

Vergaderjaar 2022–2023

36 351 (R2184)

Wijziging van de Belastingregeling Nederland Curaçao in verband met de implementatie van de uitkomsten van het Base Erosion and Profit Shifting project van de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling alsmede enige overige wijzigingen

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING

I ALGEMEEN

1.0 Inleiding en totstandkoming

Tussen Nederland en Curaçao is sinds 1 december 2015 de Belastingregeling Nederland Curaçao (hierna: BRNC) van kracht. De BRNC heeft tot doel een betere aansluiting te creëren tussen de fiscale stelsels van Nederland en Curaçao en daarvoor is aansluiting gezocht bij de internationale fiscale standaarden zoals neergelegd in het modelverdrag van de Organisatie voor Economische samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO-modelverdrag).

Zowel Nederland als Curaçao is een land waarvoor geldt dat internationale investeringen en betrekkingen een grote rol spelen. Vanwege het belang van deze internationale investeringen, maar ook vanwege de sterke band tussen Curaçao en Nederland als afzonderlijke landen binnen het Koninkrijk der Nederlanden is het belangrijk om zo duidelijk mogelijke afspraken te maken. Daarom is door de landen uitgebreid stilgestaan bij het doel van deze regeling en haar verschillende onderdelen om de relaties tussen de landen en met derde landen te stimuleren. Deze memorie van toelichting is dan ook in samenwerking tussen de landen tot stand gebracht en zal in beide landen aan de Staten als toelichting op deze rijkswet worden aangeboden. Deze rijkswet mag echter niet tot misbruik leiden. Inmiddels zijn er enkele ontwikkelingen op het gebied van antimisbruikbepalingen waardoor het de voorkeur van beide landen geniet om een aantal artikelen aan te passen. De belangrijkste ontwikkeling is het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project van de OESO en de uitwerking daarvan in het zogenoemde Multilateraal Verdrag ter implementatie van aan belastingverdragen gerelateerde maatregelen ter voorkoming van grondslaguitholling en winstverschuiving («MLI»), dat door het Koninkrijk is aangegaan en voor zowel Nederland als Curaçao is bekrachtigd.

Daarnaast mist de huidige BRNC aansluiting bij verschillende wijzigingen in de fiscale wetten van zowel Nederland als Curaçao. Op 22 mei 2019 is daarom, in Cuba, tussen Nederland en Curaçao afgesproken om aspecten van de BRNC te herzien.

De BRNC geeft regels die aanwijzen welke van de landen bevoegd is om in overeenstemming met zijn nationale wetgeving belasting te heffen over het inkomen van inwoners van één of van beide landen teneinde dubbele belasting te vermijden. Daarnaast regelt de BRNC, onder meer met het oog op het voorkomen van het ontduiken en ontwijken van belasting, de administratieve wederzijdse bijstand in de vorm van onderlinge uitwisseling van fiscale informatie en wederzijdse bijstand bij de invordering van belastingen.

De BRNC is in beginsel gebaseerd op het OESO-modelverdrag. Voor de voorliggende wijzigingen is het OESO-modelverdrag 2017 en het daarbij geldende commentaar als uitgangspunt genomen. Dit brengt mee dat het OESO-commentaar van belang is voor de uitleg van de onderhavige (te wijzigen) bepalingen van de BRNC. Op onderdelen wordt echter afgeweken van het OESO-modelverdrag. In de artikelsgewijze toelichting wordt in dat geval aangegeven op welk onderdeel de te wijzigen bepalingen afwijken van de bepalingen van het OESO-modelverdrag.

Met betrekking tot de behandeling van fiscale beleggingsinstellingen en Curaçaose Beleggingsvennootschappen¹ zoals deze wordt toegelicht in onderdeel II.7 van deze memorie zullen de landen na ten hoogste vijf jaar de voorwaarden, de werking en de toepassing van de regeling evalueren om te verzekeren dat de regeling haar doel – het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting – blijft dienen.

