevraagd om verder toe te lichten hoe de arbitrageprocedure wordt toegepast. De arbitrageprocedure voorziet in de mogelijkheid om geschillen over de toepassing of interpretatie van de regeling die niet binnen een tijdvak van twee jaar in onderling overleg tussen de beide landen kunnen worden opgelost, te beslechten via een arbitrageprocedure. De bepaling sluit aan bij de arbitragebepaling die onderdeel is van artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Vooralsnog zijn er geen nadere afspraken gemaakt over de arbitrageprocedure, maar indien hier aanleiding toe bestaat kunnen de bevoegde autoriteiten dit in onderling overleg vaststellen op grond van het zesde lid van artikel 24 (procedure voor onderling overleg).

De leden van de fractie van de PvdA stellen vragen over de behandeling van de «corporate tie breaker»-bepaling. Deze zijn grotendeels beantwoord bij de over artikel 4 (inwonerschap) gestelde vragen. Wat betreft de vraag van deze leden of het mogelijk is beroep aan te tekenen wanneer bij een lichaam met een dubbele woonplaats in onderling overleg geen inwonerschap voor toepassing van de regeling wordt vastgesteld merk ik het volgende op. Uiteraard kan een belanghebbende bezwaar en beroep instellen indien wordt gemeend dat wet- en regelgeving ten aanzien van deze belanghebbende onjuist is toegepast, maar de uitkomst van het onderlinge overleg tussen de bevoegde autoriteiten van beide landen kan

niet aan gerechtelijke beslissing worden voorgelegd, omdat dit dan is vastgesteld overeenkomstig hetgeen artikel 4, vijfde lid, van de regeling voorschrijft. Maar zoals reeds bij de beantwoording van de vragen die over artikel 4, vijfde lid, zijn gesteld, zal het wel mogelijk worden dat een door de bevoegde autoriteiten niet-opgeloste kwestie over een dubbele woonplaats op verzoek van de belanghebbende kan worden voorgelegd aan een arbitragecommissie. Hiermee is gewaarborgd dat uiteindelijk een beslissing tot stand komt over het inwonerschap voor de toepassing van de regeling in zulke gevallen.

Voort stellen de leden van de fractie van de PvdA vragen over het derde lid van Artikel 24 (procedure voor onderling overleg). Artikel 24, derde lid, van de regeling biedt ondermeer de mogelijkheid aan beide landen om met elkaar in overleg te treden om dubbele belasting te vermijden voor situaties die niet in de BRNC zijn geregeld. Zo kan bij aanwezigheid van een vaste inrichting van een inwoner van een derde land op basis van het inwonersartikel formeel de vraag worden gesteld of in die situatie (direct) overleg mogelijk is tussen het land van de vaste inrichting en het andere betrokken land. Op basis van de genoemde bepaling zijn de Nederlandse en Curaçaose bevoegde autoriteiten bereid hier pragmatisch mee om te gaan door de inwonersvraag terzijde te stellen en direct in overleg te treden.

Woonplaatsfictie ter zake van Nederlandse schenk- en erfbelasting (artikel 28)

In verband met de vraag van de leden van de fractie van het CDA of alle mogelijke dubbele belastingheffing van schenk- en erfbelasting nu wordt voorkomen merk ik het volgende op.

De BRNC bevat geen bepalingen over de toedeling van heffingsrechten over nalatenschappen en schenkingen (in afwijking van de BRK). Dit betekent dat beide landen onverkort volgens hun nationale recht over nalatenschappen en schenkingen kunnen heffen en ook dubbele belasting zullen vermijden volgens hun nationale regels. In artikel 28 (Woonplaatsfictie ter zake van Nederlandse schenk- en erfbelasting) is evenwel een afwijking geregeld van de woonplaatsfictie zoals bepaald in artikel 3, eerste lid, Successiewet 1956. Op grond van artikel 3, eerste lid, Successiewet 1956, wordt een natuurlijke persoon die overlijdt of een schenking doet – binnen tien jaren nadat hij Nederland metterwoon heeft verlaten – geacht op dat moment inwoner van Nederland te zijn voor heffing van schenk- en erfbelasting. De afwijking die is neergelegd in artikel 28 bestaat erin dat de periode van tien jaren is teruggebracht naar vijf jaren. Deze bepaling behelst dus een beperking van het Nederlandse nationale heffingsrecht maar het betreft geen toewijzing van heffingsrechten. Hieruit volgt dat indien een Nederlander die in Nederland heeft gewoond en is geëmigreerd naar Curaçao binnen een periode van vijf jaar (na emigratie) een schenking doet of overlijdt, zowel Nederland als Curaçao hierover schenkbelasting of erfbelasting mogen heffen.

