



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Estate planning in het kader van de Belastingregeling Nederland Curaçao

Vrijmoed, M.F.; Sonneveldt, F.

### Citation

Vrijmoed, M. F., & Sonneveldt, F. (2016). Estate planning in het kader van de Belastingregeling Nederland Curaçao. *Fbn: Fiscale Berichten Voor Het Notariaat*, 28(2). Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/71536>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Leiden University Non-exclusive license](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/71536>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).



## Estate planning in het kader van de Belastingregeling Nederland Curaçao

### Fiscale Berichten voor het Notariaat 2016/02

Belastingjaar/tijdvak	
Wetsartikelen	
Auteur	Vrijmoed, mr. M.F. Sonneveldt, F.
Jaargang	28
Publicatiedatum	29-02-2016
Afleveringsnummer	2
Artikelnummer	6
Samenvatting	In deze bijdrage wordt aandacht besteed aan de per 1 december jongstleden in werking getreden Belastingregeling Nederland Curaçao (hierna BRNC). De focus ligt daarbij op de schenk- en erfbelasting en wij geven een overzicht van de schenk- en erfbelastingverhoudingen tussen enerzijds het Europese deel van Nederland en anderzijds Curaçao, Sint Maarten, Aruba en de BES-eilanden (Bonaire, Saba en Sint Eustatius). Ter afsluiting zal een aantal overige wijzigingen van de BRNC worden belicht.
ISSN	0925-6822

### 1. Inleiding

Op 10 oktober 2010 zijn de Nederlandse Antillen opgeheven en zijn Curaçao en Sint Maarten autonome landen geworden binnen het Koninkrijk der Nederlanden. Bonaire, Saba en Sint Eustatius zijn sindsdien bijzondere gemeenten binnen het Koninkrijk der Nederlanden geworden. Aruba was reeds een autonoom land. Sinds 1965 worden de fiscale verhoudingen tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan van belasting tussen de landen van het Koninkrijk geregeld door de Belastingregeling voor het Koninkrijk (hierna BRK). In 2009 hebben de eerste gesprekken plaatsgevonden over vervanging van de BRK. Deze gesprekken vonden plaats mede in het licht van de (destijds voorgenomen) opheffing van de Nederlandse Antillen in 2010 en het verouderde karakter van de BRK.

De BRK wordt opgevolgd door drie bilaterale regelingen om de fiscale verhoudingen tussen Nederland en Curaçao, Nederland en Sint Maarten en Nederland en Aruba te regelen. Vanwege de staatkundige verhoudingen zijn de bilaterale regelingen rijkswetten. Deze wetten zullen echter qua structuur, doel, inhoud en bewoordingen in grote mate vergelijkbaar zijn met belastingverdragen.

Voor de BES-eilanden is op 1 januari 2011 een nieuw belastingstelsel ingevoerd. Per 5 maart 2011 is, met terugwerkende kracht tot 1 januari 2011, in de verhouding tussen het Europese deel van Nederland en de BES-eilanden de Belastingregeling voor het land Nederland van toepassing.

Nederland en Sint Maarten hebben op 9 juli 2014 een akkoord bereikt over een nieuwe bilaterale regeling ter voorkoming van dubbele belasting tussen beide landen. De BES-eilanden vallen binnen de reikwijdte van de regeling. Het wetsvoorstel Belastingregeling Nederland Sint Maarten (hierna BRNSM) is op 21 augustus 2015 ingediend en is door de Eerste Kamer goedgekeurd op 22 december 2015. Op 13 januari jongstleden is de BRNSM in het *Staatsblad* geplaatst. De BRNSM treedt in werking met ingang van 1 maart 2016. De bepalingen van de BRNSM zullen toepassing gaan vinden voor belastingjaren en belastingtijdvakken die aanvangen of, in geval van aan de bron geheven belastingen, voor betalingen die zijn gedaan op of na 1 januari 2017.

In de verhouding tussen Nederland en Curaçao is per 1 december 2015 jongstleden de BRNC in werking getreden. Onder Nederland wordt verstaan het Europese deel van Nederland en de BES-eilanden. De BRK is sinds 1 december 2015 voor de schenk- en erfbelasting in deze verhouding niet langer van toepassing. De BRNC is voor periodieke belastingen van toepassing voor belastingjaren en belastingtijdvakken die aanvangen of, in geval van aan de bron geheven belastingen, voor betalingen die zijn gedaan op of na 1 januari 2016. Er is in de BRNC wel voorzien in enkele overgangsmaatregelen, onder andere voor Nederlanders die vóór 5 juni 2014 reeds inwoner waren van Curaçao. In de volgende paragraaf staan wij hier uitgebreider bij stil.