1.1 Wijzigingen Curaçaos belastingrecht

De afgelopen jaren is de Curaçaose winstbelasting op een groot aantal onderdelen aangepast aan wat internationaal aanvaardbaar wordt geacht. Zo werd onder meer de zogenoemde modified nexus approach ten aanzien van inkomsten uit intellectuele eigendom opgenomen in de Landsverordening op de winstbelasting 1940 (hierna: LVWB). Verschillende als ring fencing² aangemerkte aspecten werden aangepast waaronder de Economische zone (hierna: E-zone) en de reële-aanwezigheidseis werd ingevoerd voor de Curaçaose Beleggingsvennootschap. Verder is de overgangsregeling voor de offshore, de Garantieverordening Winstbelasting 1993, tot een einde gekomen. Daarnaast is, in overeenstemming met de EU Code of Conduct Group, de winstbelasting aangepast en wordt voor belastingplichtige lichamen niet langer de wereldwijde winst in de heffingsgrondslag betrokken, maar de winst uit binnenlandse onderneming van lichamen die actief zijn in Curaçao.

¹ Vergelijk artikel 10, zestiende lid, BRNC.

² Ring fencing is een ongewenste situatie waarbij enkel bepaalde belastingplichtigen, bijvoorbeeld zij die gericht zijn op de export, gebruik kunnen maken van bepaalde belastingfaciliteiten, welke dus niet voor eenieder toegankelijk zijn.

1.2 Wijzigingen Nederlands belastingrecht

Ook in Nederland is er de laatste jaren een groot aantal wijzigingen in de verschillen belastingwetten ingevoerd. Te noemen vallen de implementatie van de richtlijnen Anti Tax Avoidance Directive 1 (ATAD 1)³ en ATAD 2⁴, en de introductie van de Wet bronbelasting 2021.

1.3 Inhoud van de regeling

De wijzigingen van de BRNC omvatten onder andere de maatregelen waarvan in de Base Erosion and Profit Shifting (hierna: BEPS)-rapporten is geconcludeerd dat deze minimaal nodig zijn om verdragsmisbruik op een adequate manier te bestrijden en om geschillenbeslechting te verbeteren (de zogenoemde «minimumstandaard»). Dit betreft de titel en de considerans, het opnemen van een algemene antimisbruikbepaling in de vorm van een Principal Purposes Test (PPT) (artikel 22) en de toegang tot de onderlinge overlegprocedure (artikel 24).

De belangrijkste inhoudelijke wijzigingen zijn, naast de hiervoor reeds vermelde minimumstandaard, de opname van een regeling over de toepassing van de BRNC bij beleggingsfondsen en de uitbreiding van het begrip pensioenfonds tot lichamen die ten behoeve van pensioenfondsen beleggingsactiviteiten ondernemen.

1.4 Budgettaire aspecten

De budgettaire gevolgen van de voorgestelde wijzigingen zijn naar verwachting neutraal.

II ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel I

II.0 Artikel I, onderdeel A (titel en considerans van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

In het rapport bij actiepunt 6 van het BEPS-project met de titel «Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances» wordt onder meer (als minimumstandaard) aanbevolen om in de titel en de preambule van het verdrag – in dit geval in de titel en considerans van de rijkswet (de BRNC derhalve) – duidelijk te maken dat de BRNC bedoeld is om dubbele belasting te vermijden, zonder daarmee mogelijkheden te creëren voor dubbele niet-heffing of verlaagde heffing door belastingontduiking of belastingontwijking. Daarbij wordt expliciet verwezen naar treaty-shopping-constructies. Deze aanbeveling is van belang met het oog op de uitleg en toepassing van belastingverdragen en wordt ook in de considerans van de BRNC opgenomen. Er is voor gekozen om hierbij af te wijken van aanwijzing 6.7 van de Aanwijzingen voor de regelgeving (Ar) en de toelichting op die aanwijzing, gelet op de mogelijkheid die aanwijzing 1.2 van de Ar hiervoor biedt. De keuze om af te wijken is gemaakt in verband met de noodzaak om te voldoen aan de minimumstandaard zoals die in het kader van het BEPS-project is ontwikkeld.

³ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 234/26).

⁴ Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2016, L 144/1).

II.1 Artikel I, onderdeel B (artikel 1 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

Artikel 1 BRNC beschrijft de personele werkingssfeer van de BRNC. De BRNC geldt ten aanzien van personen die inwoner zijn van een van of van beide landen.

Het tweede lid heeft betrekking op entiteiten die in het ene land volgens nationaal recht worden aangemerkt als een fiscaal zelfstandig lichaam, maar die op grond van het nationale recht van dat land van belastingheffing zijn vrijgesteld. Deze entiteiten kunnen geen gebruik maken van bepaalde voordelen van de BRNC. In het tweede lid worden enkele wijzigingen voorgesteld die de BRNC beter laten aansluiten op de huidige tekst van de LVWB. Het betreft aanpassingen in de onderdelen a en b van het tweede lid gebaseerd op een wijziging van de LVWB en het laten vervallen van onderdeel c van dat lid in verband met een wijziging van de LVWB op grond waarvan de Vrijgestelde Vennootschap in Curaçao niet langer bestaat. Het huidige onderdeel d wordt verletterd tot onderdeel c.