Omdat de BRNC niet voorziet in een toewijzing van heffingsrechten met betrekking tot schenk- en erfbelasting is het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 van toepassing, wat inhoudt dat Nederland (als oorspronkelijk woonland) zal heffen over het inkomensbestanddeel onder verrekening van de in Curaçao hierover betaalde belasting. In de artikelen 48 en 51 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 is dit geregeld. De Curaçaose Successiebelastingverordening 1908 kent geen woonplaatsfictie zoals opgenomen in de Nederlandse Successiewet 1956. Wel wordt op grond van artikel 3 van de Successiebelastingverordening 1908 recht van overgang geheven van niet-ingezetenen bij verkrijgingen als erfgenaam of legataris of bij wijze van schenking van binnen Curaçao gelegen onroerende zaken of rechten waaraan deze zijn onderworpen.

Volgens artikel 47 en artikel 51 van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 wordt de aldus geheven Curaçaose successiebelasting verrekend met de in Nederland verschuldigde successiebelasting. Ter verduidelijking van artikel 28 merk ik overigens nog op dat daarin is bepaald dat dit artikel een afwijking van artikel 2 (belastingen waarop de rijkswet van toepassing is) betreft omdat volgens artikel 2 de regeling niet van toepassing is op de schenk- en erfbelasting.

Ook met betrekking tot autobelastingen vragen de leden van de CDA-fractie zich af of alle mogelijke dubbele belastingheffing wordt voorkomen, nu de nieuwe regeling daar in afwijking van de BRK geen aparte bepalingen voor kent.

De BRNC kent (in afwijking van de BRK) inderdaad geen bepalingen om dubbele belasting op motorrijtuigen te voorkomen. In de regel eindigt de belastingplicht bij export van een voertuig vanuit het ene land en ontstaat deze weer bij import (en registratie) in het andere land. Wanneer bijvoorbeeld een in Curaçao geregistreerd motorrijtuig naar Nederland wordt geëxporteerd, geldt dat met ingang van de dag waarop de houder van dit motorrijtuig als ingezetene is ingeschreven in Nederland en in Nederland autobelastingen verschuldigd zijn met betrekking tot dit motorrijtuig. Aangezien er – vanuit Curaçao gezien – sprake is van export, eindigt dan de belastingplicht voor de autobelasting aldaar. Dit geldt eveneens in de spiegelbeeldige situatie. Hierdoor zal in beginsel geen dubbele heffing ontstaan.

Ten slotte merk ik hierbij op dat in situaties waarin sprake is van een tijdelijk verblijf in het andere land met meeneming van een motorrijtuig, er in het andere land een vrijstelling van autobelastingen wordt verleend wanneer sprake is van een niet-ingezetene met een buitenlands gekend motorrijtuig. Als bijvoorbeeld een inwoner van Curaçao voor een periode van drie maanden naar Nederland gaat en zijn auto meeneemt – zonder zichzelf of zijn auto uit te schrijven in Curaçao – bestaat er in Nederland recht op een vrijstelling van autobelastingen. In de spiegelbeeldige situatie geldt hetzelfde.

Overgangsregeling pensioenen en lijfrenten (artikel 29)

Naar aanleiding van de vraag van de leden van de fractie van de PAIS waarom de in artikel 29 opgenomen overgangsregeling niet wederkerig wordt toegepast heb ik aanleiding gezien om de overgangsregeling bij nota van wijziging aan te passen. De overgangsregeling houdt verband met de in artikel 17 opgenomen beperkte bronheffing voor pensioenen en lijfrenten en er is geen reden om natuurlijke personen die van Nederland naar Curaçao zijn geëmigreerd op dit punt anders te behandelen dan natuurlijke personen die van Curaçao naar Nederland zijn geëmigreerd. De overgangsregeling is daarom bij nota van wijziging wederkerig gemaakt. Hiermee ziet de bepaling ook op natuurlijke personen die op het moment van indiening bij koninklijke boodschap van de BRNC al inwoner waren van Nederland en toen al een pensioen, andere soortgelijke beloning of lijfrente, ontvingen uit Curaçao.