### 2. Waarborging nationale schenk- en erfbelasting bij emigratie naar Curaçao

De voor de estate planning meest in het oog springende wijziging die is opgenomen in de BRNC is de aanpassing van de waarborging van de nationale schenk- en erfbelasting in geval van een emigratie naar Curaçao.

Een Nederlander die vanuit het Europese deel van Nederland emigreert, wordt op basis van de woonplaatsfictie van de Successiewet 1956 geacht nog tien jaar inwoner van Nederland te zijn voor de heffing van schenk- en erfbelasting (artikel 3, lid 1, Successiewet 1956). Deze termijn werd onder de BRK (artikel 29) voor de schenkbelasting verkort tot één jaar.

Voor de erfbelasting werd de tienjaarstermijn geheel buiten werking gesteld in de BRK, behalve voor in Nederland gelegen onroerende zaken en ander vermogen dat tot een binnen Nederland aangehouden vaste inrichting behoorde op grond van artikel 27 BRK. Ten aanzien van laatstgenoemde goederen, behield Nederland het heffingsrecht. Speelde de casus zich af voor 2010 dan kon op grond van vorenstaande methodiek, binnen tien jaar na emigratie schenkings- en successierecht geheven worden ten aanzien van de hiervoor genoemde goederen. Na het verstrijken van de tienjaarstermijn bestond voor Nederland de mogelijkheid op grond van het situsbeginsel recht van overgang te heffen.

Vanaf 2010 kan Nederland na het verstrijken van de tienjaarstermijn deze toewijzing van artikel 27 BRK niet effectueren, daar Nederland – geheel tegen de internationale uitgangspunten in – niet langer het situsbeginsel als aanknopingspunt van heffing in de Successiewet 1956 hanteert.

Vanaf 1 december 2015 wordt onder de BRNC de termijn van de woonplaatsfictie verkort tot vijf jaar voor zowel de schenk- als erfbelasting (artikel 28 BRNC). Gedurende deze vijf jaar kan Nederland onverkort schenk- en erfbelasting heffen, daarna niet meer. Dit vloeit voort uit het feit dat de BRK in de verhouding tussen Nederland en Curaçao niet langer van toepassing is en de schenk- en erfbelasting buiten de materiële werkingsfeer van de BRNC vallen. De BRNC bevat derhalve geen toewijzingsbepalingen voor deze heffingen. Het is niet ondenkbaar dat in deze vijfjaarstermijn sprake zal zijn van dubbele heffing van schenk- en/of erfbelasting. Curaçao heft immers successiebelasting, welke heffing zich tevens op schenkingen richt, op grond van de Successiebelastingverordening 1908 ingeval vermogen door een erfgenaam, legataris of begiftigde van een inwoner van Curaçao wordt verkregen. Een dergelijke dubbele belastingheffing wordt niet geregeld door de BRNC. Nederland zal dan evenwel eenzijdig voorkoming verlenen voor de op Curaçao geheven successiebelasting (artikel 48 jo. artikel 51 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001).

Een en ander betreft ten opzichte van het verleden een uitbreiding van de mogelijkheden voor Nederland om het nationale heffingsrecht op grond van de woonplaatsfictie voor de schenk- en erfbelasting te effectueren. In de BRNC is daarom een overgangsregeling opgenomen voor emigranten vanuit het Europese deel van Nederland die vóór 5 juni 2014 reeds inwoner waren van het andere land (artikel 31). Op grond van deze overgangsregeling blijven voor deze emigranten de termijnen van de BRK gelden, dat wil zeggen een verkorting van de woonplaatsfictie tot één jaar voor de schenkbelasting. Daarnaast is de woonplaatsfictie voor de erfbelasting op hen niet van toepassing.

### 3. Waarborging nationale schenk- en erfbelasting bij emigratie naar Sint Maarten, Aruba en de BES-eilanden

Voor Nederlanders die vanuit het Europese deel van Nederland naar Sint Maarten emigreren zal onder de BRNSM een zelfde regeling gelden als in de BRNC, waarbij de tienjaarstermijn van de woonplaatsfictie zal worden verkort tot vijf jaren. Net als de regeling met Curaçao, bevat de BRNSM geen bepalingen aangaande dubbele schenk- en of erfbelasting. Indien Sint Maarten op grond van de Successiebelastingverordening 1908 binnen vijf jaar na emigratie successiebelasting heft, welke heffing zich tevens tot schenkingen uitstrekt, zal Nederland eenzijdig voorkoming verlenen voor de aldaar geheven successiebelasting (artikel 48 jo. artikel 51 Besluit voorkoming dubbele belasting 2001).