Voorgesteld wordt na het tweede lid drie leden in te voegen.

In het voorgestelde derde en vierde lid is neergelegd dat een Curaçaos fonds voor gemene rekening, een Curaçaose commanditaire vennootschap of een Nederlands besloten fonds voor gemene rekening, mits deze entiteiten in beide landen als fiscaal transparant worden aangemerkt, onder voorwaarden, namens de achterliggende deelnemers de bepalingen kunnen invoeren van de BRNC of een eventueel belastingverdrag tussen het land waar de belegger in de beleggingsinstelling woont of is gevestigd en een van de landen (het bronland). Dit geldt ook voor een paraplufonds voor zover dit is samengesteld uit genoemde entiteiten. Het gaat dus om een administratieve afspraak die geen wijziging brengt in de toepassing van de BRNC of een verdrag tussen het bronland en het land van de belegger, bijvoorbeeld niet bij de toepassing van eventuele hybride entiteitenbepalingen.

Genoemd vierde lid maakt het mogelijk voor de bevoegde autoriteiten om in onderling overleg additionele transparante entiteiten aan te wijzen op wie de bepalingen van het voorgestelde derde en het vierde lid tevens van toepassing zijn. Achtergrond van deze bepaling is dat indien na inwerking-treding van de BRNC komt vast te staan dat het wenselijk is om, in overeenstemming met doel en strekking van de BRNC, andere transparante entiteiten onder de reikwijdte van de genoemde bepalingen te laten vallen, dit in een overeenkomst tussen de bevoegde autoriteiten kan worden vastgelegd, zodat het niet nodig is daarvoor de BRNC te wijzigen.

In het vierde lid is voorts geregeld dat een in het derde lid genoemde entiteit of een andere door de bevoegde autoriteiten aan te wijzen transparante entiteit vertegenwoordigd dient te worden door haar manager of depositaris, die namens haar deelnemers aanspraak kan maken op eventuele verdragsvoordelen. Hiervoor is aldus de positie van de deelnemers relevant. De vorderingen met betrekking tot inkomen of voordelen ten aanzien waarvan een beroep wordt gedaan op verdragstoe-passing (te denken valt aan teruggaaf van bronbelasting) kunnen voorwerp zijn van een onderzoek door de bevoegde autoriteit van een van beide landen.

In het voorgestelde vijfde lid wordt geregeld dat een in het derde lid genoemde entiteit of een andere door de bevoegde autoriteiten aan te wijzen transparante entiteit geen aanspraak maakt op de voordelen van de BRNC als de achterliggende deelnemer dat zelf al heeft gedaan voor

hetzelfde inkomen of dezelfde voordelen. Hiermee wordt voorkomen dat voordelen twee keer worden verleend.

Het huidige derde lid wordt vernummerd tot zesde lid.

II.2 Artikel I, onderdeel C (artikel 2 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

In artikel 2 is neergelegd op welke belastingen de BRNC ziet. In dat kader bevat het derde lid een opsomming van bestaande belastingen waarop de BRNC van toepassing is. Voor Curaçao hebben op dat punt na 2015 zich geen wijzigingen voorgedaan. Voor Nederland geldt dat per 1 januari 2021 de Wet bronbelasting 2021 in werking is getreden. Om die reden wordt in het derde lid, onderdeel a, met het invoegen van subonderdeel 5° voor het Europese deel van Nederland een verwijzing naar de bronbelasting opgenomen.

II.3 Artikel I, onderdeel D (artikel 3 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

Artikel 3 bevat definities voor uitdrukkingen die in de BRNC voorkomen. Artikel 3, eerste lid, onderdeel j, definieert de uitdrukking «pensioenfonds» die wordt gebruikt in artikel 10, derde lid, onderdeel c, (dividenden) en artikel 17, vierde lid, (pensioenen, lijfrenten en socialezekerheidsuitkeringen) van de BRNC. Tevens is de definitie van belang in verband met enkele voorgestelde wijzigingen van artikel 4 BRNC (verwezen wordt naar de toelichting bij artikel I, onderdeel E). Om aan de definitie van pensioenfonds te voldoen is cumulatief vereist dat het betreffende lichaam inwoner is van een land, dat lichaam in het algemeen is vrijgesteld van belastingen naar het inkomen, dat de werkzaamheden van het lichaam voornamelijk bestaan uit het beheren of verstrekken van pensioenen en dat het lichaam als zodanig is erkend en onder toezicht staat volgens de wetgeving van Curaçao of Nederland.

