

NLF 2023/1097

Wijzigingswet Belastingregeling Nederland Curaçao (BRNC)

MvF 28 april 2023

SAMENVATTING

Tussen Nederland en Curaçao is sinds 1 december 2015 de Belastingregeling Nederland Curaçao (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 OESO-Modelverdrag.

De in dit wetsvoorstel voorgestelde wijzigingen van de BRNC omvatten onder andere de maatregelen waarvan in de 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 Purpose Test (PPT) (artikel 22) en de toegang tot de onderlingoverlegprocedure (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.

NOOT

De Belastingregeling Nederland Curaçao (BRNC) regelt sinds 2015 de onderlinge relatie tussen Nederland (inclusief het Caribische deel van Nederland) en Curaçao. Hoewel de BRNC formeel een Rijkswet is, bezit het de kenmerken van een verdrag. In de memorie van toelichting bij het onderhavige wetsvoorstel is nadrukkelijk aangegeven dat de BRNC gebaseerd is op het OESO-Modelverdrag. Door nauw aan te sluiten bij de tekst van het OESO-Modelverdrag wordt ook het OESO-commentaar bij deze tekst relevant en dit is van belang voor de uitleg van de bepalingen.

Aanleiding voor het onderhavige wijzigingsvoorstel is tweeledig. Ten eerste zijn in beide landen fiscale wijzigingen geweest, waardoor de BRNC op enkele onderdelen aansluiting met de nationale belastingstelsels mist. Daarom is in het wetsvoorstel een regeling geïntroduceerd over de toepassing van de BRNC bij beleggingsfondsen en is het begrip pensioenfonds uitgebreid tot lichamen die ten behoeve van pensioenfondsen beleggingsactiviteiten ondernemen. In de toelichting bij de wijziging van de BRNC wordt dit verder verduidelijkt.

Ten tweede wordt met het wijzigingsvoorstel beoogd de BRNC in lijn te brengen met de internationale ontwikkelingen, in het bijzonder de minimumstandaarden van het BEPS-project (Base Erosion and Profit Shifting) van de OESO. Dit betreft de titel en de considerans, het opnemen van een algemene antimisbruikbepaling en de toegang tot de onderlingoverlegprocedure.

Het is nogal merkwaardig dat de BRNC in lijn met de BEPS-minimumstandaarden gewijzigd wordt. Naar mijn oordeel behoeft de BRNC geenszins aan de OESO-standaarden te voldoen omdat de BRNC geen verdrag is, maar een Rijkswet. De OESO-minimumstandaarden gelden voor belastingverdragen tussen staten. Hoe het Koninkrijk de onderlinge relaties *binnen* het Koninkrijk regelt, is een interne aangelegenheid.

De preambuletekst

Terecht plaatst de Raad van Advies (RvA) kanttekeningen bij de aanpassing van de preambuletekst van de BRNC. Immers, de considerans zoals deze luidt bij de totstandkoming van de regeling kan nadien niet worden gewijzigd.¹ Dit is slechts anders als het ongewijzigd laten van de considerans uit oogpunt van goede regelgeving niet tot aanvaardbare resultaten zou leiden. De RvA spreekt in dit kader bovendien zijn twijfels uit over de effectiviteit van de aanpassing van de considerans: 'Hoewel de aanpassing in dit voorstel van rijkswet zichtbaar en toegelicht is, zal de aangepaste considerans van de BRNC op wetten.nl bij de BRNC niet zichtbaar worden', aldus de RvA. Toch houdt de staatssecretaris van Financiën vast aan de aanpassing van de considerans 'in verband met de noodzaak om te voldoen aan de minimumstandaard zoals die in het kader van het BEPS-project is ontwikkeld'. De motivering van de staatssecretaris is summier en overtuigt niet. Het lijkt erop – of dat zo is moet ik in het midden laten – dat de staatssecretaris de kwalificatie van de BRNC als Rijkswet miskent. Anders dan de staatssecretaris, meen ik dat de noodzaak voor aanpassing van de preambuletekst van de BRNC er in het geheel niet is. Dat geldt eveneens voor de introductie van de minimumbezitsperiode van 365 dagen in artikel 10 en de vervanging van de huidige antimisbruikbepaling in artikel 22. Op dat laatste ga ik hieronder nog nader in.