Ook in de BRNSM is voorzien in een overgangsregeling waardoor de termijnen van de BRK voor bepaalde emigranten blijven gelden. De overgangsregeling is van toepassing indien de Nederlandse emigrant vóór 21 augustus 2015 in Sint Maarten woonde.

In de verhouding tussen Nederland en Aruba geldt tot op heden nog de BRK met de daaruit voortvloeiende gevolgen ten aanzien van de woonplaatsfictie, te weten een verkorting van de tienjaarstermijn tot één jaar voor de schenkbelasting en de niet-toepasselijkheid van de tienjaarstermijn voor de erfbelasting, uiteraard met de eerder behandelde uitzondering van artikel 27 BRK.

In de verhouding tussen het Europese deel van Nederland en de BES-eilanden geldt bij emigraties dat de tienjaarstermijn onverkort van toepassing is.

Het vorengaande is in de volgende paragraaf schematisch weergegeven.

#### 4. Overzicht tienjaarstermijn bij emigratie vanuit (het Europese deel van) Nederland

	Beperking tienjaarstermijn Nederlandse Successiewet 1956?	Schenk- en erfbelasting nieuw woonland	Overgangsrecht
Nederland - Aruba	BRK: tienjaarstermijn verkort tot één jaar voor de schenkbelasting. NL verleent voorkoming op grond van de BRK. De tienjaarstermijn wordt buiten werking verklaard voor de erfbelasting, behalve voor in Nederland gelegen goederen in de zin van artikel 27 BRK	Ja, op grond van de Arubaanse Landsverordening Successiebelasting 1990	Niet van toepassing
Nederland - Curaçao	Tot 1 december 2015: BRK van toepassing (zie NL - Aruba). NL verleende voorkoming op grond van de BRK. Vanaf 1 december 2015: tienjaarstermijn verkort tot vijf jaar. NL verleent eenzijdig voorkoming op grond van Bvdb 2001	Ja, op grond van de Successiebelastingverordening 1908	In geval van een emigratie vóór 5 juni 2014 wordt de tienjaarstermijn verkort tot één jaar voor de schenkbelasting. De tienjaarstermijn wordt buiten werking verklaard voor de erfbelasting
Nederland - Sint Maarten	Tot inwerkingtreding BRNSM: BRK van toepassing (zie NL - Aruba). NL verleent voorkoming op grond van de BRK. Vanaf 1 maart 2016: tienjaarstermijn verkort tot vijf jaar. NL verleent eenzijdig voorkoming op grond van Bvdb 2001	Ja, op grond van de Successiebelastingverordening 1908	In geval van een emigratie vóór 21 augustus 2015 wordt de tienjaarstermijn verkort tot één jaar voor de schenkbelasting. De tienjaarstermijn wordt buiten werking verklaard voor de erfbelasting
Nederland - BES	Tienjaarstermijn onverkort van toepassing	Nee, op de BES-eilanden wordt geen schenk- of erfbelasting geheven, wel overdrachtsbelasting bij schenking en vererving van onroerende zaken	Niet van toepassing

#### 5. Overige wijzigingen BRNC

Naast de hiervoor besproken wijzigingen ten aanzien van de waarborging van de nationale schenk- en erfbelasting en het bijbehorende overgangsrecht, zijn in de BRNC veel andere noemenswaardige wijzigingen verwerkt ten opzichte van de BRK. Een aantal van de relevante wijzigingen wordt hierna vermeld.

#### Artikel 1 BRNC: toepassingsbereik

Een aantal lichamen die zijn vrijgesteld van belastingheffing worden uitgesloten van bepaalde voordelen van de BRNC.

### **Artikel 3 BRNC: algemene begripsomschrijvingen**

De BES-eilanden vallen binnen de reikwijdte van de BRNC.