In lijn met de definitie van het begrip pensioenfonds zoals dat is opgenomen in het OESO-modelverdrag wordt met het toevoegen van subonderdeel 2° aan artikel 3, eerste lid, onderdeel j, de definitie van het begrip pensioenfonds uitgebreid met lichamen die zich geheel of nagenoeg geheel bezighouden met het beleggen en beheren (van beleggingen) voor pensioenfondsen als bedoeld in genoemd onderdeel j, onder 1°. In verband met deze wijziging wordt ook de aanhef van genoemd onderdeel j gewijzigd, waarbij een deel van de huidige aanhef wordt opgenomen in subonderdeel 1° (nieuw) en de huidige subonderdelen 1°, 2° en 3° worden verletterd tot subonderdelen aa, bb en cc. Gezien het aantal wijzigingen in genoemd onderdeel j wordt voorgesteld dat onderdeel integraal te vervangen.

II.4 Artikel I, onderdeel E (Artikel 4 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

Artikel 4 BRNC bevat bepalingen ter invulling van het begrip inwoner. Artikel I, onderdeel E, voorziet in enkele wijzigingen van genoemd artikel 4. Ten eerste wordt met een toevoeging aan het eerste lid, tweede zin, bevestigd dat een (van belastingheffing vrijgesteld) pensioenfonds ook een inwoner van een land is.

Ten tweede wordt aan het eerste lid een zin toegevoegd waarmee de tekst van het huidige derde lid van genoemd artikel 4 wordt verwerkt in het eerste lid. Om die reden vervalt het derde lid en worden het vierde tot en met zevende lid vernummerd tot derde tot en met zesde lid. Voorts wordt

in verband hiermee de in het zesde lid (nieuw), aanhef, opgenomen verwijzing aangepast. Met deze wijzigingen wordt aansluiting gezocht bij de opbouw van artikel 4 van het OESO-modelverdrag. Derhalve is ook het OESO-commentaar bij deze tekst relevant. In dit kader wordt opgemerkt dat niet is beoogd alle in Curaçao winstbelastingplichtige lichamen, van toepassing van de BRNC uit te sluiten.⁵

Met de wijziging van het vierde lid (nieuw) ten aanzien van lichamen met dubbele woonplaats wordt de tekst van dat lid zoveel mogelijk in overeenstemming gebracht met de betreffende bepaling in het OESO-modelverdrag. Daarnaast wordt hiermee invulling gegeven aan de in de nota naar aanleiding van het verslag bij de totstandkoming van de BRNC⁶ opgenomen toezegging dat bij de beoordeling door de bevoegde autoriteiten omstandigheden als plaats van leiding, plaats van oprichting of andere soortgelijke omstandigheden in acht zullen worden genomen bij de vaststelling, in onderling overleg (artikel 24 BRNC), van het land van inwonerschap van een dergelijk lichaam.

II.5 Artikel I, onderdeel F (Artikel 5 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

Artikel 5 geeft invulling aan de definitie van het begrip vaste inrichting.

Het vijfde lid van artikel 5 BRNC bevat bepalingen die betrekking hebben op de aanwezigheid, in een land, van een vaste inrichting met betrekking tot zogenoemde «werkzaamheden buitengaats». In overeenstemming met hetgeen hierover abusievelijk is neergelegd in onderdeel 2.6.3 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011 van Nederland is in genoemd vijfde lid geregeld dat deze uitbreiding van de definitie van het begrip vaste inrichting niet geldt voor de toepassing van artikel 14 (Inkomsten uit dienstbetrekking). Inmiddels is in de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 van Nederland in paragraaf 4.4 uitdrukkelijk bevestigd dat de uitbreiding van de definitie van het begrip vaste inrichting bij werkzaamheden buitengaats ook dient door te werken naar de bepalingen over inkomsten uit dienstbetrekking. Aangezien dit ook past in het Curaçaose verdragsbeleid wordt het vijfde lid van artikel 5 BRNC op dit punt aangepast. Het gevolg hiervan is dat Nederland dan wel Curaçao in meer gevallen kan heffen over salarissen van werknemers die, kort gezegd, werken voor een vaste inrichting in Nederland, respectievelijk Curaçao, met betrekking tot zogenoemde werkzaamheden buitengaats.