Tijdelijke regeling deelnemingsdividenden (artikel 30)

De leden van de fractie van de PAIS gaan in op de toepassing van de overgangsregeling van artikel 30 op winstuitkeringen door in Nederland gevestigde coöperaties. Zij bepleiten in de bepaling te verduidelijken dat ook deze winstuitkeringen onder de reikwijdte van de overgangsregeling kunnen vallen. Ik neem aan dat de opmerkingen van deze leden betrekking hebben op het feit dat in artikel 30 wordt uitgegaan van een bezit van ten minste 25 procent van het nominaal gestorte aandelenka-

pitaal van het lichaam dat de dividenden betaalt. Dit sluit aan bij het in artikel 11, derde lid van de BRK, opgenomen aandeelhouderscriterium.

De winstuitkeringen van een coöperatie vallen in de regel niet onder de reikwijdte van de dividendbelasting, zodat ook de overgangsregeling in de regel niet van betekenis is voor deze winstuitkeringen. Maar in bepaalde gevallen wordt over de winstuitkeringen van coöperaties wel dividendbelasting geheven. Sinds 1 januari 2012 bevat artikel 1, zevende lid, van de Wet op de dividendbelasting 1965, ter zake een specifieke bepaling. Indien op grond van deze bepaling dividendbelasting over de winstuitkeringen wordt geheven, wordt – uitzonderingen daargelaten – een lidmaatschapsrecht in een coöperatie gelijkgesteld met een aandeel en wordt een coöperatie gelijkgesteld met een vennootschap welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld. In artikel 3, tweede lid, van de BRNC, is opgenomen dat voor de toepassing van de regeling door een land op enig moment, tenzij de context anders vereist, elke daarin niet omschreven uitdrukking de betekenis heeft welke die uitdrukking op dat moment heeft volgens de belastingwetgeving van dat land. De nationaalrechtelijke kwalificatie onder de Wet op de dividendbelasting 1965, waarin een lidmaatschapsrecht gelijk wordt gesteld met een aandeel en een coöperatie met een vennootschap welke kapitaal geheel of ten dele in aandelen is verdeeld, werkt daarom door naar de toepassing van de in artikel 30 van de BRNC opgenomen overgangsregeling. Hetzelfde geldt, gelet op artikel 2, zesde lid, van de BRK voor de toepassing van artikel 11, derde lid, van de BRK. Dit betekent dat ook op winstuitkeringen van coöperaties die onder de reikwijdte van de heffing van de dividendbelasting vallen de overgangsregeling van toepassing is (waarbij voor de goede orde zij opgemerkt dat winstuitkeringen van voor de dividendbelasting inhoudingsplichtige coöperaties in zijn algemeenheid kunnen worden aangemerkt als «dividend» in de zin van artikel 10 van de BRNC).

Overgangsregeling ter zake van Nederlandse schenk- en erfbelasting (artikel 31)

De leden van de fractie van de PAIS vragen waarom in artikel 31 een termijnverkortung van de Nederlandse heffingsbevoegdheid is opgenomen en niet ook een bepaling over de toedeling van heffingsrechten zoals in de BRK het geval is.

In Bijlage I van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 is beschreven dat Nederland niet streeft naar het sluiten van nieuwe verdragen ter voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting, omdat na de herziening van de Successiewet 1956 in 2009 minder kans bestaat op dubbele heffing²² en omdat, zoals ook is opgemerkt in de artikelsgewijze toelichting bij artikel 28 (Woonplaatsfictie ter zake van Nederlandse schenk- en erfbelasting), het Besluit voorkoming dubbel belasting 2001 dubbele heffing wegneemt.

Inwerkingtreding (artikel 36)

De leden van de fractie van de PAIS vragen of het de bedoeling is dat de BRNC en de Belastingregeling Nederland – Sint Maarten gelijktijdig in werking treden. Waar Nederland kan bijdragen aan een gelijktijdige inwerkingtreding zal Nederland dat doen onder voorbehoud dat Nederland inwerkingtreding van een van de regelingen niet zal vertragen om gelijktijdige inwerkingtreding te bewerkstelligen.