### **Artikel 4 BRNC: inwonerschap**

Indien sprake is van een lichaam met een dubbele woonplaats – zoals het geval is indien een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap die haar feitelijke leiding op Curaçao heeft – is niet langer de feitelijke leiding de bepalende factor voor het vaststellen van de woonplaats. In de BRK was dat wel het geval, echter niet indien een anti-misbruikbepaling van toepassing was. Dit kon onder andere aan de orde zijn indien de doorslaggevende reden voor het verplaatsen van de feitelijke leiding gelegen was in het onmogelijk maken van de heffing van dividendbelasting. Daarentegen zal thans onder de BRNC in onderling overleg tussen Nederland en Curaçao worden vastgesteld wat de woonplaats van deze vennootschap is. Daarbij is de feitelijke leiding uiteraard relevant. De bepaling is echter bedoeld om een fiscaal geïndiceerde zetelverplaatsing tegen te gaan. Daarom zal ook het motief van de zetelverplaatsing bij vaststelling van 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. Curaçao en Nederland zijn, bij ongewijzigde feiten en omstandigheden, voor bestaande gevallen wel voornemens uit te blijven gaan van het inwonerschap zoals dat onder de BRK gold om ten aanzien van deze gevallen geen wijziging in behandeling teweeg te brengen.

Een andere relevante wijziging is dat de BRNC een speciale bepaling bevat over kwalificatieverschillen van een lichaam tussen de landen. Als hoofdregel geldt dat de landen in onderling overleg treden als sprake is van een dergelijk kwalificatieverschil (bijvoorbeeld ten aanzien van de Stichting Particulier Fonds) en dit kwalificatieverschil leidt tot dubbele belastingheffing of dubbele vrijstelling. De regeling is vrij uitgebreid geworden omdat voor een aantal situaties, waarbij sprake is van een kwalificatieverschil, is vastgelegd hoe de BRNC moet worden toegepast. Voor deze gevallen is geen onderling overleg meer nodig.

### **Artikel 10 BRNC: dividenduitkeringen**

#### **Deelnemingsdividenden**

Indien sprake is van deelnemingsdividenden, is het bronland niet toegestaan om een bronheffing (zoals dividendbelasting) in te houden. Aangezien deze bepaling oneigenlijk gebruik zou kunnen oproepen, zijn aan deze bepaling strenge voorwaarden verbonden. Het voordeel wordt uitsluitend aan bepaalde kwalificerende (rechts)personen verleend. Indien niet aan deze voorwaarden wordt voldaan, mag het bronland maximaal 15% bronheffing inhouden. Onder de BRK was dit tarief 8,3%. Tot en met eind 2019 geldt een overgangsmaatregel voor niet-kwalificerende rechtspersonen op grond waarvan het tarief voor deelnemingsdividenden 5% belooft (artikel 30 BRNC).

#### **Dividenduitkering aan aanmerkelijkbelanghouder**

In de BRNC is, evenals in de BRK, een zogenoemd 'aanmerkelijkbelangvoorbehoud' opgenomen. In het kort houdt dit voorbehoud in dat gedurende een bepaalde tijd na een emigratie van een aanmerkelijkbelanghouder, het voormalige woonland zijn nationale heffingsrecht behoudt over dividenden (en vermogenswinsten; zie volgende paragraaf) uit dit aanmerkelijk belang. Onder de BRK gold een termijn van vijf jaar. De termijn is in de BRNC verlengd naar tien jaar na emigratie en omvat de dividenden en vermogenswinsten die door de geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder worden gerealiseerd in die periode zolang een conserverende aanslag openstaat. Voor emigranten die vóór 5 juni 2014 in het andere land woonachtig waren, blijft de oude termijn van de BRK gelden (artikel 32 BRNC).

#### **Artikel 13 BRNC: vervreemding door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouder**

Het aanmerkelijkbelangvoorbehoud heeft zoals hiervoor reeds opgemerkt voorts betrekking op vervreemdingswinsten gerealiseerd door geëmigreerde aanmerkelijkbelanghouders, zolang een conserverende aanslag openstaat. Dubbele heffing wordt voorkomen omdat het nieuwe woonland in principe bij binnenkomst de kostprijs van de aandelen op de waarde in het economisch verkeer stelt (de zogenoemde 'step-up').

Voor emigranten die vóór 5 juni 2014 in het andere land woonachtig waren, blijft de oude termijn van de BRK gelden (artikel 32 BRNC).