II.6 Artikel I, onderdeel G (Artikel 9 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

Artikel 9 BRNC bevat het zogenoemde arm's-length-beginsel voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde ondernemingen. Met het oog op gevallen waarin een winstcorrectie door het ene land, in de zin van het eerste lid van dat artikel, met betrekking tot een transactie tussen gelieerde ondernemingen leidt tot belastingheffing regelt het tweede lid dat het andere land in beginsel op passende wijze het bedrag aan belasting dat aldaar over in die winstcorrectie begrepen voordelen is geheven, zal herzien.

In de tekst van het tweede lid komt de zinsnede «indien dat andere land de aanpassing gerechtvaardigd acht» te vervallen. Dat sluit aan bij de tekst van de betreffende bepaling in het OESO-modelverdrag en het bijbehorende commentaar

⁵ Hierbij wordt verwezen naar paragraaf 8.3 van het OESO-commentaar.

⁶ Kamerstukken II 2014/15, 33 955, nr. 6.

Artikel 10 BRNC betreft de verdeling van heffingsrechten inzake dividenden.

In het derde lid, onderdeel a, van genoemd artikel 10 wordt een aanvullende voorwaarde opgenomen die volgt uit het rapport bij actiepunt 6 van het BEPS-project en die inhoudt dat voor de vrijstelling van bronbelasting met betrekking tot deelnemingsdividenden ten minste 365 dagen aan het vereiste bezitspercentage van 10% moet zijn voldaan («minimumbezitsperiode»). Daarbij is van belang dat ook dagen na een dividendbetaling meetellen. Hierdoor kunnen de voordelen op basis van de BRNC ook achteraf beschikbaar komen als na de dividendbetaling wordt voldaan aan de minimumbezitsperiode.

Voorgesteld wordt aan artikel 10 BRNC een zestiende lid toe te voegen. In genoemd zestiende lid, aanhef en onderdeel a, is op verzoek van Nederland bepaald dat de voordelen van het derde lid, onderdelen a en c, en het achtste lid niet van toepassing zijn op dividenden betaald door of aan een Nederlandse fiscale beleggingsinstelling (hierna: «FBI») in de zin van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: «Wet Vpb 1969»). Gezien het karakter van de door een FBI ontvangen en betaalde dividenden – een FBI brengt collectief beleggingsvermogen bijeen – ligt een aansluiting in de rede bij de bepalingen van het tweede lid over portfoliodividenden en niet bij de bepalingen van het derde lid over deelnemingsdividenden. Dit sluit ook aan bij het niet toepassen van de deelnemingsvrijstelling bij een FBI zoals is bepaald in artikel 13 Wet Vpb 1969, en bij een aanbeveling op dit punt zoals opgenomen in het reeds genoemde rapport bij actiepunt 6 van het BEPS-project (pagina's 70 en 71). Deze uitsluiting van voordelen geldt ook voor pensioenfondsen die via FBI's beleggen.

In genoemd zestiende lid, aanhef en onderdeel b, is bepaald dat een Curaçaose Beleggingsvennootschap voor zover deze inkomsten geniet uit beleggingen in effecten, deposito's, financiële instrumenten of andere beleggingen de verdragsvoordelen die voortvloeien uit het derde lid, onderdelen a en c, en het achtste lid niet kan inroepen. Dit betekent dat op dividenden betaald aan een Curaçaose Beleggingsvennootschap als bedoeld in genoemd onderdeel b geen uitsluitende woonstaatheffing (vrijstelling van bronbelasting) van toepassing is voor zover de inkomsten uit dividenden voortkomen uit beleggingen in effecten, deposito's, financiële instrumenten of andere beleggingen (dan is derhalve het tarief voor portfoliodividenden van toepassing). Deze uitsluiting geldt echter niet voor de Curaçaose Beleggingsvennootschap die valt onder artikel 3, eerste lid, onderdeel j, onder 2°, en die dus belegt voor pensioenfondsen die voldoen aan de criteria in subonderdeel 1° van genoemd onderdeel j (of het beheer voor dergelijke pensioenfondsen verricht).