Antimisbruikbepalingen

De huidige BRNC bevat al een groot aantal antimisbruikbepalingen. Zo is in het dividendartikel een gedetailleerde *limitation on benefits*-regeling (LOB-bepaling) opgenomen waardoor enkel pensioenfondsen en bepaalde gekwalificeerde lichamen toegang tot deze bepaling hebben. Daarnaast biedt het huidige artikel 22 BRNC specifieke antimisbruikbepalingen ter bestrijding van fraude, misbruik en oneigenlijk gebruik, zoals het leerstuk van de wetsontduiking: *fraus legis*. Weliswaar richt *fraus legis* zich niet op verdragssituaties, maar dat levert voor de BRNC geen enkel probleem op aangezien de BRNC een Rijkswet is en geen verdrag. Bovendien heeft de Hoge Raad *fraus legis* ook op de Belastingregeling voor het Koninkrijk (BRK, de voorloper van de BRNC) van toepassing verklaard.² Het voordeel van *fraus legis* in de BRNC is dat dit leerstuk op basis van jurisprudentie een aanzienlijke mate van rechtszekerheid biedt over de reikwijdte ervan. Daar komt bij dat binnen het Koninkrijk voldoende ervaring is opgedaan met toepassing van dit leerstuk. Daarom is het buitengewoon merkwaardig dat in de BRNC de huidige antimisbruikbepalingen worden vervangen door een nieuwe algemene anti-ontgaansbepaling: de *Principal Purpose Test* (PPT). De PPT is qua opzet vergelijkbaar met *fraus legis*, maar gaat gepaard met veel rechtsonzekerheid. Dit komt omdat de PPT gebruikmaakt van open normen.

1 Zie aanwijzing 6.7 van de Aanwijzingen voor de regelgeving (AR) en de toelichting op die aanwijzing, alsmede aanwijzing 3.53, aanhef en onderdeel b, AR en de toelichting daarop.

2 HR 28 juni 1989, 25.451, ECLI:NL:HR:1989:BH7443 en HR 18 mei 1994, 28.293, ECLI:NL:HR:1994:ZC5671.

Wel voorziet het wetsvoorstel in twee aanvullende bepalingen om aan deze rechtsonzekerheid tegemoet te komen, maar uitvoeringstechnisch zal dat niet eenvoudig zijn.

De MAP-procedure

Een van de aanvullende bepalingen van de PPT betreft de verplichting van autoriteiten van verdragslanden – bij het invoeren van de PPT – eerst met elkaar in overleg te treden. Volgens de memorie van toelichting kan een belastingplichtige een onderlingoverlegprocedure starten met eventuele arbitrage van artikel 24, de zogeheten *mutual agreement procedure* (MAP). De mogelijkheid van een bindende arbitrage van artikel 24 betreft overigens een ‘zware’ overlegprocedure. Het betreft namelijk een verplichte en bindende arbitrage voor gevallen waarin de belastingheffing in strijd met het verdrag niet of niet volledig in de onderlingoverlegprocedure is weggenomen. Het ligt meer voor de hand om in de BRNC alleen de algemene onderlingoverlegprocedure open te stellen. Een MAP-procedure legt een behoorlijk beslag op de zeer beperkte uitvoeringscapaciteit van Curaçao, terwijl de noodzaak om een MAP-procedure in de onderhavige Rijkswet op te nemen ontbreekt.

Afronding

Het bevreemdt mij dat in het wetsvoorstel niet is overwogen om de belastingheffing in verband met erfrecht en schenking te regelen. De voorloper van de BRNC, de BRK, bevatte een dergelijke regeling. Dit is bij de aanpassing van de BRK in de BRNC (2015) verdwenen, met uitzondering van de woonplaatsfictie ter zake van Nederlandse schenk- en erfbelasting van artikel 28. Een consequentie is dat situaties waarbij sprake is van een Nederlandse erflater met onroerende zaken in Curaçao niet is geregeld. Dat is uitermate betreurenswaardig.

dr. mr. G.D. Rekwest
University of Curaçao

BRON

Wijzigingswet Belastingregeling Nederland Curaçao (BRNC)