#### **Artikel 17 BRNC: pensioenen en lijfrenten**

Het heffingsrecht over periodieke uitkeringen uit pensioenen (behalve als die betrekking hebben op overheidsfuncties) en lijfrenten wordt in artikel 17 van de BRNC toegewezen aan het woonland. Het bronland behoudt evenwel een 15% heffingsrecht. De beperking tot 15% geldt niet ingeval het karakter van de uitkering niet periodiek is, zoals bijvoorbeeld in geval van een afkoop van pensioen. In dat geval wordt het bronland niet beperkt en mag het zijn nationale belastingheffing volledig effectueren.

Daar het heffingsrecht naar het bronland kan verschuiven ten opzichte van de BRK, is in artikel 29 van de BRNC bepaald dat voor emigranten die vóór 5 juni 2014 in het andere land woonachtig waren en waarvan het pensioen reeds was ingegaan, voor periodieke betalingen de oude regels van de BRK blijven gelden (uitsluitende woonlandheffing).

Wij merken op dat de BRNSM in grote mate vergelijkbaar is met de BRNC. Naar verwachting zal de Belastingregeling Nederland Aruba eveneens grote gelijkenissen vertonen met de BRNC en de BRNSM.

### **6. Conclusie**

Onlangs is de BRNC in werking getreden. De BRNC regelt de fiscale betrekkingen tussen Nederland en Curaçao en treedt in de plaats van de BRK. De BRNC geldt niet voor de voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting, maar bevat wel twee wezenlijke bepalingen voor deze heffingen, te weten de artikelen 28 en 31. Artikel 28 bevat een beperking van de tienjaarstermijn van de woonplaatsfictie van artikel 3 van de Successiewet 1956, welke termijn voor zowel de schenk- als erfbelasting wordt beperkt tot vijf jaar. Ten opzichte van de situatie die gold onder de toepassing van de BRK is de beperking een uitbreiding van de heffingsmogelijkheden van Nederland. Onder de BRK kan Nederland de heffingsmogelijkheid op grond van de woonplaatsfictie namelijk nagenoeg niet effectueren. Nederland kon in de verhouding met Curaçao ingeval van een geëmigreerde Nederlander uitsluitend in Nederland gelegen onroerende zaken en ander vermogen indien dat tot een binnen Nederland aangehouden vaste inrichting behoorde op grond van artikel 27 BRK, in de heffing van schenk- en erfbelasting betrekken gedurende de tienjaarstermijn. Artikel 31 bevat een overgangsregeling voor personen die voor het tijdstip van aanbidding van het wetsvoorstel aan de Tweede Kamer (5 juni 2014) reeds in Curaçao woonden.

Op 1 maart 2016 treedt de BRNSM in werking die de fiscale betrekkingen regelt tussen Nederland en Sint Maarten. De BRNSM vertoont grote gelijkenis met de BRNC. Voor de schenk- en erfbelasting hebben de artikelen 28 en 31 uit de BRNC en de BRNSM een gelijke strekking. De overgangsregeling van de BRNSM geldt voor personen die daar vóór 21 augustus 2015 reeds woonden. Voor de voorkoming van dubbele schenk- en erfbelasting in de verhouding Nederland Curaçao respectievelijk Sint Maarten gaat het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 gelden.

Naast de gewijzigde waarborging van de Nederlandse tienjaarstermijn, bevat de BRNC een aantal belangwekkende wijzigingen ten opzichte van de BRK. Voor de estate planningpraktijk zijn met name de bepalingen rondom het aanmerkelijk belang en ten aanzien van pensioenen en lijfrenten vermeldenswaard. Ten slotte zal in de praktijk de gewijzigde bepaling aangaande de vaststelling van het inwonerschap van een lichaam met een dubbele woonplaats als ingrijpend ervaren kunnen worden.

*Mr. M.F. Vrijmoed*

*Belastingadviseur bij Mazars Private Clients*

*F. Sonneveldt*

Bron: [http://www.ndfr.nl/link/SDU\\_FBN022016\\_44976](http://www.ndfr.nl/link/SDU_FBN022016_44976)

Datum: 26-2-2016 15:39:09

Alle rechten voorbehouden. Alle auteursrechten en databankrechten van deze tekst worden uitdrukkelijk voorbehouden. Deze rechten berusten bij Sdu Uitgevers. Niets uit NDFR mag worden veeelvoudigd, opgeslagen in een geautomatiseerd gegevensbestand of openbaar gemaakt in enige vorm of op enige wijze, hetzij elektronisch,mechanisch, door fotokopieën, opnamen of enige andere manier, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.  
All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the publisher's prior consent.