Aangezien de Curaçaose Beleggingsvennootschap ook andere activiteiten dan het beleggen in effecten en deposito's kan verrichten, geldt uitsluiting van verdragsvoordelen met betrekking tot inkomsten (dividenden) van de Curaçaose Beleggingsvennootschap voor zover deze inkomsten (dividenden) genoten zijn uit beleggingen in effecten, deposito's, financiële instrumenten of andere beleggingen.

Deze uitsluitingen zijn in lijn met het commentaar bij het OESO-modelverdrag dat aangeeft dat landen kunnen besluiten geen verdragsvoordelen toe te kennen voor dividenden in het geval van beleggen via een beleggingsinstelling.⁷

II.8 Artikel I, onderdeel I (artikel 11 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

Curaçao heeft de Common Reporting Standard (hierna: CRS) geïmplementeerd en wisselt op basis hiervan sinds 2018 automatisch gegevens uit. Daarmee zijn de artikelen 33 en 34 BRNC overbodig geworden, zodat die artikelen komen te vervallen (zie ook de toelichting bij artikel I, onderdelen O en P). Om deze reden wordt ook artikel 11, eerste lid, BRNC hierop aangepast.

II.9 Artikel I, onderdeel J (artikel 20 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

In artikel 20 BRNC vervalt de verwijzing naar artikel 33 BRNC in verband met het schrappen van dat artikel (zie ook de toelichting bij artikel I, onderdelen O en P).

II.10 Artikel I, onderdeel K (artikel 21 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

In artikel 21 BRNC is neergelegd op welke wijze de landen dubbele belasting vermijden. In het eerste tot en met vierde lid is, in lijn met het Nederlandse verdragsbeleid, bepaald hoe Nederland voorziet in het vermijden van dubbele belasting voor inkomsten genoten door een inwoner van Nederland die op grond van de BRNC in Curaçao mogen worden belast. Het zesde tot en met negende lid bepalen hoe Curaçao vermindering van dubbele belasting verleent voor inkomsten genoten door een inwoner van Curaçao die volgens de BRNC in Nederland mogen worden belast.

Voorgesteld wordt een nieuw vijfde lid in te voegen en een nieuw tiende lid op te nemen. Hierin wordt voor Nederland, respectievelijk Curaçao, bepaald dat de vrijstellingsmethode in het tweede lid, respectievelijk in het zevende lid (nieuw), geen toepassing vindt op inkomen indien het bronland de bepalingen van de BRNC toepast om dit inkomen vrij te stellen of de bepalingen van artikel 10, tweede lid, toepast op dergelijk inkomen.

In verband met het invoegen van het voorgestelde vijfde lid (nieuw), en andere voorgestelde wijzigingen van genoemd artikel 21 (zie de toelichting hierna), worden het huidige vijfde tot en met achtste lid vernummerd tot zesde tot en met negende lid.

Het zevende lid (nieuw) verleent aan inwoners van Curaçao een vrijstelling voor de door hen verkregen inkomensbestanddelen, bedoeld in de eerste zin, die volgens de BRNC in Nederland mogen worden belast. Voor de berekening van de te verlenen vrijstelling voor deze inkomensbestanddelen verwijst de tweede zin van het zevende lid naar de Curaçaose wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting. Op 18 oktober 2022 verscheen in het Publicatieblad 2022, no. 113, van Curaçao het Landsbesluit voorkoming van dubbele belasting van 17 oktober 2022 (hierna: «LBVDB»). Het LBVDB voorziet in regels ter berekening van de in artikel 21, zevende lid, BRNC bedoelde vrijstelling. Voor de inkomstenbe-

⁷ Paragraaf 17 van het commentaar bij artikel 10 van het OESO-modelverdrag.