²² Zie «Wijziging van de Successiewet 1956 en enige andere belastingwetten (vereenvoudiging bedrijfsopvolgingsregeling en herziening tariefstructuur in de Successiewet 1956, alsmede introductie van een regeling voor afgezonderd particulier vermogen in de Wet IB 2001 en de Successiewet 1956)», Kamerstukken II 2008/09, nr. 31 930.

Aangezien de BRNC later in werking treedt dan aanvankelijk was voorzien, is bij internationale fiscale mededeling gecommuniceerd dat in 2015 in afwachting op inwerkingtreding van de BRNC artikel 35a van de BRK met betrekking tot artikel 17, derde lid, onderdeel b, van de Wet Vpb, in 2015 niet wordt toegepast.²³

Tot slot wijzen de leden van de fractie van de PAIS op de door hen ongewenst geachte ongelijkheid binnen het Koninkrijk omdat verschillende regels van toepassing worden en zij wijzen hierbij op het feit dat voor het maken van aanspraak op getroffen overgangsmaatregelen beslissend is of de situatie zich al voordeed op het moment van indiening bij koninklijke boodschap van de BRNC. Zoals ik hiervoor onder het kopje «Algemeen en het verloop van de besprekingen» heb opgemerkt, hebben alle landen van het Koninkrijk de voorkeur uitgesproken voor de totstandkoming van bilaterale regelingen ter vermijding van dubbele belasting in plaats van een multilaterale regeling zoals de huidige BRK. Het is inherent aan deze wens dat in bilaterale relaties binnen het Koninkrijk verschillende regels van toepassing worden. De overgangsmaatregelen zijn getroffen voor bestaande gevallen. Voor de vraag of sprake is van een bestaand geval wordt aangesloten bij het moment van indiening bij koninklijke boodschap van de BRNC omdat op dat moment het voorstel van rijkswet bekend is geworden.

De leden van de fractie van de PS vragen wat de gevolgen van de BRNC zijn nu Curaçao en Sint Maarten in een monetaire unie zitten. Naar aanleiding van deze vraag merk ik op dat de BRNC hier los van staat. De BRNC raakt niet aan de monetaire unie en de monetaire unie raakt niet aan de BRNC. Een monetaire unie beperkt de fiscale beleidsruimte van de landen die hier onderdeel van uitmaken niet. Het is dan ook niet ongebruikelijk dat een land in een monetaire unie een belastingverdrag sluit met een land buiten deze monetaire unie. Zo sluit ook Nederland, onderdeel van de eurozone, belastingverdragen met landen buiten de eurozone.

Overige vragen NOB

De NOB vraagt specifiek met betrekking tot de arbitrageprocedure op welke wijze bepaald wordt op welk tijdstip dubbele heffing zich voordoet, mede in relatie tot de datum van inwerkingtreding van de voorgestelde regeling. Hierbij interpreteer ik de vraag van de NOB als volgt en ik wil dit met het volgende voorbeeld verduidelijken. Stel dat de zogenaamde «eerste kennisgeving van dubbele heffing» zich bij een belastingplichtige heeft voorgedaan voordat de regeling in werking is getreden. Vervolgens heeft belastingplichtige tijdig een verzoek voor het starten van een onderling overlegprocedure gedaan (op basis van de BRK), en het onderling overleg heeft niet binnen twee jaar tot een oplossing geleid. Inmiddels is de regeling in werking getreden. De vraag is of belastingplichtige kan verzoeken een arbitrageprocedure te starten op basis van artikel 24, vijfde lid, van de regeling (in de BRK is geen arbitragebepaling opgenomen). In de bepalingen van artikel 24 (procedure voor onderling overleg) is vastgelegd dat arbitrage kan worden verzocht voor «kwesties» over de belastingheffing in overeenstemming met «de bepalingen van deze rijkswet». In het bovengenoemde voorbeeld is hiervan geen sprake. Daarenboven is in artikel 36 (inwerkingtreding) bepaald dat de bepalingen van de regeling van toepassing vinden voor belastingjaren die aanvangen

²³ Circulaire van het Ministerie van Financiën van 15 december 2015.

nadat de regeling in werking is getreden. Dit betekent dat in het genoemde voorbeeld belastingplichtige geen toegang heeft tot een arbitrageprocedure.

De Staatssecretaris van Financiën,
E.D. Wiebes