lasting zijn deze vastgelegd in artikel 7 LBVDB en voor de winstbelasting in artikel 11 LBVDB. De werking van beide wordt toegelicht in §5 (artikels-gewijze toelichting) van de Nota van toelichting behorende bij het LBVDB. De in deze artikelen van het LBVDB voorgeschreven berekeningswijze is van toepassing op alle in de eerste zin van artikel 21, zevende lid (nieuw), genoemde inkomsten. Dit betekent bijvoorbeeld dat de berekeningsmethode in artikel 11 LBVDB van toepassing is op alle winst uit onderneming waar artikel 7 van de BRNC betrekking op heeft. Hieronder vallen zowel vaste inrichtingen in Europees Nederland als in Caribisch Nederland. Met het verschijnen van het LBVDB voorziet Curaçao alsnog in wetgeving tot het vermijden van dubbele belasting. De publicatie van het LBVDB dient dan ook te worden gezien als een verduidelijking van het zevende lid (nieuw). Zoals ook in de Nota van toelichting tot uitdrukking wordt gebracht, voerde de Curaçaose Inspectie der Belastingen voor de totstandkoming van het LBVDB een intern beleid dat over het algemeen op een vergelijkbare wijze als in het LBVDB voorziet in voorkoming van dubbele belasting. Voor de berekening van de voorkoming van dubbele belasting werd op basis van intern beleid namelijk het Nederlandse Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 toegepast. De wijze waarop Curaçao vermindering van dubbele belasting verleent voor inkomen dat valt onder artikel 16, eerste of tweede lid, BRNC (artiesten en sportbeoefenaars) wordt op basis van het Curaçaose verdragsbeleid aangepast van de verrekeningsmethode naar de vrijstellingsmethode. Om die reden wordt de verwijzing naar artikel 16, eerste en tweede lid, verplaatst van het achtste lid (nieuw) naar het zevende lid (nieuw). Zie echter hierna ook de toelichting op het voorgestelde elfde lid.

Het huidige negende lid komt te vervallen. Met deze bepaling is beoogd dat een Curaçaose vaste inrichting in Caribisch Nederland niet onverhoopt onbelast bleef vanwege de vormgeving van het fiscale stelsel van Caribisch Nederland. Het negende lid regelt dat Curaçao de verrekeningsmethode in plaats van de vrijstellingsmethode toepast op «passieve» vaste inrichtingen in Caribisch Nederland. Aangezien in artikel 3, eerste lid, onderdeel d, Wet Vpb 1969 is verankerd dat de winst van een vaste inrichting in Caribisch Nederland in Nederland kan worden belast, wordt deze bepaling niet meer noodzakelijk geacht.

Verder komt het huidige tiende lid te vervallen om de reden die bij de toelichting bij artikel I, onderdelen O en P, wordt gegeven.

Voor de toelichting op het nieuwe tiende lid wordt verwezen naar de toelichting op het nieuwe vijfde lid.

Tot slot wordt een elfde lid toegevoegd waarin is geregeld dat indien een inwoner van Curaçao inkomen verkrijgt volgens artikel 16, eerste en tweede lid, dat op basis van de Nederlandse belastingwetgeving niet onderworpen is aan een belasting naar het inkomen, Curaçao voor dat inkomen een aftrek verleent op basis van de bepalingen van het achtste lid (nieuw). Nederland kent op het moment, kort gezegd, geen belastingheffing op het inkomen van buitenlandse sporters en artiesten. Genoemd elfde lid voorkomt derhalve dat dergelijk inkomen nergens belast wordt.

II.11 Artikel I, onderdeel L (artikel 22 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

De PPT die in artikel 22, eerste lid, BRNC wordt opgenomen, betreft een van de zogeheten BEPS-minimumstandaarden die zijn oorsprong vindt in BEPS-actiepunt 6 en die inmiddels zijn weg heeft gevonden naar de modelverdragen van de OESO en de Verenigde Naties maar ook onder

andere via het MLI naar een aantal door Nederland gesloten belastingverdragen.

Het doel van de PPT is te voorkomen dat de BRNC wordt misbruikt. Op grond van het eerste lid wordt een verdragsvoordeel niet toegekend voor een inkomensbestanddeel indien het verkrijgen van dit verdragsvoordeel één van de voornaamste redenen was voor een constructie of transactie die tot dat voordeel heeft geleid, bijvoorbeeld in het geval van afwezigheid van geldige zakelijke overwegingen die de economische realiteit weerspiegelen. Of het gebruikmaken van een voordeel van de BRNC als een van de voornaamste redenen kan worden beschouwd dient per geval te worden beoordeeld. In aanvulling op de LOB in artikel 10 BRNC, die bepaalde personen van het betreffende verdragsvoordeel uitsluit, kan op basis van de PPT naar aanleiding van een bepaalde transactie of constructie een verdragsvoordeel worden gewijzigd. Maar de LOB geeft, tezamen met de overige bepalingen van de BRNC met inbegrip van de considerans, ook context aan het voorwerp en doel van de rijkswet zoals die van belang zijn voor de toepassing van de PPT. Verwezen wordt naar de voorbeelden opgenomen in het commentaar, en de hierin opgenomen toelichting, bij artikel 29 van het OESO-modelverdrag⁸.

Het huidige eerste en tweede lid van genoemd artikel 22 zijn met de introductie van de PPT in de BRNC overbodig geworden en komen derhalve te vervallen.

In het tweede lid (nieuw) is bepaald dat op verzoek van een belastingplichtige de bevoegde autoriteit van het land waarvan het voordeel wordt gevraagd (veelal het bronland) maar dat het betreffende voordeel van de BRNC weigert toe te kennen de mogelijkheid heeft het voordeel toch toe te kennen voor zover wordt vastgesteld dat bij afwezigheid van een transactie of constructie als bedoeld in het eerste lid de voordelen ook zouden zijn verleend (de zogenoemde vangnetbepaling).

Aan artikel 22 BRNC wordt een derde lid toegevoegd op grond waarvan voordat een van de landen aan een belastingplichtige een voordeel op grond van dat artikel weigert, dat land het andere land daarover raadpleegt (verplichte voorafgaande consultatie).

Indien de bevoegde autoriteit van een land, na raadpleging van de bevoegde autoriteit van het andere land, besluit een voordeel uit hoofde van het eerste of tweede lid van dit artikel te weigeren, staat aan de belastingplichtige de mogelijkheid open van een gerechtelijke procedure dan wel om te verzoeken een procedure tot onderling overleg te starten met eventuele arbitrage volgens artikel 24.

II.12 Artikel I, onderdeel M (artikel 24 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

Artikel 24 BRNC bevat een regeling voor onderling overleg tussen de beide landen (onderlinge overlegprocedure) en sluit aan bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag. Met de wijziging van het eerste lid wordt het

⁸ Paragraaf 173 bij artikel 29 OESO-modelverdrag bepaalt dat de PPT moet worden gelezen in de context van een eventuele LOB-bepaling en de rest van het belastingverdrag met inbegrip van de considerans. Een voorbeeld in paragraaf 173 betreft een vennootschap die kwalificeert onder de beurstoets van de LOB en die niet enkel vanwege de eigenaarsstructuur (in het voorbeeld is de meerderheid van de aandeelhouders geen inwoner van dezelfde verdragsluitende staat) geacht moet worden in strijd met het voorwerp en doel van het verdrag te handelen. Het feit dat een vennootschap een kwalificerend lichaam is onder de LOB betekent niet dat de verdragsvoordelen niet vanwege andere redenen geweigerd kunnen worden onder de PPT.

mogelijk gemaakt dat een inwoner van een land bij de aangewezen bevoegde autoriteit van elk van de landen om een onderlinge overlegprocedure kan verzoeken wanneer hij van mening is dat de maatregelen van één of van beide landen voor hem leiden of zullen leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met de BRNC.

De wijziging van het vijfde lid, onderdeel b, behelst een verlenging van de daargenoemde tweejaarstermijn met de periode die een belastingplichtige nodig heeft om de informatie aan te leveren waar de bevoegde autoriteiten om hebben verzocht om tot een beoordeling van de zaak te kunnen komen. De bevoegde autoriteiten zullen daarbij over het algemeen uiterlijk binnen drie maanden na de indiening van het verzoekschrift de belastingplichtige op de hoogte dienen te stellen van de door hun benodigde additionele informatie. Tevens wordt in lijn met de betreffende bepaling in het OESO-modelverdrag in het vijfde lid opgenomen dat een verzoek om arbitrage schriftelijk moet worden ingediend.

II.13 Artikel I, onderdeel N (artikel 30 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

De overgangsregeling voor dividenden in deelnemingsverhoudingen zoals die is opgenomen in artikel 30 BRNC vindt inmiddels geen toepassing meer. Derhalve komt genoemd artikel 30 te vervallen.

II.14 Artikel I, onderdelen O en P (artikelen 33 en 34 van de Belastingregeling Nederland Curaçao)

Door implementatie van de CRS door Curaçao zijn de artikelen 33 en 34 BRNC overbodig geworden. Derhalve komen die artikelen te vervallen.

II.15 Artikel II

In artikel II is bepaald dat de rijkswet in werking treedt met ingang van de dag volgend op de datum van uitgifte van het Staatsblad waarin deze wordt geplaatst. De bepalingen van de rijkswet vinden toepassing voor belastingjaren en tijdvakken die aanvangen op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin deze rijkswet in werking is getreden. Met betrekking tot aan de bron geheven belastingen vinden de bepalingen van de regeling toepassing voor betalingen die zijn gedaan op of na 1 januari van het kalenderjaar dat volgt op het kalenderjaar waarin deze rijkswet in werking is getreden.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij