



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Beslechting van transfer pricing geschillen

Djebali, N.

Citation

Djebali, N. (2012, June 7). *Beslechting van transfer pricing geschillen*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/19057>

Version: Not Applicable (or Unknown)

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/19057>

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

Cover Page



Universiteit Leiden



The handle <http://hdl.handle.net/1887/19057> holds various files of this Leiden University dissertation.

Author: Djebali, Nadia

Title: Beslechting van transfer pricing geschillen

Issue Date: 2012-06-07

HOOFDSTUK 3

De onderlinge overlegprocedure

3.1 Inleiding

Er bestaan diverse administratieve benaderingen voor het oplossen van geschillen tussen staten en belastingplichtigen over verrekenprijzen. Op internationaal niveau worden twee procedures als zodanig erkend en hebben een verdragsrechtelijke basis gekregen. Het betreft de onderlinge overlegprocedure (in internationaal verband ook wel aangeduid als de 'mutual agreement procedure' of de 'procedure amiable') en de arbitrageprocedure. De procedures bestrijken een later stadium in het proces van belastingheffing dan de APA-procedure, namelijk de fase na de oplegging van de aanslag vennootschapsbelasting door de competente inspecteur. Bij de vaststelling van die aanslag kan de inspecteur besluiten tot neer- dan wel opwaartse correctie van de door de belastingplichtige in zijn aangifte gehanteerde verrekenprijzen, indien hij van mening is dat die prijzen niet zijn vastgesteld overeenkomstig het arm's length beginsel zoals opgenomen in artikel 8b, lid 1, van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969. Indien deze zogenoemde primaire correctie na een gebruik van de nationale rechtsmiddelen geheel of gedeeltelijk in stand blijft, ontstaat voor de belastingplichtige het risico op meervoudige belastingheffing, te weten belastingheffing in de betrokken staten over hetzelfde belastingobject. De belastingplichtige is voor een gunstige afloop vooreerst afhankelijk van de medewerking van de andere staat. Wanneer die staat geheel dan wel gedeeltelijk instemt met de aard en de hoogte van de correctie en bereid is tot het treffen van een corresponderende correctie, zal het gevaar geheel dan wel gedeeltelijk zijn geweken. Deze correctie betreft het overeenkomstig aanpassen van de belastingverplichting van de gelieerde onderneming door de belastingadministratie van de tweede jurisdictie, waardoor de allocatie van de winst in overeenstemming is met de primaire correctie en geen meervoudige belastingheffing optreedt. Ingeval de andere staat zich niet (direct) bereid toont tot het maken van een corresponderende correctie, kan de onderlinge overlegprocedure mogelijkwerijs een uitkomst bieden waarbij staten met elkaar in overleg treden.

In dit hoofdstuk wordt de onderlinge overlegprocedure besproken. Hoofdstuk 3 is qua opzet nagenoeg gelijk aan hoofdstuk 2. Wederom zal ten behoeve van een goed begrip van de vormgeving van het onderling overleg tussen de staten alvorens met de bespreking van de procedure wordt aangevangen, aandacht worden besteed aan achtergrond, rechtsbasis, reikwijdte en doelstelling van het

onderling overleg (zie par. 3.2 t/m 3.4). In dit kader komen achtereenvolgens aan bod de ontwikkeling van onderling overleg in transfer pricing geschillen (zie par. 3.2), de nationale en supranationale regelgeving (zie par. 3.3.1 t/m 3.3.3), het type onderling overleg en tot slot de corresponderende correctie in de tweede jurisdictie (zie par. 3.4.1 t/m 3.4.3).

De kern van hoofdstuk 3 wordt gevormd door paragraaf 3.5 waarin de onderlinge overlegprocedure zal worden uiteengezet in de verschillende fasen en de formeel- en materieelrechtelijke aspecten ervan.

In de bijlagen wordt een overzicht geboden van de op nationaal en internationaal niveau met de procedure behaalde resultaten en de aanwezige uitvoeringspraktijken (zie hoofdstuk 1, par. 1.3, deelvragen I en II en hoofdstuk 7, par. 7.3). Allereerst zal aandacht worden besteed aan de cijfers van de Nederlandse praktijk waarna die van de praktijken van Duitsland, Japan en de Verenigde Staten van Amerika aan bod komen, in welk kader ook procedureel beleid schematisch wordt weergegeven (zie de bijlagen 1 t/m 4). Tot slot worden weergegeven de door de Europese Unie en de Organisatie van Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) gepubliceerde statistieken (zie de bijlagen 5 en 6).

3.2 **Achtergrond: Ontwikkeling van onderling overleg in transfer pricing geschillen**

De regeling voor onderling overleg is een beproefd instrument om grensoverschrijdende geschillen over de toepassing van belastingverdragen op een vriendschappelijke wijze te beslechten. De regeling kan onder meer worden gebruikt om dubbele belasting die zou kunnen voortvloeien uit een correctie van verrekenprijzen, ongedaan te maken (vergelijk par. 4.29 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Onderling overleg kent van oudsher evenwel een bredere reikwijdte; naast de beslechting van het individuele geschil kan de regeling ook uitkomst bieden indien tussen staten in meer algemene zin meningsverschillen bestaan omtrent de uitlegging of toepassing (van bepaalde artikelen) van het belastingverdrag. Indien de procedure op individuele basis wordt toegepast, dat wil zeggen in gang wordt gezet door de betrokken belastingplichtige met betrekking tot een specifiek geschil, bijvoorbeeld een transfer pricing conflict, spreekt men ook wel van de 'specific' onderlinge overlegprocedure (zie par. 3.4.2).¹ Dit type onderling overleg is in 1961 door het toenmalig Fiscaal Comité van de OESO voorgesteld en is uiteindelijk neergelegd in artikel 25, lid 1, van het modelverdrag dat luidde: *'Where a resident of a Contracting State considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with this Convention, he may, notwithstanding the remedies*

1. Lees over de verschillende typen van onderling overleg onder meer M.J. Ellis c.s., *The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention*, MBB 1980/11, blz. 265 e.v.

*provided by the national laws of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident.*²

Artikel 25 van het OESO-modelverdrag en het bijbehorende commentaar hebben model gestaan voor vergelijkbare verdragsbepalingen die tussen staten op bilateraal niveau zijn overeengekomen. Deze regelingen konden worden ingezet bij transfer pricing geschillen, zij het dat zij doorgaans weinig of geen regelgeving bevatten voor wat betreft de uitvoering van de procedure. Procedureregels zijn van belang voor een efficiënte en effectieve beslechting van transfer pricing geschillen, temeer daar die geschillen veelal gecompliceerde, rekentechnische materie behelzen en een internationaal bereik kennen. Een meer toegepaste procedure was in de loop der tijd dan ook gewenst. Dit was niet slechts zo vanwege het ontbreken van een uiteenzetting van de procedurele fasen (de verschillende materieel- en formeelrechtelijke aspecten) en derhalve van een inzichtelijk pad voor staten en belastingplichtigen om de geschillen tot een goed einde te brengen. Ook het vrijblijvende karakter van de onderlinge overlegprocedure (staten zijn geenszins tot een resultaat verplicht, zie hierna par. 3.5.4) maakte dat een specifiekere en dwingender vormgeving geboden was.

Het ontbreken van een duidelijk procedureel verloop en het vrijblijvende karakter van de onderlinge overlegprocedure, hebben uiteindelijk tot een herpositionering van de procedure op zowel Europees als breder internationaal niveau geleid. Een belangrijke verandering in het wezen van de regeling voor onderling overleg kwam begin jaren negentig met het sluiten van het Europese Arbitrageverdrag door de lidstaten, welk verdrag uiteindelijk in werking is getreden op 1 januari 1995.³ Met dit verdrag ontstond een nieuw internationaal traject voor de beslechting van transfer pricing geschillen. Artikel 6 van het verdrag bevat een regeling voor onderling overleg. Deze regeling kent in principe dezelfde uitgangspunten als die van het OESO-modelverdrag, zij het dat de Europese variant vanaf het ontstaan daarvan is gekoppeld aan de arbitrageprocedure en als zodanig voornamelijk een voorfase in de beslechting beoogt te zijn. Indien de onderlinge overlegprocedure van het Arbitrageverdrag geen oplossing biedt, dan zal de arbitrageprocedure volgen. Deze koppeling maakt dat de overlegprocedure niet meer op zichzelf wordt ingezet, maar als de voorfase van internationale arbitrage. Het idee is dat staten met een finale beslechting door arbiters als stok achter de deur, sneller geneigd zullen zijn het conflict tot een goed einde te brengen. Hier staat tegenover dat onderling overleg als onafhankelijk beslechtingsinstrument in dit format minder tot zijn recht komt en dat de procedure meer ten dienste van arbitrage functioneert. Deze herpositionering van de onderlinge overlegprocedure is mede onder invloed van de toenemende aandacht die in de verschillende landen aan de

2. Zie het Rapport van het Fiscaal Comité van de OESO, 'The Elimination of Double Taxation', 1961. Zie over de historie van deze OESO-bepaling onder meer G. Lindencrona en N. Mattson, *Arbitration in Taxation*, Kluwer, Deventer 1981, blz. 47 e.v., J.C. Prast-Ragetli, Ontwikkelingen rond de mutual agreement procedure. Arbitrage?, MBB 1989/2, blz. 362 e.v. en F.A. Engelen en F.P.G. Pötgens, *Mutual agreements* (Fiscale Brochures), Fed, Deventer 2000, blz. 18 e.v.
3. Trb. 1990, 173 en 1997, 260.

transfer pricing materie is geschonken, in gelijke zin voortgegaan. De arbitrageprocedure heeft meer en meer aan invloed gewonnen als definitief beslechtsingsinstrument. Na de totstandkoming van het Arbitrageverdrag zijn verschillende staten op bilateraal niveau arbitragebepalingen overeengekomen, waarbij bedoelde koppeling is ingevoerd. Staten onderkennen de kracht van internationale arbitrage en de zekerheid die belastingplichtigen aan dit traject ontleen. Voor zover het Arbitrageverdrag de bilaterale verhoudingen niet reeds bestreek, ging ook Nederland over tot het sluiten van arbitragebepalingen met verdragspartners. Nederland heeft met circa tachtig landen belastingverdragen gesloten en heeft tot doel dit netwerk uit te breiden en te verbeteren.⁴ Alle belastingverdragen die Nederland gesloten heeft, bevatten een bepaling op grond waarvan Nederland in onderling overleg kan treden met de andere staat (zie par. 3.3.2.3). Het verdragsbeleid is er sinds het midden van de negentiger jaren van de vorige eeuw mede op gericht om een arbitragebepaling in de belastingverdragen op te nemen als sluitstuk van de onderlinge overlegprocedure.⁵ Het zijn met name de recentere verdragen die een arbitragebepaling bevatten, met uitzondering van de verdragen gesloten met de EU-lidstaten daar zij immers onder het toepassingsbereik van het Arbitrageverdrag vallen. De koppeling van onderling overleg aan arbitrage is met de toevoeging van de arbitragebepaling in 2008 aan het OESO-modelverdrag voorts ook op dit supranationale niveau aanwezig,⁶ zij het dat de regeling voor onderling overleg zijn onafhankelijk karakter deels heeft behouden. De overgang van onderling overleg naar internationale arbitrage is in die regeling namelijk afhankelijk gemaakt van de goedkeuring van de belastingplichtige en derhalve minder vanzelfsprekend (zie hoofdstuk 4, par. 4.5.3).

Geconcludeerd kan worden dat in de afgelopen twintig jaren de onderlinge overlegprocedure onder invloed van de totstandkoming van verscheidene arbitrageregelingen een gedaanteverwisseling heeft ondergaan van een zelfstandige naar een voorprocedure. Arbitrage beoogt als zodanig een aanvulling op de overlegprocedure te zijn en dient uitdrukkelijk niet als alternatief voor die procedure.⁷ Verder is de regeling voor onderling overleg meer en meer aangelegd als instrument dat wordt ingezet door belastingplichtigen voor specifieke geschillen. Een ontwikkeling die ik tot slot wil noemen en waaruit deze specificering van het onderling overleg tevens volgt, betreft de nadere vormgeving van de procesgang. Hiervoor is genoemd dat het ontbreken van procedureregels aanleiding vormde voor staten de regeling voor onderling overleg verder vorm te geven. De regeling

4. Zie het Besluit Onderlinge overlegprocedures van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008, nr. IFZ2008/248M, V-N 2008/49.6.

5. Zie par. 2.17.1 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, gepubliceerd in V-N 2011/12.4. Zie ook hierna par. 3.3.2.3.

6. Zie het hieraan voorafgaande rapport van het Fiscaal Comité van de OESO, 'Article 25 – (Mutual agreement procedure) – Improving the resolution of tax treaty disputes', 2007, beschikbaar op de website <http://eur-lex.europa.eu>. Zie hierover tevens H. Ault en J. Sasseville, 2008 OECD Model: The New Arbitration Provision, Bulletin for International Taxation of the IBFD mei/juni 2009, blz. 208 e.v.

7. Vergelijk par. 46 van het OESO-rapport van 30 januari 2007 'Improving the resolution of tax treaty disputes'. Zie hierna par. 3.3.3.2.

heeft zich aldus ontwikkeld van een ruim opgezet systeem waarbij veel facetten werden opengelaten tot een gedetailleerde procesgang. Dit is terug te zien op internationaal niveau met de totstandkoming van de Europese gedragscode ter uitvoering van het Arbitrageverdrag in 2006 (zie hierna par. 3.3.3.1) en van de OESO-handleiding voor onderling overleg in 2007 (de zogenoemde 'MEMAP', zie hierna par. 3.3.3.2) en op nationaal niveau met de totstandkoming van het Besluit onderlinge overlegprocedures in 2008 (zie par. 3.3.2.2).⁸

3.3 Nationale en supranationale regelgeving

3.3.1 Algemeen

Voor de komende bespreking van de onderlinge overlegprocedure is het van belang om de toepasselijke regelgeving te bepalen. Onderzocht dient te worden wat de nationaal- en verdragsrechtelijke basis is voor de uitvoering van de procedure. Ten behoeve van een inzichtelijke verhandeling heb ik de bespreking van de regelgeving onderverdeeld in twee niveaus, te weten een nationaal en internationaal niveau (zie par. 3.3.2 en 3.3.3). De regelgeving op internationaal niveau is voorts opgesplitst naar die zoals vormgegeven door de Europese Unie (EU) (zie par. 3.3.3.1) en door de Organisatie van Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) (zie par. 3.3.3.2).

3.3.2 Nationaal niveau

3.3.2.1 *Besluiten Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001 en 11 augustus 2004*

Geschilbeslechting in transfer pricing behelst voor een belangrijk deel verdrags-toepassing.⁹ Nadere regelgeving op nationaal niveau is voor het voorzien in de door de verdragen toebedeelde heffingsbevoegdheid en ten behoeve van de uitvoeringstechnische aspecten van de verdragsregels zeker wel vereist. Begin 2001 heeft de Staatssecretaris van Financiën een achttal besluiten gepubliceerd dat uitvoering geeft aan de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-1999),¹⁰ onder meer aan de daarin neergelegde uitgangspunten voor de onderlinge overlegprocedure. Deze besluiten zijn in 2004 geactualiseerd en/of uitgebreid (zie hoofdstuk 2, par. 2.3.3.1, voor een weergave van de besluiten).

De nadruk zal bij de navolgende behandeling van de procesgang liggen op het Verrekenprijsbesluit van 30 maart 2001 en het daarin opgenomen beleid ter zake van de onderlinge overlegprocedure voor zover dit nog relevant is (zie hierna

8. Zie voor een totaaloverzicht D. Preshaw, *Developments within the OECD and the EU, Tax planning international transfer pricing* 2008/9, nr. 11, blz. 4-20.

9. Vergelijk P. Kavelaars, *Internationaal belastingrecht* (fed fiscale studiereserie, nr. 39), Kluwer, Deventer 2007, blz. 125.

10. De huidige versie van de OESO-Richtlijnen, te weten 1995-2010, was ten tijde van de publicatie van de besluiten in 2001 en 2004 nog niet van kracht. Zie hierna par. 3.3.3.2.

par. 2.3.3.2 inzake het Besluit Onderlinge overlegprocedures 2008). In hoofdstuk 3 van dit besluit, paragraaf 3.1 (par. 3.1.1 t/m 3.1.8), wordt de overlegprocedure besproken. De staatssecretaris heeft hierbij met name die aspecten eruit willen lichten die hun weerslag hebben op de Nederlandse uitvoeringspraktijk. Het betreft de adressering van het verzoek (par. 3.1.2), de termijn voor de indiening van het verzoek (par. 3.1.3), de samenloop van de bezwaar- en beroepsprocedure met de onderlinge overlegprocedure (par. 3.1.4), de mondelinge toelichting door de belastingplichtige (par. 3.1.6), de termijn voor het aanbrengen van een corresponderende correctie door middel van een ambtshalve vermindering van de aanslag (par. 3.1.7) en de verrekenprijscorrecties en heffings-/invorderingsrente (par. 3.1.8).

Naast het Verrekenprijsbesluit zullen nog enkele andere van de voornoemde besluiten van 2001 en 2004 aan de orde komen. Ik noem met name het Instelbesluit. Deze regeling ziet op de procestechnische kant van de behandeling van een verzoek tot onderling overleg (en eventueel arbitrage) door de Belastingdienst c.q. de directie Internationale Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën en de coördinatie die alsdan op landelijk niveau dient plaats te vinden.

3.3.2.2 *Besluit Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008*

Na de komst van de besluiten van 2001 en 2004 is het op nationaal niveau enige tijd stil gebleven. Gezien de ontwikkelingen die zich op Europees en OESO-niveau in de jaren 2006-2008 met de komst van een nieuw multilateraal verdrag, een vernieuwde OESO-modelbepaling en vernieuwde OESO-Richtlijnen voordeden (zie hierna par. 3.3.3) en gelet op de roep vanuit de transfer pricing praktijk om meer duidelijkheid voor wat betreft de nationale uitvoering, kon de Staatssecretaris van Financiën echter niet lang achterblijven met nader beleid inzake de transfer pricing procedures. Met name de onderlinge overlegprocedure leidde tot menige discussie onder meer voor wat betreft de samenloop met de nationale rechtsgang, het tijdschema en de rechtsgevolgen van dergelijke, internationale besprekingen voor het individuele geval en navolgende geschillen. Naarmate internationaal meer en meer handvatten werden geschapen om grensoverschrijdende transfer pricing geschillen voorspoedig op te lossen met behulp van een inzichtelijk beslechtsings-traject (denk aan het Arbitrageverdrag, zie hoofdstuk 4), ontstond voor de staatssecretaris meer en meer gedegen basis om aan deze roep gehoor te geven.

Op 29 september 2008 is het Besluit Onderlinge overlegprocedures, nr. IFZ2008/248M, Staatscourant 2008, 188,¹¹ gepubliceerd dat de onderlinge overlegprocedure op grond van een bilateraal belastingverdrag of het Arbitrageverdrag nader omschrijft. Doel van het besluit is om aan te geven hoe en wanneer belastingplichtigen de bijstand van de directie Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën (de Nederlandse bevoegde autoriteit) kunnen inroepen ten behoeve van de beslechting van een transfer pricing geschil. Voorts beoogt het besluit

11. Zie V-N 2008/49.6.

inzichtelijk te maken hoe de onderlinge overlegprocedure precies verloopt en wat de rol van de belastingplichtige daarin is.¹² Het besluit biedt een overzicht van de onderlinge overlegprocedure en de verschillende stappen waaruit de procedure bestaat. Na een bespreking van de doelstelling en hoofdlijnen van het besluit in een inleidende paragraaf, volgt een gedetailleerde uiteenzetting inzake de verschillende aspecten van het onderling overleg. Het betreft achtereenvolgens (i) de indiening van een verzoek door de belastingplichtige om de procedure op te starten (par. 2), (ii) het tijdstip waarop de procedure door de Nederlandse bevoegde autoriteit mogelijkerwijs wordt opgestart (par. 3), (iii) de beoordeling van het verzoek door de betrokken staten (par. 4), (iv) het verder verloop van het onderling overleg (par. 5), (v) de uitkomst en de implementatie daarvan (par. 6), (vi) de gevolgen van een falend overleg/de eventuele start van internationale arbitrage (par. 7), (vii) de rechtsgevolgen (par. 8), en (viii) de relatie met andere procedures (bijvoorbeeld de APA-procedure) (par. 9).

De door de OESO in 2007 gepubliceerde handleiding voor de onderlinge overlegprocedure heeft aan het besluit ten grondslag gelegen (vergelijk par. 5.2 van het besluit). Zo ook het Europese Arbitrageverdrag en de bijbehorende gedragscode – lees: de daarin opgenomen regeling voor onderling overleg – welke eveneens dateren van voor de totstandkoming van het Besluit onderlinge overlegprocedures (respectievelijk 1995 en 2006). Alleen de herziene Europese Gedragscode dateert van latere datum, te weten 30 december 2009 (zie hierna par. 3.3.3.1).

3.3.2.3 Nederlands fiscaal verdragsbeleid

De nationale uitgangspunten voor internationaal fiscaal verdragsbeleid zijn neergelegd in het Nederlandse Standaardverdrag van 1987 (hierna: het NSV)¹³ en in de nadien verschenen aanvullende notities van respectievelijk 1996,¹⁴ 1998¹⁵ en 2011.^{16, 17} Artikel 26 van het NSV vormt de grondslag voor door Nederland in bilaterale belastingverdragen op te nemen regelingen voor onderling overleg. Het artikel komt welbeschouwd neer op de Nederlandse vertaling van artikel 25 van het OESO-modelverdrag 1977, met als enig verschil dat in het vierde artikellid niet,

12. Zie over de introductie van het besluit onder meer K.J.E. Bouman, C.J.E.A. Sporken en R.F. Slimmen, *Overlegprocedures, de Nederlandse aanpak*, WFR 2009/6797, blz. 131-138, T. Elshof, B. van der Kloek, *Transfer pricing and mutual agreement procedures*, *International transfer pricing journal* 2009/16, nr. 2, blz. 129-134, M. van Herksen, *The Netherlands issues new and innovative MAP decree*, *Tax planning international* oktober 2008, blz. 4-6 en E. Sporken en K. Bouman, *Dutch introduces welcome changes to MAP*, *International Tax Review* oktober 2008, blz. 18-20.
13. Zie M.J. Ellis, *Het Nederlandse Standaardverdrag*, MBB 1988, blz. 100-109, voor een artikels-gewijze bespreking van het NSV. Zie in dit zelfde nummer F.W.G.M. van Brunschot, *Algemeen fiscaal verdragbeleid*, MBB 1988, blz. 91-99.
14. Zie S. van Weeghel, *Notitie internationaal fiscaal (verdrags)beleid 1996*, *Fisikaal* 1997/9, blz. 317-330.
15. Zie D. Juch, *Internationaal fiscaal (verdragen)recht*, MBB 1999/3, blz. 115-120.
16. Zie het thema-nummer van het Weekblad Fiscaal Recht van 21 april 2011, nr. 6903, over de notitie van 2011 met onder meer een bijdrage van F.A. Engelen over fiscaal verdragsbeleid en het OESO-modelverdrag.
17. Zie V-N 1996/4011, V-N 1998/22 en V-N 2011/12.4.

althans niet expliciet, de mogelijkheid wordt genoemd van de instelling van een 'joint commission' (gezamenlijke commissie, zie par. 3.5.4.2) en ook het later totstandgekomen vijfde artikellid betreffende een regeling voor internationale arbitrage (vooralsnog) ontbreekt. Alle belastingverdragen die door Nederland sinds de totstandkoming van het NSV zijn gesloten, bevatten een met artikel 26 van dit verdrag vergelijkbare bepaling.^{18/19}

In 2008 is met de publicatie van het Besluit Onderlinge overlegprocedures nadere invulling gegeven aan artikel 26 van het NSV. In de notities van 1996 en 1998 werd het onderling overleg tussen staten nog niet besproken (In paragraaf 3.4 van de notitie van 1998 kwam het Europees Arbitrageverdrag al wel aan bod.). In de notitie van begin 2011 heeft de Staatssecretaris van Financiën zich expliciet over de overlegprocedure uitgelaten. Uit paragraaf 2.17 van de notitie volgt dat het Besluit Onderlinge overlegprocedures in bilaterale relaties het handvest vormt op basis waarvan de Nederlandse bevoegde autoriteit handelt. De belastingplichtige beschikt hiermede over een duidelijk programma. Opgemerkt zij wel dat de door de staatssecretaris in die notitie genoemde werkafspraken met onder meer Frankrijk en de Verenigde Staten van Amerika in dezen niet naar buiten kenbaar worden gemaakt. Het heeft evenwel de voorkeur dat deze afspraken openbaar worden, ook al betreft het merendeels regels van praktische aard, al is het maar om het traject voor belastingplichtigen transparant en daarmee ook aantrekkelijk te maken (zie hoofdstuk 5, par. 5.2.4).

3.3.3 *Supranationaal niveau*

3.3.3.1 *Europese Unie (EU)*

Het Europees Forum voor verrekenprijzen heeft sinds de oprichting in 2002 gefungeerd als een nuttig platform voor discussies tussen de lidstaten en het bedrijfsleven. Naar aanleiding van deze discussies heeft de Europese Commissie onder meer drie gedragscodes voorgesteld die door de lidstaten in de Raad zijn goedgekeurd (zie over de totstandkoming van het forum hoofdstuk 2, par. 2.3.4.1). Voorts heeft de Commissie op basis van de overige werkzaamheden van het forum nog verscheidene andere documenten aangenomen. Met betrekking tot de onderlinge overlegprocedure zijn de volgende documenten van belang:²⁰

- De Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de werkzaamheden van oktober 2002 tot en met december 2003 van het Gezamenlijk EU-forum over verrekenprijzen in het kader van de belasting op ondernemingen en over een

18. Vergelijk par. 3.1.1 van het Verrekenprijsbesluit, Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, nr. IFZ2001/295, V-N 2001/21.3 en par. 1.1 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures, Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008, nr. IFZ2008/248M, V-N 2008/49.6.

19. Zie voor een overzicht van de verdragsteksten C. van Raad, *Teksten Internationaal & EU belastingrecht 2011-2012*, Kluwer, Deventer 2011, blz. 1 e.v.

20. De documenten zijn beschikbaar op de website <http://eur-lex.europa.eu>.

voorstel tot een Gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Arbitrageverdrag (90/436/EEG) van 23 juli 1990, d.d. 23 april 2004.

- De Gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (ook wel: het Arbitrageverdrag) d.d. 28 juli 2006.²¹
- De Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de werkzaamheden van het Gemeenschappelijk EU-forum Verrekenprijzen op het gebied van procedures om geschillen te voorkomen en te beslechten en op het gebied van voorafgaande afspraken over prijzen (advance pricing agreements of APA's) binnen de EU d.d. 26 februari 2007.
- De Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Europees Economisch en Sociaal Comité over de werkzaamheden van het Gezamenlijk EU-forum over verrekenprijzen van maart 2007 tot maart 2009 en een daarmee samenhangend voorstel tot herziening van de gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Arbitrageverdrag (90/436/EEG) van 23 juli 1990, d.d. 14 september 2009.²²
- De herziene Gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen d.d. 30 december 2009.²³

De regeling voor onderling overleg is op Europees niveau geregeld in artikel 6 van het Arbitrageverdrag. Dit verdrag werd door de lidstaten van de Europese Unie gesloten op 23 juli 1990 en trad in werking op 1 januari 1995.^{24,25} Bij het aanvullend verdrag van 21 december 1995 zijn tot het verdrag van 23 juli 1990 toegetreden Oostenrijk, Finland en Zweden. Bij het aanvullend verdrag van 8 december 2004 zijn Tsjechië, Estland, Cyprus, Letland, Litouwen, Hongarije, Malta, Polen, Slovenië en Slowakije toegetreden, en bij aanvullend verdrag van 1 juli 2008 voorts Bulgarije en Roemenië.²⁶

21. Zie onder meer C. Rolfe, New rules for transfer pricing disputes in Europe, *International tax review* 2005/16, nr. 2, blz. 15-17 en O. Rouselle, The EC Arbitration Convention – an overview of the current position, *European taxation* 2005/45, nr. 1, blz. 14-18.
22. Zie onder meer F. Di Cesare, How to revitalize the EC Arbitration Convention: the new recommendations of the Joint Transfer Pricing Forum, *International transfer pricing journal* 2010/17, nr. 4, blz. 276-282 en B. Damsma, Proposed changes to the Code of Conduct for the Arbitration Convention, 2010/17, nr. 1, blz. 34-40.
23. Zie onder meer P. Hann, Revised code of conduct for the implementation of the arbitration convention, *Tax planning international transfer pricing* 2009/10, nr. 12, blz. 20-23 en E. Sporken en P. den Besten, EU Council adopts the revised Code of Conduct for the effective implementation of the EU Arbitration Convention, *International transfer pricing journal* 2010/17, nr. 3, blz. 213-214.
24. Trb. 1990, 173 en 1997, 260.
25. Zie het Nederlandse wetsvoorstel tot goedkeuring en uitvoering van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, *Kamerstukken II* 1991/92, 22 691, nr. 2 en 3, blz. 1-5.
26. Op nieuwe lidstaten is het Arbitrageverdrag niet automatisch van toepassing. Het verdrag betreft namelijk een aparte overeenkomst, hetgeen ook een aparte toelatingsovereenkomst nodig maakt. Zie EU Joint Transfer Pricing Forum, 'The Accession of EU Candidate Countries to the Arbitration Convention, Brussel, 11 maart 2003, beschikbaar op de website <http://www.europa.eu>.

Het Arbitrageverdrag heeft in eerste instantie gegolden van 1 januari 1995 tot en met 31 december 1999 en is sinds november 2004 wederom van kracht (met terugwerkende kracht vanaf 1 januari 2001).²⁷ Het tijdelijk buiten werking zijn van het verdrag werd veroorzaakt door het feit dat niet alle lidstaten het Protocol van 25 mei 1999 dat initiële verlenging van het verdrag om de vijf jaar bewerkstelligt,²⁸ tijdig hadden geratificeerd.²⁹ In reactie op vragen van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) over de al dan niet spoedig te verwachten inwerkingtreding van het Arbitrageverdrag en de rol van Nederland daarin,³⁰ uitte de Staatssecretaris van Financiën de intentie met de lidstaten die het Protocol wel reeds hadden geratificeerd afspraken te maken om het verdrag voorlopig op bilaterale basis van toepassing te laten zijn. Zijn verwachting was dat de publicatie van dergelijke afspraken een positieve impuls zou geven aan zowel de bereidheid van andere lidstaten om soortgelijke afspraken met Nederland te maken als aan het tempo waarin de lidstaten die het Protocol nog niet hadden ondertekend tot ratificatie zouden overgaan.^{31,32} Bij het maken van bilaterale afspraken dacht de staatssecretaris met name aan de lidstaten Duitsland, Frankrijk, België en het Verenigd Koninkrijk als zijnde buurlanden en belangrijke handelspartners van Nederland. In tegenstelling tot de NOB achtte de staatssecretaris het minder zinnig inspanningen te verrichten om de overgebleven lidstaten te bewegen over te gaan tot ratificatie vanwege het tijdrovende karakter van een dergelijke onderneming. Het streven van de staatssecretaris heeft helaas nergens toe geleid: in de periode waarin het verdrag buiten werking was zijn geen zodanige bilaterale afspraken door Nederland overeengekomen, althans niet naar buiten kenbaar gemaakt.

Voor de navolgende behandeling van de procedure zullen artikel 6 van het Arbitrageverdrag en de Gedragscode voor zover het onderling overleg daarin aan de orde komt van belang zijn.³³

27. Zie voor de overgangsregeling met betrekking tot de periode van 1 januari 2000 tot november 2004 EU Joint Transfer Pricing Forum, Secretariat discussion paper on the re-entry into force of the arbitration convention, blz. 1-6, Brussel, 25 augustus 2004, beschikbaar op de website <http://www.europa.eu>.

28. Zie Publicatieblad EG 16 juli 1999, nr. C202/01, Trb. 1999, 148.

29. Nederland heeft vijf maanden na het verstrijken van de geldingstermijn van het Arbitrageverdrag het Protocol geratificeerd. Zie Kamerstukken II 1998/99, 24 493, nr. 8, blz. 1 (brief van de Minister van Buitenlandse Zaken inzake het voornemen tot verlenging van verdragen). Zie voor een volledig overzicht inzake de ratificatie van het verdrag (landen en data) <http://www.consilium.europa.eu/policies/agreements>.

30. Zie NOB Commentaar van 15 mei 2001 op nieuwe kader voor de rullingpraktijk zoals gepubliceerd op 20 maart 2001 in de besluiten IFZ2001/292 tot en met 295m, hoofdstuk 1, par. 1.13, blz. 5, beschikbaar op de website www.nob.net.

31. Zie Verslag bespreking rullingbeleid d.d. 9 juli 2001, hoofdstuk 1, par. 1.13, blz. 4, beschikbaar op de website www.nob.net.

32. Zie Kamerstukken II 2001/02, 28 034, nr. 5, blz. 32-35 (nota naar aanleiding van het verslag van het algemeen overleg inzake het belastingplan 2002-II).

33. Ik zal de Nederlandse vertaling van het verdrag en de gedragscode tot uitgangspunt nemen.

3.3.3.2 Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO)

Op internationaal niveau worden ter zake van transfer pricing twee hoofdregelingen onderscheiden. Dit zijn (i) de OESO-Richtlijnen voor multinationale ondernemingen en belastingdiensten (1995-2010) (hierna: de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010))³⁴ en (ii) de Amerikaanse transfer pricing regulations van 1994 (ook wel de US Sec. 482 Regulations, waarvan de originele versie teruggaat tot 1928). Voor een bespreking van deze regelingen zie hoofdstuk 2, paragraaf 2.3.4.2.

Voor de onderlinge overlegprocedure zal met name hoofdstuk 4 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010) van belang zijn. In dit hoofdstuk worden namelijk de administratieve benaderingen voor het vermijden en oplossen van transfer pricing geschillen behandeld, waaronder de onderlinge overlegprocedure in paragraaf 4.29 tot en met 4.65. De overlegprocedure is voorts geregeld in artikel 25, lid 1 tot en met 4, van het OESO-modelverdrag (1992-2008). Ik citeer:

- ‘1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of the Contracting State of which he is a resident or, if his case comes under paragraph 1 of Article 24, to that of the Contracting State of which he is a national. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention.
2. The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time-limits in the domestic law of the Contracting States.
3. The competent authorities of the Contracting States shall endeavour to resolve by mutual agreement any difficulties or doubts arising as to the interpretation or application of the Convention. They may also consult together for the elimination of double taxation in cases not provided for in the Convention.
4. The competent authorities of the Contracting States may communicate with each other directly, including through a joint commission for the purpose of reaching an agreement in the sense of the preceding paragraphs.’

34. Zie OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, OECD publishing 2010. Zie ook www.oecd.org/publishing.

Dit artikel geeft de uitgangspunten weer ter zake van de vormgeving van het onderling overleg. Het bijbehorende OESO-commentaar (2008-2010) strekt ter verduidelijking van de doelstelling en de wijze van toepassing van de procedure (zie par. 6 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Artikel 25 dient als voorbeeld voor de OESO-lidstaten met betrekking tot de in hun bilaterale belastingverdragen op te nemen regelingen voor onderling overleg. Het OESO-commentaar wordt zo gezegd gebruikt ter uitlegging van die regelingen. De Staatssecretaris van Financiën heeft in het verleden aangegeven dat hiervoor slechts in aanmerking komt het commentaar dat bij de totstandkoming van het verdrag reeds bestond.^{35,36}

In dit kader kan verder nog worden gewezen op het rapport dat op 30 januari 2007 door het OESO Comité voor Fiscale Zaken is aangenomen met als titel 'Improving the resolution of tax treaty disputes' en dat ten grondslag heeft gelegen aan zowel een nadere toepassing van de onderlinge overlegprocedure als de introductie van de arbitrageprocedure op OESO-niveau. Het rapport vormt het vervolg op een rapport van ditzelfde comité van 27 juli 2004 getiteld 'Improving the Process for Resolving International Tax Disputes', waarin 31 voorstellen tot verbetering van de onderlinge overlegprocedure zijn gedaan. Enkele van deze voorstellen konden door de nationale belastingadministraties c.q. bevoegde autoriteiten van de staten direct ten uitvoer worden gebracht. Andere voorstellen benodigden nader onderzoek, welk onderzoek resulteerde in een notitie met als titel 'Proposals for Improving Mechanism for the Resolution of Tax Treaty Disputes' die op 1 februari 2006 werd gepubliceerd als discussion draft inhoudende het resultaat van het vervolgonderzoek. Het document bevatte verschillende aanpassingen ten opzichte van het OESO-modelverdrag die met name zagen op de introductie van een arbitragebepaling en de ontwikkeling van een handleiding voor een effectieve uitvoering van de onderlinge overlegprocedure (de zogenoemde 'MEMAP' – Manual on Effective Mutual Agreement Procedure).³⁷ In 2005 en 2006 volgden publieke consultatierondes die tot de nodige aanpassingen leidden met als uiteindelijk resultaat het voormelde OESO-rapport van januari 2007. Dit rapport vormt de grondslag voor de introductie van de 'MEMAP' ter verbetering van de onderlinge overlegprocedure begin 2007 en van de arbitragebepaling in het OESO-modelverdrag eind 2008. Met name het eerstgenoemde document zal voor de navolgende behandeling van belang zijn.

In de komende paragrafen zullen de OESO-documenten nader worden gezien.³⁸

35. Zie Kamerstukken 1996/97, 25 087, nr. 2, blz. 8, V-N 1998/22.3 (verslag algemeen overleg inzake het internationaal fiscaal (verdrags)beleid).

36. Zie voor een analyse van de internationale rechtskracht van de OESO-bepalingen en het bijbehorende commentaar onder meer F.A. Engelen, *Interpretation of Tax Treaties under International Law (doctoral series nr. 7)*, IBFD Publications b.v.: Amsterdam 2004. Zie hierna tevens hoofdstuk 7, par. 7.3, over de internationale rechtsbasis van de transfer pricing procedures.

37. Zie ook het ter zake gepubliceerde OESO-discussion draft van 13 maart 2006, beschikbaar op de website www.oecd.org.

38. Alle documenten zijn beschikbaar op de website www.oecd.org.

3.4 Reikwijdte en doelstelling van onderling overleg

3.4.1 Algemeen

In de komende paragrafen wordt inzicht verschaft in de reikwijdte en doelstelling van onderling overleg. Daartoe komen aan bod de typen onderling overleg (zie par. 3.4.2) en de corresponderende correctie in de tweede jurisdictie (zie par. 3.4.3).

3.4.2 Typen onderling overleg

De onderlinge overlegprocedure kent een groot bereik in die zin dat de procedure niet alleen wordt toegepast bij conflicten over verrekenprijzen maar bij allerlei fiscale geschillen (zie par. 1 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Zoals in de voorgaande paragrafen reeds aan bod is gekomen, richten het Europese Arbitrageverdrag en de daarin opgenomen regeling voor onderling overleg zich louter op transfer pricing geschillen. Deze procedure heeft derhalve een beperktere reikwijdte dan die van het OESO-modelverdrag. Voorts kent het Arbitrageverdrag in wezen ook maar één type van onderling overleg, namelijk een procedure toegespitst op die ene belastingplichtige met dat ene transfer pricing conflict. Algemene vraagstukken, zoals de uitlegging van het arm's length beginsel in bredere context, komen in het kader van dit verdrag niet voor onderling overleg (en arbitrage) in aanmerking. Deze gerichte uitwerking van het Arbitrageverdrag is niet verrassend te noemen. Zoals in het volgende hoofdstuk zal blijken, is het verdrag met name om praktische redenen, het bieden van een beslechtingstraject voor het toenemend aantal grensoverschrijdende transfer pricing geschillen, in het leven geroepen en heeft dit verdrag voornamelijk tot doel ervoor zorg te dragen dat dit soort conflicten voorspoedig en efficiënt tot een einde komt. Uiteraard dient een en ander te geschieden conform een hogere nationale en internationale norm, namelijk het arm's length beginsel.

De regeling voor onderling overleg die in artikel 6 van het Europese Arbitrageverdrag is neergelegd, zou ik willen scharen onder de 'specific' procedure zoals benoemd in het OESO-commentaar bij artikel 25 van het modelverdrag. De 'specific case' procedure betreft zoals de naam al aangeeft het individuele geval waarin de belastingplichtige meent dat de maatregelen van één van de staten tot een belastingheffing leiden of zullen leiden die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het toepasselijke verdrag. De belastingplichtige kan dan de bevoegde autoriteit van de staat waarvan hij inwoner is, verzoeken in overleg te treden met de andere staat (zie hoofdstuk 2, par. 2.5.4.2.1).

De regeling van artikel 25 van het OESO-modelverdrag (1992-2008) omvat in tegenstelling tot die van het Europese Arbitrageverdrag meerdere typen van onderling overleg. Het betreft drie procedures, te weten de 'specific case' procedure (zie artikel 25, lid 1 en 2), de 'interpretative' procedure (zie artikel 25, lid 3,

eerste volzin), en de 'legislative' procedure (zie artikel 25, lid 3, tweede volzin). Deze indeling ziet niet zo zeer op het karakter van de belastingkwestie (het belasting-subject en -object), als wel op de wijze waarop die kwestie is ontstaan en al dan niet aanhangig is gemaakt. Met andere woorden: betreft het een individueel geschil met een beperkt bereik of is sprake van een verder reikend probleem waarvan de uitkomst meerdere belastingplichtigen direct dan wel indirect zal treffen? In het laatste geval kan worden gedacht aan de uitlegging of toepassing van verdragsbepalingen, meer in het bijzonder van de daarin gehanteerde begrippen (vergelijk paragraaf 4.30 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Ook volgens de OESO ressembleren individuele geschillen over verrekenprijzen onder de eerstgenoemde type van onderling overleg, te weten de 'specific case' procedure (zie par. 10 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). De OESO gaat in die indeling nog een stap verder. Zelfs wanneer een met artikel 9, lid 2, van het modelverdrag – welke bepaling de grondslag biedt voor door staten te maken corresponderende correcties (zie par. 3.4.3) – vergelijkbare bepaling in het toepasselijke belastingverdrag ontbreekt, meent de OESO dat transfer pricing conflicten op basis artikel 25 kunnen worden beslecht, dat wil zeggen binnen de reikwijdte van deze regeling behoren te vallen. De meeste lidstaten ondersteunen dit standpunt, hetgeen de inzet en daarmee de effectiviteit van de overlegprocedure doet toenemen. Lees hierover paragraaf 11 en 12 van het OESO-commentaar (2008-2010) van artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008):

'11. (...) When the bilateral convention does not contain rules similar to those of paragraph 2 of Article 9 (as is usually the case for conventions signed before 1977) the mere fact that Contracting States inserted in the convention the text of Article 9, as limited to the text of paragraph 1 – which usually only confirms broadly similar rules existing in domestic laws – indicates that the intention was to have economic double taxation covered by the Convention. As a result, most Member countries consider that economic double taxation resulting from adjustments made to profits by reason of transfer pricing is not in accordance with – at least – the spirit of the convention and falls within the scope of the mutual agreement procedure set up under Article 25.

12. Whilst the mutual agreement procedure has a clear role in dealing with issues arising as to the sorts of adjustments referred to in paragraph 2 of Article 9, it follows that even in the absence of such a provision, States should be seeking to avoid double taxation, including by giving corresponding adjustments in cases of the type contemplated in paragraph 2. Whilst there may be some difference of view, States would therefore generally regard a taxpayer-initiated mutual agreement procedure based upon economic double taxation contrary to the terms of Article 9 as encompassing issues of whether a corresponding adjustment should have been provided, even in the absence of a provision similar to paragraph 2 of Article 9. States which do not share this view do, however, in practice, find the means of remedying economic double taxation in most cases involving bona fide companies by making use of provisions in their domestic laws.'

De procedure is door de OESO expliciet van toepassing verklaard op grensoverschrijdende transfer pricing geschillen die leiden tot juridische hetzij economische dubbele belastingheffing.³⁹ Die aanwijzing kent als belangrijke nuancering dat de voorliggende situatie slechts vatbaar is voor onderling overleg voor zover deze valt binnen de reikwijdte van het van toepassing zijnde verdrag (zie par. 8 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, OESO-modelverdrag (1992-2008)). Het in hoofdstuk 2, paragraaf 2.5.4.2.1, geconstateerde probleem met betrekking tot de MAP APA, te weten dat de 'specific case' procedure niet kan worden ingeroepen bij een onzeker toekomstig geschil, doet zich alhier in principe niet voor. De primaire correctie die aanleiding geeft tot internationaal conflict, maakt deel uit van een aan de belastingplichtige in de nabije toekomst op te leggen (in geval van een vooraankondiging) of al opgelegde aanslag. Wel kan de situatie zich voordoen dat ingeval de nationale rechtsgang is gestart en nog niet (geheel) is doorlopen, onzekerheid bestaat omtrent het blijvende karakter van de primaire correctie. Het kan immers goed zijn dat deze correctie in bezwaar dan wel in beroep of hoger beroep (deels) komt te vervallen. Zoals in paragraaf 3.5.3.1.3 (vroegtijdig onderling overleg) aan de orde zal komen, kan dit voor sommige staten aanleiding vormen een primaire correctie niet direct onder de reikwijdte van het verdrag te brengen.

De door de OESO gemaakte keuze voor de 'specific case' procedure als de verdragsrechtelijke grondslag voor individuele transfer pricing geschillen sluit goed aan op de hedendaagse werkelijkheid. De internationale transfer pricing praktijk laat zien dat de beslechting in de regel door de belastingplichtige in gang wordt gezet en beide staten er in die opstartfase nog niet bij zijn betrokken. Dit is ook logisch daar het de belastingplichtige is die de gevolgen draagt van het uitblijven van een corresponderende winstcorrectie in de andere jurisdictie(s) en derhalve veelal als eerste tot actie zal overgaan. De 'specific case' procedure lijkt qua tekst en doelstelling hiervoor het meest geschikt, met name voor de transfer pricing conflicten van meer praktische aard (uitgezonderd de aanvraag van een APA, daar deze toekomstige geschillen betreft en aldus buiten de reikwijdte van de 'specific' overlegprocedure valt, zie hoofdstuk 2, par. 2.5.4.2.1).

De 'legislative' procedure en de 'interpretative' procedure zouden echter eveneens in individuele geschillen kunnen worden ingezet, met name wanneer sprake is van kwesties van meer algemene aard waarbij de oplossing mogelijkwerwijs een grotere groep belastingplichtigen zal treffen (vergelijk par. 32 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 3, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). De staten zouden dan uit eigen beweging tot onderling overleg kunnen overgaan zonder de medewerking van de belastingplichtigen (zie par. 4.30 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Het kan wel zo zijn dat de staten tot dit overleg besluiten naar aanleiding van een aantal zaken, waarin dezelfde problematiek

39. Ook de Staatssecretaris van Financiën heeft de 'specific case' procedure expliciet van toepassing verklaard op beide vormen van meervoudige belastingheffing. Zie Kamerstukken II 1997/98, 25 087, nr. 4, blz. 29 (brief van de Staatssecretaris van Financiën aan de Tweede Kamer inzake de uitgangspunten van het beleid op het terrein van internationale fiscale zaken).

speelt en door belastingplichtigen als zodanig een vergelijk verzoek wordt gedaan. Mochten deze zaken werkelijk op elkaar lijken en is ten behoeve van de rechtszekerheid en –ontwikkeling een meer algemeen antwoord geboden, dan hebben de belastingplichtigen met de indiening van hun verzoeken een belangrijke signaalfunctie vervuld.

Het verdere verloop van de procedure zal, ongeacht het type van onderling overleg, doorgaans gelijk zijn.⁴⁰ Een verschil is wel gelegen in de rechtsgevolgen van de procedure. Met betrekking tot de ‘specific’ procedure is op nationaal niveau de lijn dat deze procedure geen aanleiding geeft tot precedentwerking, dit in tegenstelling tot de andere typen van onderling overleg. Lees hieromtrent paragraaf 8.4 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures:⁴¹

‘Een onderlinge overlegprocedure tussen bevoegde autoriteiten betreft in de regel een eenmalige waardering van (een samenstel van) feiten en omstandigheden in bepaalde jaren in het licht van de rechtsregels die op dat moment gelden. Dat betekent dat de uitkomst van een onderling overleg en/of arbitrageprocedure alleen voor dat ene bijzondere geval en alleen voor dat tijdvak geldt, waarvoor de desbetreffende procedure voor onderling overleg en/of arbitrage is gevolgd. (...) Indien blijkt dat een (groot) aantal gevallen met eenzelfde problematiek wordt geconfronteerd, kunnen de bevoegde autoriteiten van de betrokken Staten besluiten daarover een gezamenlijk standpunt te formuleren en te publiceren. (...)’

In hoeverre de staatssecretaris met dit beleid recht doet aan de werkelijkheid, blijft evenwel de vraag. Alhoewel, zoals hiervoor is betoogd, de ‘specific’ procedure in principe alleen gevolgen heeft voor het individuele geval, zal de uitkomst daarvan in sommige gevallen wel degelijk als voorbeeld kunnen dienen voor daarop volgende geschillen.

Ik zal voor de komende bespreking van de procedure uitgaan van het type onderling overleg zoals door de OESO wordt voorgestaan ter zake van transfer pricing geschillen en dat ook toepassing vindt in artikel 6 van het Europese Arbitrageverdrag. Het betreft de ‘specific case’ procedure.

3.4.3 *Corresponderende correctie in de tweede jurisdictie*

In de inleiding is uiteengezet dat de competente inspecteur bij de vaststelling van de aanslag vennootschapsbelasting op grond van het arm’s length beginsel, kan besluiten tot het maken van een zogenoemde primaire correctie, te weten het

40. Ik kan mij wel voorstellen dat in een ‘legislative’ of ‘interpretative’ procedure waarin de belastingplichtige niet het voortouw heeft genomen maar de staten op eigen initiatief internationale besprekingen zijn gestart, eerstgenoemde vanzelfsprekend in mindere mate een rol te vervullen heeft. Zie par. 3.5.4.3 over de rol van de belastingplichtige in het onderling overleg.

41. Zie het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008, nr. IFZ2008/248M, V-N 2008/49.6.

opwaarts of neerwaarts aanpassen van de door de belastingplichtige in zijn aangifte gehanteerde verrekenprijzen. Deze correctie kan meervoudige belastingheffing tot gevolg hebben, indien als gevolg daarvan de betrokken staten hetzelfde belastingobject, te weten de belastbare winst van de onderneming, tot het nationale inkomen rekenen en daarover heffen. Ingeval de primaire correctie na gebruik van de nationale rechtsmiddelen waarmee de belastingplichtige het rechtsgeldig karakter daarvan tracht te bestrijden, geheel of gedeeltelijk in stand blijft, ontstaat voor de belastingplichtige daadwerkelijk het risico op meervoudige belastingheffing. De belastingplichtige is voor het wegnemen van dit risico sterk afhankelijk van de medewerking van de andere betrokken staat. Indien die staat de aard en de hoogte van de primaire correctie (deels) onderkent als zijnde 'at arm's length' en zich bereid toont tot het treffen van een zogenoemde corresponderende correctie op de voet van artikel 9, lid 2, van het OESO-modelverdrag, zal het gevaar namelijk (deels) zijn geweken (zie par. 5 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 9, lid 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). De belastingadministratie in de tweede jurisdictie zal alsdan de belastingverplichting van de met de belastingplichtige gelieerde onderneming overeenkomstig de aanpassing in de eerste jurisdictie corrigeren. Daarmede wordt de allocatie van het inkomen tussen de staten in overeenstemming gebracht met de primaire correctie en blijft meervoudige belastingheffing achterwege (zie par. 4.32 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). De andere staat is echter geenszins verplicht tot het maken van een zodanige aanpassing. Lees in dit kader paragraaf 6 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 9, lid 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008):

'It should be noted, however, that an adjustment is not automatically to be made in State B simply because the profits in State A have been increased; the adjustment is due only if State B considers that the figure of adjusted profits correctly reflects what the profits would have been if the transactions had been at arm's length. In other words, the paragraph may not be invoked and should not be applied where the profits of one associated enterprise are increased to a level which exceeds what they would have been if they had been correctly computed on a arm's length basis. State B is therefore committed to make an adjustment of the profits of the affiliated company only if it considers that the adjustment made in State B is justified both in principle and as regards the amount.'

Het vrijblijvende karakter van de corresponderende correctie weerspiegelt de op internationaal niveau bestaande consensus dat van staten niet mag worden geëist dat zij een akkoord bereiken krachtens de regeling voor onderling overleg. Met dit uitgangspunt wordt terecht voorkomen dat de andere staat wordt gedwongen de consequenties te aanvaarden van een arbitraire of ongemotiveerde correctie getroffen in de eerste jurisdictie. Het is immers goed mogelijk dat de fout in de eerste jurisdictie ligt en deze na een overleg ermee instemt de primaire correctie te verlagen of ongedaan te maken, zodat een corresponderende correctie (deels) onnodig wordt (vergelijk par. 4.32 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Een belangrijk argument voor het op internationaal niveau hanteren van deze vrijblijvendheid vormt echter mede het waarborgen van de

soevereiniteit van de tweede jurisdictie (zie par. 4.35 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Bij de legitimiteit van dit argument kunnen vraagtekens worden geplaatst. Een staat dient uiteraard niet te worden gedwongen tot het maken van aanpassingen strijdig met de hogere norm van een arm's length prijsstelling. Echter, uitgaande van de veronderstelling dat deze norm in de eerste jurisdictie met het treffen van de primaire correctie op rechtens juiste wijze is toegepast, dient de andere betrokken staat ook dan nog deze ruimte te worden geboden? Met andere woorden: Gaat, indien een staat tot behoud van de eigen soevereiniteit en de nationale inkomsten de primaire correctie ongeacht een rechtens juiste toepassing van het arm's length beginsel – dat wil zeggen een verrekenprijs gelegen binnen een bepaalde bandbreedte – niet volgt, het internationaal uitgangspunt van vrijblijvendheid uiteindelijk niet ten koste van de rechtspositie van de betrokken belastingplichtigen? Het betreft een existentieel vraagstuk dat ziet op de verhouding tussen enerzijds de onderhandelingsvrijheid van staten in het internationale verkeer en hun soevereine positie in dezen, en anderzijds het rechtvaardig karakter van de transfer pricing procedures en de rechtspositie van de belastingplichtige daarin. Dit vraagstuk zal ik in deel II van de dissertatie, in onder meer hoofdstuk 5, paragraaf 5.3.3, verder onderzoeken.

Een corresponderende correctie geschiedt in bilaterale verhoudingen op de voet van een met artikel 9, lid 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) vergelijkbare bepaling. Alhoewel de tekst van artikel 9, lid 2, lijkt te duiden op het herberekenen van de winst van de gelieerde onderneming in de andere staat overeenkomstig de primaire correctie, bestaan er blijkens paragraaf 7 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij dit artikel echter ook andere correctiemogelijkheden (in gelijke zin par. 4.34 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)):

'The paragraph does not specify the method by which an adjustment is to be made. OECD Member countries use different methods to provide relief in these circumstances and it is therefore left open for the Contracting States to agree bilaterally on any specific rules which they wish to add to the Article. Some States, for example, would prefer the system under which, where the profits of enterprise X in State A are increased to what they would have been on an arm's length basis, the adjustment would be made by re-opening the assessment on the associated enterprise Y in State B containing the doubly taxed profits in order to reduce the taxable profit by an appropriate amount. Some other States, on the other hand, would prefer to provide that, for the purposes of Article 23 ('exemption method' en 'credit method'; ND), the doubly taxed profits should be treated in the hands of enterprise Y of State B as if they may be taxed in State A; accordingly, the enterprise of State B is entitled to relief in State B, under Article 23, in respect of tax paid by its associate enterprise in State A.'

De OESO laat aldus aan haar lidstaten uitdrukkelijk de keuze op welke wijze zij de corresponderende correctie wensen toe te passen. Lidstaten kunnen hieromtrent in de door hen te sluiten bilaterale belastingverdragen nader positie innemen.

Zoals uit de bovenstaande verhandeling volgt, is het maken van een corresponderende correctie door de andere betrokken staat een effectief middel ter bestrijding van dubbele belastingheffing ten gevolge van verrekenprijscorrecties in grensoverschrijdende concernverhoudingen. Een tekortkoming is dat deze staat niet kan worden verplicht tot het treffen van een dergelijke aanpassing, ook niet wanneer de primaire correctie een arm's length karakter draagt. De verwachting is dat de andere staat wegens een dreigend verlies aan nationale belastinginkomsten maar zelden op eigen initiatief tot een aanpassing zal overgaan. Corresponderende correcties worden in de praktijk derhalve meestal uitgevoerd als onderdeel van de regeling voor onderling overleg, waarbij de belastingplichtige de eigen staat, in het kader van de 'specific case' procedure van artikel 25, lid 1, van het OESO-modelverdrag 1992, verzoekt met de andere staat in overleg te treden om tot een regeling te komen (zie par. 4.32 en 4.33 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Deze gevolgtrekking is in overstemming met de in het Europese Arbitrageverdrag neergelegde systematiek, waarin de corresponderende correctie direct wordt geplaatst in het kader van een onderling overleg tussen de staten. Voormelde verkenningsfase waarbij de andere staat eerst zelf de mogelijkheid onderzoekt tot corrigeren, lijkt in Europees verband niet aan de orde, zij het niet dat het Arbitrageverdrag strikt genomen pas van toepassing is vanaf het moment van indiening van het verzoek tot onderling overleg door de belastingplichtige. In het geval dat de belastingplichtige nog geen formeel verzoek heeft ingediend, maar al wel informeel de beide staten (al dan niet via de bevoegde autoriteit van de woonstaat of de met hem gelieerde onderneming in de andere staat) heeft geïnformeerd, kan daarom eventueel al wel op basis van het toepasselijke, bilaterale belastingverdrag tot een corresponderende correctie worden overgegaan. Na falen van een zodanige voorfase zou dan alsnog het Arbitrageverdrag kunnen worden ingeschakeld, tenzij ook het bilaterale verdrag een arbitragebepaling bevat en het multilaterale verdrag geen meerwaarde biedt.

Samengevat, kent de onderlinge overlegprocedure in het kader van transfer pricing zaken een driedelig doel, te weten (i) het opheffen van een belastingheffing in strijd met het arm's length beginsel zoals is neergelegd in de desbetreffende verdragsbepalingen, (ii) het bewerkstelligen van een overeenkomstige correctie in de tweede jurisdictie dan wel van een matiging van de primaire correctie in de eerste jurisdictie, en (iii) het voorkomen van internationale dubbele belastingheffing. De staten kennen een inspanningsverplichting op basis waarvan zij te goeder trouw dienen te streven naar een akkoord overeenkomstig deze doeleinden (zie par. 4.37 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Hiermee is echter niet gezegd dat het overleg uiteindelijk ook leidt tot de beslechting van het transfer pricing geschil en mitsdien tot de voorkoming van meervoudige belastingheffing (zie par. 3.5.4).

Tot slot zij erop gewezen dat een mogelijk ontbreken van het tweede lid van artikel 9 in een belastingverdrag een corresponderende correctie door de andere staat niet per definitie onmogelijk hoeft te maken. Ook bij afwezigheid van een bepaling die vergelijkbaar is met artikel 9, lid 2, van het OESO-modelverdrag kan deze correctie als onderdeel van de onderlinge overlegprocedure in beginsel

gewoon worden gemaakt mits het arm's length beginsel in het verdrag wel een plaats heeft gekregen. Deze problematiek zal zich met name voordoen in de verdragen van voor 1977, daar het tweede lid van artikel 9 in dat jaar in het modelverdrag is opgenomen (vergelijk par. 10 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, OESO-modelverdrag (1992-2008)).

3.5 De procedure

3.5.1 Algemeen

In de komende paragrafen zal de procedure worden uiteengezet in de verschillende fasen en de formeel- dan wel meer materieelrechtelijke aspecten ervan. Hierbij zal de nadruk liggen op de Nederlandse uitvoeringspraktijk (zie hoofdstuk 1, par. 1.4). Het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag (1992-2008) en de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010), waaronder de zogenoemde 'MEMAP' voor onderling overleg, zullen als belangrijk uitgangspunt dienen (zie par. 3.3.3.2). Tevens zal aandacht worden besteed aan de in artikel 6 van het Arbitrageverdrag opgenomen regeling voor onderling overleg en de bijbehorende Gedragscode (zie par. 3.3.3.1), evenwel slechts voor zover die regeling afwijkt van het OESO-beleid. Ten behoeve van een inzichtelijke verhandeling wordt in paragraaf 3.5.2 eerst de opbouw van de procedure behandeld.

3.5.2 Opbouw van de procedure

De 'specific case' procedure bestaat uit een tweetal fasen, te weten (zie par. 30 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)):

1. de aanvraag van het onderling overleg (zie par. 31 e.v. OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)), en
2. de besprekingen tussen de staten (zie par. 36 e.v. OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)).

Deze fasen kan men onderscheiden door de verschillende niveaus waarop zij zien. De procedure start met de aanvraag van het onderling overleg door de belastingplichtige. In dat stadium vinden de onderhandelingen nog uitsluitend op nationaal niveau plaats tussen de belastingplichtige en de bevoegde autoriteit van zijn woonstaat alwaar hij zijn verzoek tot overleg heeft ingediend. De tweede fase opent met het benaderen van de bevoegde autoriteit van de andere bij het transfer pricing geschil betrokken staat door de bevoegde autoriteit van de woonstaat. De onderhandelingen vinden vanaf dat moment verder op een internationaal niveau plaats.

3.5.3 Eerste fase: aanvraag van onderling overleg

De eerste fase van de procedure betreft de aanvraag van het onderling overleg door de belastingplichtige. Het eerste lid van artikel 25 kent aan belastingplichtigen het exclusieve recht toe een verzoek in te dienen voor de ingangzetting van de procedure (zie par. 4.56 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Bij de belastingplichtige ligt aldus het initiatief.

Ten behoeve van een inzichtelijke verhandeling is fase I onderverdeeld in een formeelrechtelijk (de wijze van indiening van het verzoek) en een materieelrechtelijk deel (de reikwijdte en samenstelling van het verzoek). De onderdelen zullen worden besproken in de paragrafen 3.5.3.1 en 3.5.3.2.

3.5.3.1 Formele aspecten

Het formeelrechtelijk deel ziet op het traject van indiening van het verzoek tot onderling overleg. In de komende paragrafen zullen drie belangrijke aspecten van dit traject worden behandeld. Het betreft (i) de bevoegde autoriteit waarbij het verzoek door de belastingplichtige moet worden ingediend (zie par. 3.5.3.1.1), (ii) de termijn die de belastingplichtige voor die indiening ter beschikking staat (zie par. 3.5.3.1.2), en (iii) de mogelijkheid van een vroegtijdige indiening (zie par. 3.5.3.1.3).

3.5.3.1.1 Indiening van het verzoek bij de woonstaat

De 'specific case' procedure gaat van start op het moment dat de belastingplichtige zijn verzoek tot onderling overleg indient bij de bevoegde autoriteit van de staat waarvan hij inwoner van is (zie par. 16 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). De bevoegde autoriteit van de woonstaat krijgt het verzoek als eerste onder ogen, mits de initiële correctie ook in die staat heeft plaatsgevonden.⁴² Ingeval de onderneming nadat de primaire correctie heeft plaatsgevonden naar het buitenland is verhuisd, behoort het verzoek tot onderling overleg te worden gedaan bij de staat waar de onderneming was gevestigd in het jaar waarin de correctie is toegepast (zie par. 17 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag 1992).

Een beroep op de regeling voor onderling overleg opgenomen in een bilateraal belastingverdrag dan wel in het Europese Arbitrageverdrag dient te worden gericht aan de bevoegde autoriteit van de woonstaat.⁴³ De bevoegde autoriteit voor Nederland is de Minister van Financiën en hij heeft deze bevoegdheid gemandateerd aan de directeur van de directie Internationale Fiscale Zaken

42. Het is vanuit praktisch oogpunt logisch dat wanneer de verrekenprijscorrectie in het buitenland opkomt, de met de belastingplichtige gelieerde onderneming gelegen in dat land de kwestie bij de bevoegde autoriteit in die jurisdictie aanhangig maakt.

43. Op basis van de regeling van het Arbitrageverdrag kan een verzoek ook worden ingediend in de staat alwaar een vaste inrichting van de belastingplichtige is gelegen (zie artikel 6, lid 1, van het verdrag). Dit verdrag kent aldus een breder bereik. Zie hierna hoofdstuk 4, par. 4.4.

(hierna: de directie IFZ). De directie IFZ is derhalve de bevoegde autoriteit aan wie belastingplichtigen in Nederland hun verzoek tot onderling overleg kunnen richten.^{44,45} De directie IFZ stuurt alle verzoeken voor een beoordeling door aan de Coördinatiegroep verrekenprijzen (hierna: de CGVP), welk orgaan is belast met de eenheid van beleid bij de uitvoering op het gebied van verrekenprijzen.⁴⁶ De CGVP behoort door de directie te worden geraadpleegd, zodra aannemelijk is dat een overlegprocedure zal worden gestart. De groep zal een bindend advies uitbrengen uit ter zake van de manier waarop de directie zich in het overleg dient te positioneren, dit ook ter vaststelling van de aanwezige onderhandelingsruimte.

3.5.3.1.2 Termijn voor indiening

Een tweede belangrijk aspect betreffende het formele deel van de aanvraag van onderling overleg betreft de termijn die de belastingplichtige heeft voor de indiening van zijn verzoek. Op grond van artikel 25, lid 1, tweede volzin, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) moet de belastingplichtige het verzoek indienen binnen drie jaar nadat de maatregel die heeft geleid tot een belastingheffing in strijd met de bepalingen van het toepasselijke verdrag aan hem bekend is gemaakt (zie par. 12 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). De driejaarstermijn gaat in op het moment dat de belastingadministratie de belastingplichtige voor het eerst op de hoogte stelt van de primaire correctie, dit kan zijn bij de oplegging van de definitieve aanslag vennootschapsbelasting hetzij bij de vooraankondiging van die aanslag (of de oplegging van een voorlopige aanslag). Het moment van bekendmaking is van cruciaal belang voor het bepalen van de geldingstermijn van het rechtsmiddel en wordt internationaal aangeduid met de term 'adjustment action' of 'act of taxation' (zie par. 4.48 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)).

De tijdslimiet van drie jaren heeft tot doel belastingadministraties te beschermen tegen een late indiening van verzoeken. Gelet op de nationale termijnen tot het uitvoeren van corresponderende correcties en het ambtshalve verminderen van aanslagen, acht de OESO deze limitering praktisch noodzakelijk.⁴⁷ De

44. Zie par. 2.4 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures, Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008, nr. IFZ2008/248M, V-N 2008/49.6.

45. Ook verzoeken om vermindering van reeds opgelegde belastingaanslagen die het gevolg zijn van door buitenlandse belastingadministraties aangebrachte dan wel vermoedelijk aan te brengen primaire correcties (of wel: verzoeken tot corresponderende correcties) dienen aan deze directie te worden gericht. Zie par. 1.2.1.2 van het Besluit Onderlinge Overlegprocedures 2008 over de toepassing van onderling overleg na een correctie door het buitenland.

46. Zie Instelbesluit CGVP, Besluit Staatssecretaris van Financiën van 17 augustus 2004, nr. DGB2004/1339M, V-N 2004/43.9.

47. In par. 3.2.1 van de OESO-MEMAP (zie hiervoor par. 3.3.3.2) wordt eveneens gewezen op de actualiteit van de casus als een belangrijke, al dan niet de belangrijkste reden voor staten de indieningstermijn te beperken. Ik citeer: '(...) The general purpose of time limits within a convention is to prevent tax administrations from having to make or react to adjustments many years after the taxable period at issue. Such late consideration of adjustments may be difficult since the information may very well be stale or no longer available. Records, information, and details regarding an issue or transaction may be very difficult to come by, especially in the case of a country that is unaware of the issue until long after the taxable period at issue.'

driejaarstermijn dient echter als een minimum te worden beschouwd, wat wil zeggen dat de termijn tot indiening ook een langere periode kan bestrijken (zie par. 20 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Deze flexibele invulling sluit aan op de verscheidenheid aan termijnen die staten hanteren. Staten kunnen in navolging van de nationale termijnen, en in het belang van de belastingplichtige, kiezen voor een ruimere toepassing in die zin dat zij in de door hen te sluiten verdragen een langere termijn tot indiening wensen te hanteren of in het geheel zelfs geen termijn wensen te stellen (zie par. 20 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) en par. 4.48 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)).

Ingevolge paragraaf 21 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) behoort de indieningstermijn op de voor de belastingplichtige meest gunstige manier te worden uitgelegd. Ik citeer:

'The provision fixing the starting point of the three-year time limit as the date of the 'first notification of the action resulting in the taxation not in accordance with the provisions of the Convention' should be interpreted in the way most favourable to the taxpayer. Thus, even if such taxation should be directly charged in pursuance of an administrative decision or action of general application, the time limit begins to run only from the date of the notification of the individual action giving rise to such taxation, that is to say, under the most favourable interpretation, from the act of taxation itself, as evidenced by a notice of assessment or an official demand or other instrument for the collection or levy of tax. Since a taxpayer has the right to present a case as soon as the taxpayer considers that taxation will result in taxation not in accordance with the provisions of the Convention, whilst the three-year limit only begins when that result has materialised, there will be cases where the taxpayer will have the right to initiate the mutual agreement procedure before the three-year time limit begins (zie hierna de bespreking van het nationaal beleid in dezen, te weten het Besluit onderlinge overlegprocedures 2008; ND).'

Deze uitlegging heeft tot doel het rechtsmiddel optimaal vorm te geven, opdat belastingplichtigen over voldoende tijd beschikken onderling overleg in te roepen. De OESO maakt voor wat betreft de start van de driejaarstermijn in de nieuwste versie van het OESO-commentaar een onderscheid tussen de heffing bij aanslag en de bronheffing. Het is logisch dat de OESO dit onderscheid heeft getroffen, daar de kennisname van de heffing van belasting bij ieder van deze vormen op een ander moment zal zijn gelegen. Daarbij geeft de OESO enige voorbeelden in het geval de belastingheffing mocht afwijken van het normale traject, waarbij opvalt dat – overeenkomstig het voormelde uitgangspunt – (het begin van) de termijn telkenmale zo veel mogelijk in het voordeel van de belastingplichtige wordt uitgelegd. Hierbij neemt de OESO in aanmerking hetgeen de belastingplichtige aan de hand van de informatie die tot hem is gekomen, redelijkerwijs had kunnen weten dan

wel vermoeden. Lees paragraaf 23 en 24 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008):

'23. In self assessment cases, there will usually be some notification effecting that assessment (such as a notice of a liability or of denial or adjustment of a claim or refund), and generally the time of notification, rather than the time when the taxpayer lodges the self-assessment return, would be a starting point for the three year period to run. There may, however, be cases where there is no notice of liability or the like. In such cases, the relevant time of 'notification' would be the time when the taxpayer would, in the normal course of events, be regarded as having been made aware of the taxation that is in fact not in accordance with the Convention. This could, for example, be when information recording the transfer of funds is first made available to the taxpayer, such as in a bank balance or statement. The time begins to run whether or not the taxpayer actually regards the taxation, at that stage, as contrary to the Convention, provided that a reasonably prudent person in the taxpayer's position would have been able to conclude at that stage that the taxation was not in accordance with the Convention. In such cases, notification of the fact of taxation to the taxpayer is enough. Where, however, it is only the combination of the self assessment with some other circumstance that would cause a reasonably prudent person in the taxpayer's position to conclude that the taxation was contrary to the Convention (such as a judicial decision determining the imposition of tax in a case similar to the taxpayer's to be contrary to the provisions of the Convention) the time begins to run only when the latter circumstances materializes.

24. If the tax is levied by deduction at the source, the time limit begins to run from the moment when the income is paid; however, if the taxpayer proves that only at a later date did he know that the deduction had been made, the time limit will begin from that date. Where it is the combination of decisions and actions taken in both Contracting States that results in taxation not in accordance with the Convention, the time limit begins to run only from the first notification of the most recent decision or action. This means that where, for example, a Contracting State levies a tax that is not in accordance with the Convention but the other State provides relief for such tax pursuant to Article 23 A or Article B so that there is no double taxation, a taxpayer will in practice often not initiate the mutual agreement procedure in relation to the action of the first State. If, however, the other State subsequently notifies the taxpayer that the relief is denied so that double taxation now arises, a new time limit begins from that notification, since the combined actions of both States then result in the taxpayer's being subjected to double taxation contrary to the provisions of the Convention. In some cases, especially of this type, the records held by taxing authorities may have been routinely destroyed before the period of the time limit ends, in accordance with the normal practice of one or both of the States. The Convention obligations do not prevent such destruction, or require a competent authority to accept the taxpayer's arguments without proof, but in such cases the

taxpayer should be given the opportunity to supply the evidential deficiency, as the mutual agreement procedure continues, to the extent domestic law allows. In some cases, the other Contracting State may be able to provide sufficient evidence, in accordance with Article 26 of the Model Tax Convention. If is, of course, preferable that such records be retained by tax authorities for the full period during which a taxpayer is able to seek to initiate the mutual agreement procedure in relation to a particular matter.'

Samengevat, volgen uit het bovenstaande OESO-commentaar als algemene regels:

1. De driejaarstermijn begint inzake de aangiftebelasting te lopen vanaf het moment dat de belastingplichtige een formele reactie van de belastingadministratie ontvangt in de vorm van een (voorlopige) aanslag of een aankondiging daarvan. Indien een zodanige kennisgeving ontbreekt, wordt de termijn geacht te zijn gaan lopen vanaf het moment dat de belastingplichtige in een normaal traject hiervan op de hoogte zou zijn geraakt. Het betreft een objectieve toets in de zin dat wordt gekeken naar hetgeen de belastingplichtige op basis van de omstandigheden van het geval redelijkerwijs had kunnen weten dan wel vermoeden. Daarbij bestaat voor de belastingplichtige de mogelijkheid het tegendeel bewijzen.
2. De driejaarstermijn begint inzake de bronheffing te lopen vanaf het moment dat het inkomen waarover wordt geheven aan de belastingplichtige is betaald. Alleen indien de belastingplichtige aantoont dat sprake is van een kennisname op een later moment, zal hiervan worden afgeweken. Indien sprake is van een combinatie van maatregelen die tot de bronheffing hebben geleid, zal de termijn ingaan op het moment dat de meest recente beslissing of handeling de belastingplichtige ter kennis is gebracht.

De OESO staat zo gezegd een flexibele interpretatie van de driejaarstermijn voor. In de MEMAP (zie par. 3.3.3.2) doet de OESO een aantal voorstellen om deze interpretatie te waarborgen en belastingplichtigen extra te beschermen. Het betreffen een betere informatievoorziening door de belastingadministratie voor wat betreft de start van de driejaarstermijn en het verlopen daarvan en een verruiming van de nationale wetgeving opdat deze een effectieve handhaving van de internationale termijn niet in de weg zal staan. Lees 'Best Practice Nr. 9' van de MEMAP getiteld 'Liberal interpretation of time limits and advising of treaty rights':

'Balancing a tax administration's need for reasonable time limitations with the necessity of providing MAP assistance to those entitled to treaty benefits can be a difficult issue. Keeping in mind the spirit and objectives of the convention, however, taxpayers should not be unduly prevented from obtaining assistance via MAP due to overly strict interpretations of a convention's time limitation for requesting MAP. Simply put, taxpayers should receive the benefit of the doubt in borderline cases.

While the onus for making a timely request in order to preserve access to the MAP may rest with the taxpayer and taxpayers should take all reasonable steps

to ensure that time limits do not expire, it would be helpful for a tax administration making an adjustment to advise the taxpayer of their rights under the applicable convention, including information about any time limitations in the convention for initiating MAP. This written notice or advice could be included at the time of formal notification of a proposed adjustment and could include general guidance on the availability of MAP and how to go about protecting the availability of access to this mechanism. Some administrations have implemented this best practice of advising taxpayers of both their domestic and convention rights and obligations at the time of the proposed adjustment, with successful feedback and results.

Domestic laws provisions, including time limitations, should not be an impediment to access to the MAP unless they are reflected in the terms of the convention itself. A competent authority relying upon a domestic law impediment as the reason for not allowing a taxpayer to initiate MAP should inform the other competent authority of this and duly explain the legal basis of its position. (...)'

Ook de Europese Unie hanteert in het Arbitrageverdrag een indieningstermijn van drie jaren na de eerste kennisgeving van de maatregel waarvan de dubbele belasting het gevolg is (zie artikel 6, lid 1, van het verdrag). Uit paragraaf 4 van de herziene Gedragscode bij het verdrag (zie par. 3.3.3.1) volgt dat de datum van de eerste aanslag of soortgelijke maatregel waarvan de dubbele belasting het gevolg is of kan zijn, wordt beschouwd als de aanvangsdatum. De regeling komt op hetzelfde neer als die van de OESO, zij het dat de regeling van de OESO gedetailleerder van aard is en meer duidelijkheid biedt.

Hoe is een en ander in Nederland geregeld? De Staatssecretaris van Financiën heeft in zijn Besluit Onderlinge overlegprocedures van 29 september 2008, nr. IFZ2008, 248M, V-N 2008/49.6, het nationaal beleid neergelegd inzake de uitvoering van het onderling overleg, zo ook voor wat betreft de indieningstermijn van het verzoek daartoe. In paragraaf 2.1 en 2.2 van het besluit is bepaald dat een verzoek tot opstarten van de procedure kan worden ingediend, zodra een belastingplichtige een redelijk vermoeden heeft dat hij te maken krijgt met belastingheffing die niet in overeenstemming is met het desbetreffende belastingverdrag. Een verzoek kan derhalve in principe al worden ingediend, voordat een aanslag daadwerkelijk is opgelegd. Het bilaterale overleg zal echter pas worden gestart vanaf het moment dat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan, of – in geval het een verzoek om een vervroegde procedure betreft (zie par. 3.5.3.1.3) – de definitieve aanslag is opgelegd. De tussenliggende periode zal waar nodig worden benut voor voorbereidende werkzaamheden, zoals het beoordelen van het verzoek en het opvragen van aanvullende informatie.

In het besluit komt voorts de uitlegging van het begrip 'eerste kennisgeving' zoals wordt gehanteerd in artikel 25 van het OESO-modelverdrag en in artikel 6 van het Arbitrageverdrag aan de orde. De staatssecretaris geeft aan dat dit begrip door

zowel de OESO als de EU niet nader is geduid. Deze opmerking is inmiddels achterhaald (zie hiervoor par. 3.3.2.2 over de actualiteit van het besluit). Beide instituten hebben dit begrip nader uitgelegd, zij het de één diepgaander en helderder dan de ander. Niettemin is het interessant om te bezien in hoeverre het Nederlandse standpunt correspondeert met de internationale uitgangspunten. Door Nederland wordt het standpunt ingenomen dat het verzoek van de belastingplichtige in ieder geval tijdig is ingediend als het verzoek is ontvangen binnen drie jaar na de datum van dagtekening van de aanslag waarin de correctie is verwerkt dan wel het moment dat de correctie wordt gemotiveerd indien dat later is. Dit standpunt is nagenoeg gelijk aan dat van de OESO en de EU, zij het dat de staatssecretaris de belastingplichtige meer ruimte biedt ingeval de motivering van de beslissing achterblijft, hetgeen de rechtspositie van de belastingplichtige ten goede komt. Het is niettemin verstandig dat belastingplichtigen het standpunt van de OESO volgen gelet op de betrokkenheid van andere staten bij het geschil, welk standpunt in voorgaande jaren in de regel ook nationaal beleid is geweest (zie voor de besluiten van 2001 en 2004 par. 3.3.2.1). De staatssecretaris erkent in paragraaf 2.2 van zijn besluit terecht het tweedimensionale karakter van de indiening (hetgeen in de latere, procedurele fasen ook steeds meer blijkt), welk aspect in de OESO- en de EU-documenten wat ondergesneeuwd is. Daar bij overleg- en ook arbitrageprocedures meerdere staten zijn betrokken, dient de belastingplichtige zich te vergewissen van het standpunt van de andere betrokken staat inzake de start van de driejaarstermijn, zo schrijft de staatssecretaris. Een afwijkend standpunt van de andere staat kan namelijk leiden tot een aanvangstijdstip dat ligt voor het tijdstip dat uit de Nederlandse standpuntbepaling volgt. Voor zover de termijn in de regeling voor onderling overleg in een door Nederland gesloten belastingverdrag afwijkt van de driejaarstermijn, zal deze afwijkende termijn worden gehanteerd.⁴⁸ Ook bestaan belastingverdragen waarin in het geheel geen termijn wordt gesteld. De staatssecretaris raadt in deze gevallen aan ondanks het ontbreken van enige limiet wat een onbegrensde tijdsduur veronderstelt, het verzoek zo spoedig mogelijk in te dienen gezien de eventuele overschrijding van termijnen waarin de wetgeving van de andere staat voorziet. Dit lijkt mij gelet op de ongrijpbaarheid van de situatie een verstandig advies. Uit het slot van paragraaf 2.2 van het besluit volgt verder nog dat indien de belastingplichtige prijs stelt op een vroegtijdig onderling overleg (zie hierna par. 3.5.3.1.3), hij zijn verzoek moet indienen nog voordat de competente inspecteur uitspraak op

48. De staatssecretaris geeft in zijn besluit een aantal voorbeelden van verdragen en indieningstermijnen. Zie voetnoot 11 bij par. 2.2 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures 2008: 'Zo geldt thans in de verdragen met Canada, de Filippijnen, Italië, Maleisië en Venezuela een termijn van 2 jaar en in het verdrag met Zwitserland een termijn van 1 jaar. Langere termijnen komen ook voor, zo geldt in de belastingverdragen met de Verenigde Staten van Amerika en met Groot-Brittannië op dit moment een termijn van 6 jaar; in de verdragen met Brazilië, het voormalige Joegoslavië en Nieuw-Zeeland geldt een termijn van 5 jaar. Voorts is sprake van een aantal verdragen waarin geen termijn wordt genoemd, bijvoorbeeld de verdragen met Singapore, Japan, Korea en Spanje. (...) Hierbij zij opgemerkt dat in het belastingverdrag met de Verenigde Staten zowel de lengte van de termijn (zes jaar) als het startpunt ervan, namelijk het einde van het belastingjaar waarop de winstcorrectie betrekking heeft, afwijken van het Nederlandse standpunt (en dat van de OESO). Zie ook bijlage 4.

bezwaar heeft gedaan. Indien een verzoek na die uitspraak wordt ingediend doch voor verstrijken van de driejaarstermijn, dan zal het alsnog in behandeling kunnen worden genomen, te weten als een verzoek om een reguliere overlegprocedure.

De OESO en EU laten zich niet uit over het grensoverschrijdend karakter van een verzoek tot overleg in relatie tot de uitlegging van de driejaarstermijn. Twee lidstaten hebben wel bij voorbaat een voorbehoud gemaakt inzake de toepassing van deze termijn. Het betreft Turkije en Groot-Brittannië. Zie paragraaf 96 en 97 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25 van het OESO-modelverdrag (1992-2008), waarin de nationale standpunten beknopt zijn weergegeven:

'96. With respect to paragraph 1 of the Article, Turkey reserves the right to provide that the case must be presented to its competent authority within a period of five years following the related taxation year. However, if the notification is made in the last year of that period, such application should be made within one year from the notification.

97. The United Kingdom reserves its position on the last sentence of paragraph 1 on the grounds that it conflicts with the six year time-limit under its domestic legislation.'

3.5.3.1.3 *Mogelijkheid tot vroegtijdig overleg*

Resteert ter behandeling het derde aspect voor wat betreft de formeelrechtelijke kant van de indiening van een verzoek tot onderling overleg, namelijk de mogelijkheid van een vroegtijdige indiening. Blijkens paragraaf 34 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) kan de belastingplichtige de bevoegde autoriteit van zijn woonstaat verzoeken om de andere staat vroegtijdig te benaderen, dat wil zeggen nog voordat de nationale rechtsmiddelen volledig zijn benut en een finale uitspraak is gedaan. Een zodanige, vroege start van het onderling overleg leidt veelal tot een samenloop met nationale procedures. Daarbij zal meestal sprake zijn van een nationaal traject dat reeds is opgestart en tot op bepaalde hoogte is doorlopen (bijvoorbeeld tot en met de eerste beroepsinstantie) en dat vervolgens in afwachting van de uitkomst van het internationale traject wordt geschorst ter behoud van rechtsmiddelen. Het zal immer afhangen van het nationale beleid en de nationale wetgeving van de betrokken staat in hoeverre een dergelijke samenloop mogelijk is. In het uiterste geval dat een land ervoor kiest zijn belastingplichtigen de mogelijkheid tot samenloop van nationale met internationale procedures te onthouden, zal dit een inperking van diens processuele rechten betekenen. De belastingplichtige dient alsdan de nationale procesgang eerst te doorlopen – met het risico dat de termijnen tot het indienen van het verzoek tot overleg en het corresponderend corrigeren van winsten in de andere staat verlopen – waarna eventueel een internationaal traject volgt hetzij zijn nationale rechtsmiddelen te verwerpen waarmee de overlegprocedure direct kan worden opgestart doch wat een verlies aan rechtsmiddelen betekent. Laatstgenoemde oplossing zal aantrekkelijk zijn in

die gevallen waarin de 'fout' duidelijk bij de andere staat is gelegen, en die aldus alleen via een internationaal traject kan worden weggenomen.

De OESO heeft de vroegtijdige start van het overleg erkend als een belangrijk praktisch handvat en heeft met betrekking tot de uitwerking daarvan door haar lidstaten het volgende opgemerkt (zie par. 25 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)):⁴⁹

'The three-year period continues to run during any domestic law (including administrative) proceedings (e.g. a domestic appeal process). This could create difficulties by in effect requiring a taxpayer to choose between domestic law and mutual agreement procedure remedies. Some taxpayers may rely solely on the mutual agreement procedure, but many taxpayers will attempt to address these difficulties by initiating a mutual agreement procedure whilst simultaneously initiating domestic law action, even though the domestic law process is initially not actively pursued. This could result in mutual agreement procedure resources being inefficiently applied. Where domestic law allows, some States may wish to specifically deal with this issue by allowing for the three-year (or longer) period to be suspended during the course of domestic law proceedings. Two approaches, each of which is consistent with Article 25 are, in one hand, requiring the taxpayer to initiate the mutual agreement procedure, with no suspension during domestic proceedings, but with the competent authorities not entering into talks in earnest until the domestic law action is finally determined, or else, on the other hand, having the competent authorities enter into talks, but without finally setting an agreement unless and until the taxpayer agrees to withdraw domestic law actions. (...) In either of these cases, the taxpayer should be made aware that the relevant approach is being taken. Whether or not a taxpayer considers that there is a need to lodge a 'protective' appeal under domestic law (because, for example, of domestic limitation requirements for instituting domestic law actions) the preferred approach for all parties is often that the mutual agreement procedure should be the initial focus for resolving the taxpayer's issues, and for doing so on a bilateral basis.'

Uit het vorenstaande commentaar volgt dat de vroegtijdige start van een onderling overleg vanuit twee invalshoeken kan worden benaderd. In de eerste plaats kan ervoor worden gekozen het internationale traject aan te vragen en de daadwerkelijke

49. Lees in dit verband mede par. 3.2.1 van de OESO-MEMAP 'Best Practice Nr. 8' getiteld 'Earlier notification of a potential case' (zie hiervoor par. 3.3.3.2): 'It is advisable for taxpayers to consider filing a MAP request and/or notifying the appropriate competent authorities of a potential MAP case as soon as it appears likely that an issue will result in taxation contrary to the applicable convention. This is the point when it becomes evident that there is probability, and not just the possibility, that taxation not in accordance with the applicable convention will result. (...) Notifying or presenting a case in advance of a formal action giving rise to inappropriate taxation will help to ensure a convention's time limits for requesting MAP or notifying competent authorities are met.'

start daarvan op te schorten tot het moment dat alle nationale rechtsmiddelen zijn benut en deze geen soelaas hebben geboden. In de tweede plaats kan ervoor worden gekozen, wat op internationaal niveau meer gebruikelijk is, het nationale traject op te schorten in afwachting van de uitkomst van een overleg. Het zal afhangen van de casus voor welke invalshoek als beste kan worden gekozen. Is een goede afloop in sterke mate afhankelijk van de medewerking van de andere staat (deze staat dient het nationaal inkomen (ten dele) te corrigeren), dan zal een nationaal traject doorgaans weinig opleveren. Het is in die situaties efficiënter gelet op het tijdsverloop en tevens effectiever gelet op de uitkomst, voorkoming van meervoudige belastingheffing, het internationale traject eerst te doorlopen. Dit onderscheid tussen het nationale en het internationale traject en de mogelijkheid tot schorsing van één van beide trajecten bestaan ter voorkoming van rechtsmisbruik. Immers, indien belastingplichtigen tegelijkertijd beide trajecten zouden doorlopen en aan het einde daarvan over meerdere uitkomsten zouden beschikken, zouden zij tussen die uitkomsten kunnen kiezen en in het ergste geval de betrokken instanties tegen elkaar uit kunnen spelen, hetgeen de rechtsstaat uiteraard niet ten goede komt (zie verder par. 3.5.5).

De OESO erkent voorts de mogelijkheid dat de belastingplichtige een verzoek tot vroegtijdig overleg indient nog voordat de bewuste verrekenprijscorrectie aan hem is bekendgemaakt, echter onder de strikte voorwaarde dat deze correctie hoogstwaarschijnlijk zal leiden tot een meervoudige belastingheffing. Daarbij worden aan de 'action of taxation' die aanleiding geeft tot dit verhoogde risico ogenschijnlijk weinig strenge vereisten gesteld; het kan gaan om een maatregel van één van de of van beide staten van individuele dan wel algemene aard die voor de betrokken belastingplichtige dusdanige gevolgen met zich brengt. Vergelijk paragraaf 14 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008):

'It should be noted that the mutual agreement procedure, unlike the disputed claims procedure under domestic law, can be set in motion by a taxpayer without waiting until the taxation considered by him to be 'not in accordance with the Convention' has been charged against or notified to him. To be able to set the procedure in motion, he must, and it is sufficient if he does, establish that the 'actions of one or both of the Contracting States' will result in such taxation, and that this taxation appears as a risk which is not merely possible but probable. Such actions mean all acts or decisions, whether of legislative or regulatory nature, and whether of general or individual application, having as their direct and necessary consequence the charging of tax against the complainant contrary to the provisions of the Convention. (...)'

De belastingplichtige dient het verhoogde risico op meervoudige belastingheffing ten gevolge van de actie van de desbetreffende staat aldus aan te tonen. Het zij evenwel gezegd dat naar het oordeel van de OESO deze bewijslast niet te zwaar moet worden aangezet. Het is voldoende indien de belastingplichtige op basis van de relevante feiten en omstandigheden van het geval, voormeld risico aannemelijk maakt. De OESO geeft in paragraaf 14 een aantal voorbeelden:

‘ (...) Thus, for example, if a change to a Contracting State’s tax law would result in a person deriving a particular type of income being subjected to taxation not in accordance with the Convention, that person could set the mutual agreement procedure in motion as soon as the law has been amended and that person has derived the relevant income or it becomes probable that the person will derive that income. Other examples include filing a return in a self assessment system or the active examination of a specific taxpayer reporting position in the course of an audit, to the extent that either event creates the probability of taxation not in accordance with the Convention (e.g. where the self assessment reporting position the taxpayer is required to take under a Contracting State’s domestic law would, if proposed by that State as an assessment in a non-self assessment regime, give rise to the probability of taxation not in accordance with the Convention, or where circumstances such as a Contracting State’s published positions or its audits practice create a significant likelihood that the active examination of a specific reporting position such as the taxpayer’s will lead to proposed assessments that would give rise to the probability of taxation not in accordance with the Convention). Another example might be the case where a Contracting State’s transfer pricing law requires a taxpayer to report taxable income in an amount greater than would result from the actual prices used by the taxpayer in its transactions with a related party, in order to comply with the arm’s length principle, and where there is substantial doubt whether the taxpayer’s related party will be able to obtain a corresponding adjustment in the other Contracting State in the absence of a mutual agreement procedure. (...)’

Opgemerkt zij dat de ruimhartige uitlegging van de OESO voor wat betreft het moment van indiening van een vroegtijdig verzoek, zeker ten goede komt aan de rechtspositie van de belastingplichtige. Het is echter nog maar de vraag in hoeverre deze lijn ook door haar lidstaten zal worden geadopteerd. Met name de hiervoor genoemde voorbeelden betreffende maatregelen van meer algemene aard, zoals een verandering in de nationale belastingwetgeving, lijken hiervoor maar weinig vatbaar gezien het ruime toepassingsbereik. Is het terecht dat een dergelijke, nationale maatregel direct door belastingplichtigen kan worden aangewend om ten behoeve van een individuele casus een onderling overleg aan te vragen? Het lijkt mij dat alleen in die gevallen waarin het verband dermate duidelijk aanwezig is, een verzoek op zijn plaats is. De vraag rijst dan wel of het aantonen van dit verband tussen maatregel en individuele gevolgen voor de belastingplichtige niet een lastige klus is. Kan hij wellicht beter wachten op de toepassing door de belastingadministratie van de maatregel? Het zal van het voorliggende geval afhangen voor welk scenario dient te worden gekozen. Ik kan mij voorstellen wanneer de uitwerking zo gezegd evident is, de bewijslast derhalve draagbaar is, en de gevolgen – eveneens tijdtechnisch bezien (denk aan het voorkomen van de nationale maatregel door een vroegtijdige start van het overleg en het deswege mede voorkomen van een nationale rechtsgang met alle vertragingen vanden) – aanzienlijk zijn, een vroegtijdige indiening op zijn plaats zal zijn. Verder zal bij de bovenstaande uitwerking door de OESO in aanmerking moeten

worden genomen het feit dat er staten zijn die de onderlinge overlegprocedure pas op willen starten, wanneer daadwerkelijk sprake is van een maatregel waaruit dubbele belastingheffing voortvloeit (denk bijvoorbeeld aan Duitsland, zie bijlage 2). Alsdan zal een vroegtijdig overleg sowieso onmogelijk zijn (vergelijk par. 4.50 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen 1995-2010). Dit kan tevens zo zijn wanneer de maatregel onderwerp van een nationale rechtszaak is en de aanslag niet onherroepelijk vaststaat. Staten kunnen tevens in die situatie van mening zijn dat eerst die rechtsgang moet worden doorlopen (zie hoofdstuk 5, par. 5.2.2.2.2).

Het vroegtijdig starten van de onderlinge overlegprocedure zal met name aantrekkelijk zijn in het geval dat bij het eerst doorlopen van de nationale rechtsgang, de verdragsrechtelijke termijn tot het indienen van een verzoek tot overleg en/of de nationale termijn tot het maken van een corresponderende correctie (dan wel ambtshalve vermindering van een vaststaande aanslag)⁵⁰ dreigt te verstrijken (zie hierna par. 3.5.5) (vergelijk par. 4.46 en 4.50 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). De OESO raadt haar lidstaten aan in een zo vroeg mogelijk stadium met de internationale besprekingen te beginnen, mits dit verenigbaar is met een economisch gebruik van de overheidsmiddelen. Het is ook om die reden dat staten huiverig staan tegenover een vroegtijdig overleg. Zij vrezen een verlies aan geld en middelen wanneer een overleg alsnog overbodig blijkt in geval van het uiteindelijk achterwege blijven van een correctie ten gevolge van een uitspraak van de nationale rechter.

Het Nederlandse standpunt ter zake van de vroegtijdige start van een onderling overleg is opgenomen in paragraaf 3.1.2 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures (zie par. 3.3.2.2). Voor Nederland is van een vervroegd overleg sprake, indien de Nederlandse bevoegde autoriteit, de directie IFZ van het Ministerie van Financiën, de procedure met de bevoegde autoriteit van de andere staat actief opstart in de periode gelegen vanaf de datum van dagtekening van de aanslag waarin de correctie is verwerkt dan wel, indien dat later is, het moment dat die correctie wordt gemotiveerd tot aan het moment waarop de inspecteur uitspraak doet op het bezwaarschrift. Het uitgangspunt is derhalve een samenloop van nationale met internationale procedures vanaf de bezwaarfase (de aanslag is nog

50. Zie par. 6.1 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures 2008 (zie hiervoor par. 3.3.2.2) dat de termijn voor het aanbrengen van een corresponderende correctie door middel van een ambtshalve vermindering van de aanslag behandelt. Het besluit maakt melding van een volgend beleid: 'Het komt regelmatig voor dat op het moment dat door een andere Staat een correctie wordt aangebracht de corresponderende aanslagen in Nederland al onherroepelijk vaststaan. In dat geval zal, indien daartoe aanleiding bestaat, het aanbrengen van een corresponderende correctie geschieden door een ambtshalve vermindering van de aanslag. Het Besluit inzake ambtshalve verminderingen van definitief vaststaande aanslagen (Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735) gaat uit van een termijn van vijf jaar (verlengd met het verleende uitstel) waar binnen een verzoek om ambtshalve vermindering kan worden gehonoreerd. Bij de onderlinge overlegprocedure blijkt in sommige gevallen de termijn van vijf jaar te kort, ondanks het feit dat wel voldaan wordt aan de termijnen die in het betreffende Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of het Arbitrageverdrag zijn gesteld voor de indiening van het verzoek. Voor die gevallen sta ik voor zover nodig toe dat de termijn van vijf jaar wordt verlengd.'

niet onherroepelijk).⁵¹ In paragraaf 3.1.3 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures wordt in afwijking hiervan nog de mogelijkheid van een vervroegd overleg vanaf de beroepsfase besproken. De directie IFZ is bereid de procedure vervroegd op te starten in gevallen waarin de aanslag nog niet onherroepelijk is maar de inspecteur al wel uitspraak op bezwaar heeft gedaan, indien (i) de belastingplichtige aannemelijk maakt dat in het buitenland (door termijnverstrijking) rechten om een onderlinge overlegprocedure op te starten, dreigen te worden verspeeld, en (ii) de belastingplichtige een verklaring kan overleggen waarin de Nederlandse gerechtelijke instantie zich akkoord verklaart de gerechtelijke procedure gedurende de loop van het onderling overleg (arbitrage) op te schorten.

De vraag rijst of deze samenloop van nationale met internationale procedures met als beginpunt de bezwaarfase wenselijk is. Ik kan mij indenken dat een belastingplichtige, met name indien niet duidelijk is of de 'fout' geheel of ten dele bij de andere staat ligt, wellicht op zijn minst toch eerst de bezwaarfase wil doorlopen om te bekijken of in overleg met de inspecteur mogelijkwerijs tot een oplossing kan worden gekomen. Te meer daar het op die wijze op voorhand met de belastingadministratie beslechten van transfer pricing conflicten zeer gebruikelijk is en dure en langdurige procedures doet voorkomen. Indien hier geen mogelijkheid toe blijkt, zou dan alsnog de beroepsprocedure eventueel gecombineerd met het onderling overleg kunnen worden opgestart.

De door de OESO geschetste voorbeeldsituaties inzake de indiening van een verzoek nog voordat de bewuste correctie heeft plaatsgevonden c.q. bekend is gemaakt, lijken in Nederland strikt genomen niet te kunnen plaatsvinden. Gezegd zij wel dat het OESO-commentaar waarin die voorbeelden zijn opgenomen van eind 2008 dateert. Het kan derhalve zijn dat de staatssecretaris ten tijde van de totstandkoming van het besluit in september 2008 van die voorbeelden nog geen kennis droeg. Desalniettemin waren dergelijke situaties ook toen (inter)nationaal kenbaar en had de staatssecretaris hierop dus wel kunnen anticiperen. Opmerkelijk is dat in paragraaf 3.1.3 van het besluit wel enkele gevallen worden besproken waarin in de andere bij de verrekenprijskwestie betrokken staat de aanslag nog niet definitief vaststaat dan wel alleen nog maar een standpuntbepaling door de belastingplichtige is ontvangen, en waarin Nederland zich bereid toont die staat actief te benaderen voor een vroegtijdig overleg. Met andere woorden: indien bedoelde situatie zich over de grens afspeelt, dan wil Nederland hieraan wel meewerken en is Nederland zelfs bereid hierin het voortouw te nemen. De procedure wordt bij een dergelijke inzet aangeduid als de 'extra vervroegde onderlinge overlegprocedure'. Indien men de betreffende paragraaf van het besluit verder beziet, volgt een reële verklaring. Nederland zal namelijk een zodanige actie ondernemen enkel in het geval dat (i) zich in de andere staat – door een actie van die staat – heffing in strijd met het verdrag zal voordoen, en (ii) deze staat geen

51. In het Verrekenprijsbesluit 2001 (zie hiervoor par. 3.3.2.1) was die samenloop pas mogelijk vanaf de beroepsfase (zie par. 3.1.4 van dit besluit). Het verzoek tot een vroegtijdig opstarten kon pas worden ingediend nadat uitspraak op bezwaar was gedaan. De vervroeging van de indiening is in het voordeel van de belastingplichtige. De overlegprocedure kan hierdoor immers eerder en aldus op een nog efficiëntere wijze worden ingezet ter beslechting van het voorliggende geschil.

werkelijke mogelijkheid kent tot het verlenen van uitstel van betaling dan wel sprake zal zijn van hoge heffings- en invorderingsrentepercentages, en (iii) de belastingplichtige hierdoor in (ernstige) financiële of liquiditeitsproblemen dreigt te raken of er andere dringende redenen zijn waardoor op korte termijn actie noodzakelijk is. In die uitzonderlijke situatie zal Nederland bij de andere staat aandringen op een vroegtijdige start van het overleg om zo de hiervoor genoemde met name geldelijke knelpunten weg te nemen. Voor het geval de andere staat niet akkoord gaat met dit voorstel, wijst de staatssecretaris terecht op de mogelijkheid tot het sluiten van een bilaterale APA, welk instrument is bedoeld ter voorkoming van toekomstig conflict (zie hoofdstuk 2, par. 2.4.3). Het is evenwel aan de belastingplichtige om te beslissen een APA-procedure aan te vangen. De Nederlandse bevoegde autoriteit zal in ieder geval, zo uit het besluit volgt, binnen haar mogelijkheden aandringen op het (onder redelijke voorwaarden) verlenen van uitstel van betaling met het oog op de (toekomstige) onderlinge overlegprocedure (zie mede hoofdstuk 5, par. 5.2.5 inzake de kosten van de procedure). Bovendien zal Nederland een weigering van de andere staat om aan een extra vervroegd overleg mee te werken onverwijld aan de belastingplichtige en de betrokken inspecteur melden, opdat het nationale traject direct kan worden opgepakt.

In paragraaf 3.1.2.1 van het besluit wordt een aantal voorwaarden opgesomd waaraan de belastingplichtige moet voldoen, wil de procedure vroegtijdig van start gaan. De belastingplichtige dient in de eerste plaats schriftelijk in te stemmen met het benodigde uitstel aan de inspecteur voor het doen van uitspraak op bezwaar voor de duur van de onderlinge overlegprocedure (en een eventueel daarop volgende arbitrageprocedure). Ten tweede moet de belastingplichtige zijn verzoek tot vervroegd overleg hebben ingediend, voordat de inspecteur uitspraak doet op het bezwaarschrift. Ingeval het verzoek is gebaseerd op artikel 6, lid 1, van het Arbitrageverdrag dient de belastingplichtige vooraf akkoord te gaan met de inhoud van een vaststellingsovereenkomst, waarbij hij (onder meer) verklaart dat hij akkoord gaat met een schorsing van de bezwaarprocedure en af zal zien van de inzet van de nog openstaande rechtsmiddelen indien de bevoegde autoriteiten een uitkomst bereiken waarmee dubbele belastingheffing wordt voorkomen (zie artikel 14 van het verdrag). Het Arbitrageverdrag kent ogenschijnlijk een strengere regeling dan het OESO-modelverdrag: belastingplichtigen dienen in geval van een vroegtijdig overleg op voorhand afstand te doen van hun nationale rechtsmiddelen. Deze uitvoering volgt niet direct uit de tekst van het verdrag dan wel de bijbehorende gedragscode. De staatssecretaris heeft naar ik vermoed de regeling van het Arbitrageverdrag op die manier geïnterpreteerd, daar in artikel 7, lid 1, van dat verdrag de termijn van twee jaren tot onderling overleg begint te lopen vanaf het moment dat de nationale rechtsgang is uitgeput dan wel een definitieve, rechterlijke uitspraak op tafel ligt. Een samenloop van nationale met internationale rechtsmiddelen is aldus strikt genomen niet mogelijk. De staatssecretaris heeft alsnog deze mogelijkheid tot samenloop willen creëren door belastingplichtigen bij overeenkomst op voorhand afstand te laten doen van de nationale rechtsmiddelen, onder de voorwaarde van de totstandkoming van een overlegovereenkomst dan wel de aanvang van arbitrage (zie nader hoofdstuk 4, par. 4.5.3.1.1).

Aldus wordt, zij het op enigszins gekunstelde wijze, toch aan het vereiste van het Arbitrageverdrag voldaan dat bij aanvang van de procedure de nationale rechtsgang moet zijn doorlopen dan wel opgegeven en blijft eveneens de optie van een vervroegd overleg behouden (zie bijlage 2 e.v. voor een internationaal perspectief).

Indien het vervroegd onderling overleg voor de staten tot een acceptabele oplossing leidt, dan heeft de belastingplichtige normaliter de mogelijkheid om deze al dan niet te accepteren (zie par. 3.5.5). Hij kan besluiten af te zien van de uitkomst en alsnog kiezen voor de inzet van de nationale rechtsmiddelen. Indien de belastingplichtige de uitkomst wel accepteert, dan zal hij worden gevraagd akkoord te gaan met de inhoud van een vaststellingsovereenkomst (in het kader van het Arbitrageverdrag wordt die overeenkomst vooraf getekend en is deze keuzemogelijkheid ook beperkt, zie hiervoor), waarbij hij verklaart de openstaande rechtsmiddelen in de betrokken landen niet aan te wenden voor zover het punten betreft waarvoor in het onderling overleg een oplossing is gevonden (zie par. 3.1.2.2 van het besluit). Voor andere geschilpunten behoudt de belastingplichtige hoe dan ook zijn nationale rechtsmiddelen. De voorwaarde van ondertekening van een vaststellingsovereenkomst wordt gesteld ter voorkoming van rechtsmisbruik, zoals hiervoor is betoogd.

Nadat Nederland akkoord is gegaan met een vroegtijdige start van het onderling overleg, kan uiteraard alsnog een probleem ontstaan, indien de andere bij de verrekenprijkswestie betrokken staat hieraan niet wil meewerken. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn omdat deze staat meent dat het bestaan van meervoudige belastingheffing (nog) niet met voldoende zekerheid vaststaat. Indien deze situatie zich voordoet, meldt de directie IFZ dit onverwijld aan de belastingplichtige en de competente inspecteur. De inspecteur zal vervolgens alsnog uitspraak op bezwaar doen en de belastingplichtige kan dan de nationale rechtsmiddelen, zo hij dit wenst, verder benutten. Uitgangspunt is dat daarna de reguliere overlegprocedure kan worden opgestart. De basis hiervoor is het oorspronkelijke verzoek van de belastingplichtige tot vroegtijdig overleg (zie par. 3.1.2.3 van het besluit).

3.5.3.2 *Materiële aspecten*

Ten behoeve van een voorspoedig en gunstig verloop van de eerste fase van de procedure is het eveneens belangrijk vooraf vast te stellen aan welke vereisten een verzoek tot onderling overleg inhoudelijk moet voldoen, wil het door de bevoegde autoriteit van de woonstaat, en op enig later moment door de bevoegde autoriteit van de andere staat, in behandeling worden genomen en worden goedgekeurd. In de komende paragrafen zullen daartoe de samenstelling van een verzoek tot onderling overleg (3.5.3.2.1) en de onderbouwing daarvan (zie par. 3.5.3.2.2) worden behandeld.

3.5.3.2.1 *Reikwijdte en opbouw van het verzoek*

De wijze waarop het verzoek tot onderling overleg door de belastingplichtige aan de bevoegde autoriteit van zijn woonstaat dient te worden gepresenteerd, is in

beginsel vormvrij. De OESO MEMAP biedt echter wel een algemeen format betreffende de informatie die een verzoek doorgaans behoort te bevatten, namelijk (zie par. 2.2.1 van de handleiding):

1. the name, address, and taxpayer identification number of the taxpayer;
2. for transfer pricing cases, the name, address and, if possible, the taxpayer identification number of any related foreign taxpayer involved;
3. the name of the foreign tax administration involved and if possible identification of the regional or local tax administration office that has made, or is proposing to make, the adjustment (if relevant);
4. the tax convention article(s) that the taxpayer asserts is not being correctly applied, and the taxpayer's interpretation of the application of the article;
5. the taxation years or periods involved;
6. the relationship, situation, or structure of the transactions, issues, or related parties involved (advising of any changes in these matters that occur after the request has been filed would be helpful);
7. a summary of the facts and an analysis of the issues for which competent authority assistance is requested, including any specific issues raised by the tax administration affecting the taxpayer and the related amounts (in both currencies and supported by calculations, if applicable);
8. for transfer pricing cases, documentation as described in domestic legislation of the taxpayer's state of residence, if available (where documentation is inordinately voluminous, a description of the documentation prepared in connection with the transactions which are the subject of the MAP request may be acceptable);
9. a copy of any other relevant competent authority request and the associated documents filed, or to be filed, with the competent authority of the other contracting state, including copies of correspondence from the other tax administration, copies of briefs, objections, etc., submitted in response to the action or proposed action of another tax administration (if applicable, translated copies are helpful and where documentation is voluminous, a description of the documentation may be acceptable);
10. an indication of whether the taxpayer or a predecessor has made a prior request to the competent authority of either contracting state on the same or related issue;
11. a schedule of the time limitations in each jurisdiction (domestic as well as tax convention time limits) in respect of the years for which relief is sought (in cases of multiple taxpayers, a schedule for each);
12. a statement indicating whether the taxpayer has filed a notice of objection, notice of appeal, refund claim, or comparable document in either of the relevant jurisdictions;
13. where the request for competent authority assistance involves issues that are currently or were previously considered by the tax authorities of either contracting state as part of an advance pricing arrangement, ruling, or similar proceedings, a statement to that effect;

14. if consent has not already been provided for a person to act as an authorized representative, a signed statement that a representative is authorized to act for a taxpayer in making the request;
15. any other facts that the taxpayer may consider relevant;
16. a copy of any settlement or agreement reached with the other jurisdiction which may affect the MAP process; and
17. the taxpayer's views on any possible bases on which to resolve the issues.'

Het betreft naast gegevens met betrekking tot het voorliggende geval (de relevante feiten en omstandigheden, de transfer pricing documentatie en de functionele en economische analyses) tevens informatie die betrekking heeft op oude verzoeken en informatie die al dan niet door de beide betrokken autoriteiten is verkregen gedurende eerdere APA- en/of onderlinge overlegprocedures. Naast laatstgenoemde gegevens waar de overheden in principe al over beschikken, bevat de lijst nog informatie inzake de toepasselijke nationale en verdragsregels, in het bijzonder de tijdslimieten die gelden. Ik neem aan dat staten van de eigen regelgeving op de hoogte zijn; de regelgeving van de andere betrokken staat zou door middel van internationale gegevensuitwisseling kunnen worden verkregen en is veelal terug te vinden op de websites van de internationale instituten (denk aan de OESO en de EU). De vraag rijst dan ook in hoeverre staten belastingplichtigen dienen te belasten met het vergaren en overleggen van informatie die hen al ter beschikking staat dan wel die door hen gemakkelijk te verkrijgen is. Mijns inziens zou de informatievoorziening, met name in het kader van een toegankelijke procedure (zie hoofdstuk 5, par. 5.2.4), zo veel mogelijk moeten worden beperkt tot die informatie waarover de autoriteiten redelijkerwijs nog niet beschikken en ook niet hebben kunnen beschikken, en waarover zij voor een goede oordeelsvorming wel dienen te beschikken. Per geval zal moeten worden onderzocht om welke informatie het dan precies gaat, waarbij die informatie de voorliggende casus zo dicht mogelijk benadert en geen breed scala aan documenten behelst. Een zodanige inperking zal ook het verdere proces ten goede komen. Staten verdwalen niet in de hoeveelheid informatie die zij ontvangen, maar kunnen aan de hand van een handzaam dossier spoedig tot een oordeel komen. Uiteraard dient wel te worden voorkomen dat de belastingplichtige te weinig informatie verstrekt, hetgeen veelal aanleiding geeft tot verzoeken om aanvullende informatie wat de procedure weer doet vertragen. Lees hieromtrent ook 'Best Practice Nr. 5' van de MEMAP getiteld 'Proving complete, accurate, and timely information to the competent authorities', waarin de OESO wijst op de efficiëntie van een gelijktijdige informatievoorziening:

'The completeness and accuracy of the information included in a request has a direct impact on the time required for the competent authorities to carry out the MAP process. To deal with a case in an expeditious manner, a competent authority needs sufficient details to analyse, understand, and ultimately prepare to discuss a position with both the taxpayer and other competent authority. Ensuring both competent authorities have the same information at approximately the same

time will facilitate a common understanding of the facts and will undoubtedly encourage earlier resolution. Therefore, copying the other competent authority on both submissions of information and subsequent requests will reduce risk of misunderstandings. If the two competent authorities receive conflicting information, the outcome will likely be a delay in the MAP process until the parties can agree upon the information or facts presented.'

Lees in dit kader mede 'Best Practice Nr. 9' getiteld 'Allowing electronic submissions'. Ik citeer:

'For the benefit of the tax administration and taxpayer, electronic correspondence and copies of a competent authority submission are often helpful in encouraging simultaneous delivery of information to the two competent authorities. Electronic copies may also ease the burden of submission for the taxpayer while facilitating the administration of a request by the competent authority. Some governments may not currently accept this medium of submission, while other governments may with a disclaimer.'

Het Europese Arbitrageverdrag bevat eveneens richtlijnen voor wat betreft de wijze waarop een verzoek tot onderling overleg moet zijn opgebouwd. Daar waar de OESO-lijst vrijblijvend van aard is in de zin dat de lidstaten zelf bepalen hoe zij daar op nationaal niveau uitvoering aan geven, lijkt de Europese lijst meer dwingend van aard. In paragraaf 5 van de herziene Gedragscode (zie hiervoor par. 3.3.3.1) is opgenomen dat een belastingplichtige minimaal moet verstrekken:

- a. gegevens (zoals naam, adres, fiscaal identificatienummer) van de onderneming van de verdragsluitende Staat die de zaak voorlegt, en van de andere partijen bij de relevante transacties;
- b. informatie over de relevante feiten en omstandigheden van de zaak (waaronder informatie over de verhouding tussen de onderneming en de andere partijen bij de relevante transacties);
- c. gegevens van de betrokken belastingtijdvakken;
- d. afschriften van de aanslagen, het verslag van de belastingcontrole of soortgelijke maatregelen waarvan dubbele belasting beweerdelijk het gevolg is;
- e. informatie over de beroepsprocedures en geschillenprocedures die de onderneming of de andere partijen aangaande de relevante transacties hebben ingeleid, alsmede over de beslissingen van rechterlijke instanties in verband met de zaak;
- f. een toelichting van de onderneming over de redenen waarom zij meent dat de beginselen van artikel 4 van het Arbitrageverdrag niet in acht zijn genomen;
- g. een verbintenis van de onderneming dat zij zo spoedig mogelijk aan alle redelijke en passende verzoeken van de bevoegde autoriteit zal voldoen en alle stukken ter beschikking van de bevoegde autoriteiten zal houden, en

- h. alle specifieke aanvullende informatie waarom de bevoegde autoriteit verzoekt binnen twee maanden nadat de belastingbetaler de zaak heeft voorgelegd.'

De Europese lijst is beknopter dan die van de OESO en daarom veel handzamer voor de transfer pricing praktijk en ook voor de staten. De opsomming komt tegemoet aan het hiervoor omschreven beeld van een op de casus gerichte informatievoorziening die ten goede komt aan zowel de efficiëntie als de effectiviteit van de procedure. Ook de Staatssecretaris van Financiën heeft een lijst van gegevens gepubliceerd, waaruit het verzoek minstens moet bestaan, te weten in paragraaf 2.5 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures 2008 (zie hiervoor par. 3.3.2.2). Er is in beginsel geen vormvereiste, niettemin dient het verzoek in ieder geval de volgende informatie te bevatten:

- a. gegevens (zoals naam, adres, fiscaal nummer) van de belastingplichtige die het verzoek indient en van de andere betrokken (buitenlandse) partijen;
- b. informatie over de relevante feiten en omstandigheden van de voorgelegde kwestie (waaronder informatie over de verhouding tussen de belastingplichtige en de andere partijen);
- c. het andere land of andere landen waar het verzoek betrekking op heeft;
- d. een toelichting van belastingplichtige over de redenen waarom hij meent dat (mogelijk) sprake is van dubbele belastingheffing of waarom hij – ingeval het verzoek is gestoeld op het EU-arbitrageverdrag – meent dat de beginselen van artikel 4 van het EU-arbitrageverdrag niet in acht zijn genomen;
- e. de gekozen verdragsrechtelijke grondslag voor het verzoek (bilateraal belastingverdrag waarbij Nederland partij is, dan wel het EU-arbitrageverdrag);
- f. een keuze wat betreft het gewenste soort op te starten onderlinge overlegprocedure (regulier, vervroegd, of een van de twee andere uitzonderingen genoemd in paragraaf 3.1.3);
- g. gegevens over de in geding zijnde belastingtijdvakken;
- h. gegevens over de betrokken belastingautoriteiten;
- i. afschriften van belastingaanslagen, het verslag van een eventueel onderzoek van de belastingdienst of andere maatregelen waarvan de dubbele belastingheffing het gevolg zou kunnen zijn;
- j. informatie over de rechtsmiddelen die belastingplichtige of de andere partijen bij de relevante transacties hebben aangewend en informatie over de rechtsmiddelen die in Nederland of het andere betrokken land nog openstaan tegen de relevante aanslagen; informatie over de beslissingen van rechterlijke instanties in verband met de zaak; en
- k. een toezegging van belastingplichtige dat hij zo spoedig mogelijk aan alle redelijke en passende verzoeken van een bevoegde autoriteit zal voldoen en alle stukken ter beschikking van de bevoegde autoriteiten zal houden.'

Ingeval het een verzoek betreft tot het opstarten van een vervroegde onderlinge overlegprocedure dient tevens te worden meegestuurd een door de belastingplichtige ondertekende brief waarin hij de inspecteur verzoekt om het doen van

uitspraak op het bezwaarschrift uit te stellen voor de duur van de onderlinge overlegprocedure en een eventueel daarop volgende arbitrageprocedure.

Indien men de nationale lijst vergelijkt met die van de OESO, is deze aanzienlijk beknopter. Ten opzichte van de Europese lijst bevat de nationale lijst evenwel een kleine uitbreiding. Deze uitbreiding wordt met name veroorzaakt door de keuzes die door de belastingplichtige gemaakt moet worden tussen de toepasselijke verdragen (een bilateraal verdrag dan wel het Europese Arbitrageverdrag) en de verschillende vormen van onderling overleg (regulier of vervroegd), en de extra documentatie die deze keuzes met zich brengen. De bovenstaande lijst kan door de belastingplichtige als handvat worden gehanteerd voor wat betreft het Nederlandse standpunt. Opgemerkt zij wel dat het immer mede van de andere betrokken staat zal afhangen of een verzoek wordt geaccepteerd, geweigerd of nog kan worden aangevuld. Wil een belastingplichtige zich zeker stellen hij zich derhalve tevens op de hoogte moeten stellen van de informatie die de andere staat wenst te ontvangen (met name bij een gelijktijdige indiening van het verzoek in beide staten). Indien een zodanige bekendmaking door de betrokken staat ontbreekt, kan de belastingplichtige houvast ontleen aan de OESO-lijst en kan wellicht aan de hand van voorbereidende gesprekken, zo die mogelijkheid bestaat (vergelijk hoofdstuk 2, par. 2.5.3.1), meer duidelijkheid worden verkregen. De Europese lijst is zo gezegd dwingend van aard. Indien de kwestie zich in Europees verband voordoet, kan de belastingplichtige voor wat betreft de andere staat zich derhalve op die lijst beroepen, tenzij de andere staat expliciet een andere lijst hanteert en die lijst afwijkt van de Europese (beperkter hetzij uitgebreider van aard is). In het geval de nationale lijst uitgebreider is dan die van het Arbitrageverdrag en hiervoor geen reële verklaring bestaat, rijst evenwel de vraag of geen sprake is van een schending van het recht op toegang tot de procedure (zie hoofdstuk 5, par. 5.2.3).

3.5.3.2.2 Juridische onderbouwing

Het belangrijkste onderdeel van het verzoek tot onderling overleg betreft logischerwijs de argumentatie waarmee de belastingplichtige dit verzoek onderbouwt. Het betreft in het bijzonder de argumenten die de belastingplichtige aandraagt ter verdediging van zijn stelling dat het treffen van een primaire correctie dan wel het uitblijven van een corresponderende correctie in de andere staat in strijd is met de arm's length bepaling van het desbetreffende verdrag en (mogelijk) aanleiding geeft tot internationale dubbele belastingheffing. Voor het aantonen van de noodzaak van een zodanige aanpassing, is doorgaans voldoende dat de belastingplichtige het risico op een meervoudige belastingheffing aanneemelijk maakt. Er hoeft in beginsel geen sprake te zijn van een daadwerkelijke correctie hetzij van een zogenoemde double dip. De OESO acht voldoende dat een meervoudige heffing waarschijnlijk is, waarbij de organisatie meer specifiek de volgende maatstaf hanteert (zie par. 2.1.1 van de OESO-MEMAP):

'(...) Establishing the probability of inappropriate taxation does not mean that the taxpayer must prove this to a 51 percent probability, and in borderline cases

it is appropriate for the competent authority to give the benefit of the doubt to the taxpayer for purposes of accepting the request. (...)'

Opgemerkt zij dat het hier een door de OESO gekozen maatstaf betreft die door de lidstaten niet altijd zal worden gevolgd. Niet iedere staat zal de overlegprocedure immers reeds willen aanvangen voordat de verrekenprijscorrectie en/of de meer-voudige belastingheffing vaststaat (zie hiervoor par. 3.5.3.1.3).

Uit het tweede lid van artikel 25 van het OESO-modelverdrag 1992 volgt dat slechts indien de bezwaren de bevoegde autoriteit van de woonstaat gegrond voorkomen, zij kan besluiten de aangelegenheid in onderlinge overeenstemming met de bevoegde autoriteit van de andere staat te regelen teneinde een belastingheffing die in strijd is met de verdragsbepalingen te voorkomen. De bevoegde autoriteit van de woonstaat kan na een beoordeling van het verzoek ook menen de kwestie eenzijdig te kunnen oplossen, bijvoorbeeld door het ongedaan maken of verlagen van de primaire correctie. Zij zal dan niet overgaan tot het benaderen van de andere bevoegde autoriteit, maar de situatie op nationaal niveau zo spoedig mogelijk herstellen (zie par. 32 en 33 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)).⁵² Uit de onderlinge overlegbepaling en het bijbehorende OESO-commentaar volgt dat de bevoegde autoriteit van de woonstaat er eerst zelf alles aan behoort te doen om de (dreiging van) internationale dubbele belastingheffing weg te nemen. Alleen wanneer de bezwaren van de belastingplichtige inzake de getroffen verrekenprijscorrectie de bevoegde autoriteit van de woonstaat gegrond voorkomen en zij niet op eigen kracht tot een oplossing kan komen, mag zij de andere staat benaderen voor een onderling overleg.⁵³ Opgemerkt zij dat ook indien de bevoegde autoriteit van de woonstaat het probleem eenzijdig oplost, de OESO die staat niettemin aanraadt informatie over het verzoek en over de op nationaal niveau getroffen maatregel

52. Vergelijk par. 6.3, sub f, van de herziene Gedragscode bij het Europees Arbitrageverdrag waarin het volgende is bepaald:

'De verdragsluitende Staten zien erop toe dat de bevoegde autoriteit op één van de volgende wijzen gehoor geeft aan de onderneming die het verzoek indient:

- i. indien de bevoegde autoriteit niet van mening is dat de winst van de onderneming opgenomen is of kan worden in de winst van een onderneming van een andere verdragsluitende Staat, stelt zij de onderneming in kennis van haar twijfels, waarbij zij om nadere opmerkingen verzoekt;
- ii. indien het verzoek volgens de bevoegde autoriteit gegrond is en zij zelf tot een bevredigende oplossing kan komen, stelt zij de onderneming hiervan in kennis en verricht zo spoedig mogelijk de correctie of aftrek waarvan de juistheid is aangetoond;
- iii. indien het verzoek volgens de bevoegde autoriteit gegrond is, maar zij zelf niet tot een bevredigende oplossing kan komen, deelt zij de onderneming mede dat zij zal trachten de zaak te regelen in onderling overleg met de bevoegde autoriteit van de andere betrokken verdragsluitende Staten.'

53. Lees hieromtrent K. Koch (red.), *Mutual agreement – procedure and practice* (Cahiers de droit fiscal international, volume LXVIa), Kluwer, Deventer 1981, blz. 99-107 en 335-339, M. Wolfswinkel, De mutual agreement procedure nader beschouwd, WFR 1989/5881, blz. 1003-1006 en M. Züger, Conflict Resolution in Tax Treaty Law, International Tax Review 2002/30, nr. 10, blz. 343.

met de andere betrokken staat uit te wisselen, dit ten behoeve van een gelijke en een consistente uitlegging van de verdragsbepalingen.

Tot slot wordt er in paragraaf 34 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) (zie ook par. 4.55 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010) nog op gewezen dat *'an application by a taxpayer to set the mutual agreement procedure in motion should not be rejected without a good reason.'* Met andere woorden: de woonstaat behoort een weigering tot onderling overleg van een gedegen motivering te voorzien.⁵⁴

3.5.4 Tweede fase: besprekingen tussen de staten

Na een succesvolle indiening van het verzoek tot onderling overleg gaat de tweede fase van de onderlinge overlegprocedure van start, te weten de besprekingen tussen de staten. Deze fase vangt aan met het benaderen van de andere bij de transfer pricing geschil betrokken staat door de bevoegde autoriteit van de woonstaat voor onderling overleg. Wanneer die andere staat hiermee instemt, kunnen de besprekingen beginnen. De besprekingen vinden plaats op internationaal niveau tussen de fiscale autoriteiten van de beide jurisdicties (zie par. 33 en 36 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)).

Voordat het onderling overleg daadwerkelijk van start gaat, dienen de bevoegde autoriteiten echter hun onderhandelingspositie te bepalen. Deze positiebepaling gebeurt in het licht van de toepasselijke nationale wetgevingen en verdragsartikelen, welke regelgevingen bindend zijn voor de staten. Indien de toepassing van die regels het in onderling overleg bereiken van een akkoord in de weg blijkt te staan, acht de OESO het rechtvaardig dat de bevoegde autoriteiten op unilateraal niveau een vergoeding treffen waarmee de belastingplichtige alsnog genoegdoening voor de door het geschil ontstane meervoudige belastingheffing wordt geboden (zie par. 38 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Het zal echter van de welwillendheid van de betrokken staat c.q. staten afhangen in hoeverre die genoegdoening ook echt zal worden geboden. De start van de tweede fase zal dan in elk geval uitblijven (zie hierna).

In de komende paragrafen zal een aantal aspecten van de besprekingen tussen de staten nader worden behandeld. Het betreft achtereenvolgens de vormgeving van het onderling overleg (zie par. 3.5.4.1), de mogelijkheid tot de instelling van een gezamenlijke commissie (zie par. 3.5.4.2) en de rol die de belastingplichtige in het onderling overleg heeft (zie par. 3.5.4.3).

54. In het kader van de nadere beschouwing van de procedure in hoofdstuk 5 zullen de gronden tot weigering van een overleg en de aanwezige fiscale en/of civiele rechtsmiddelen ter bestrijding van die weigering worden gezien.

Voor een bespreking van de verdragsrechtelijke basis van het onderling overleg verwijs ik gaarne naar paragraaf 2.5.4.2.1 van het voorgaande hoofdstuk, alwaar deze aan de orde is geweest.

3.5.4.1 Vormgeving van het onderling overleg

Aan de vormgeving van de besprekingen tussen de staten is in hoofdstuk 2, paragraaf 2.5.4.2.2, al enige aandacht besteed. Bij die behandeling bleek het onderling overleg geheel vrijblijvend van aard. Staten zijn geenszins verplicht de procedure op te starten bij ontvangst van een verzoek van de belastingplichtige daartoe, evenmin zijn zij verplicht tot de afronding van de procedure ingeval zij met dit verzoek instemmen. Uit de tekst van artikel 25, lid 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008), waar wordt gesproken van *'The competent authority shall endeavour, if the objection appears to it to be justified and if it is not itself able to arrive at a satisfactory solution, to resolve the case by mutual agreement with the competent authority of the other Contracting State, with a view to the avoidance of taxation which is not in accordance with the Convention. (...)'*, volgt dat staten slechts een inspanningsverplichting kennen en geen resultaatsverplichting (in diezelfde zin par. 26 en 36 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). De bevoegde autoriteiten dienen wel te goeder trouw te streven naar een overeenkomst, indien door de belastingplichtige een beroep wordt gedaan op de regeling voor onderling overleg (zie par. 4.29 t/m 4.31 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Zij kunnen zich echter te allen tijde uit het overleg terugtrekken, zij het onder de voorwaarde dat dit voldoende gemotiveerd gebeurt.^{55, 56}

In hoofdstuk 2, paragraaf 2.5.4.2.2, is voorts vastgesteld dat bij het onderling overleg geen derde onafhankelijke partij aanwezig is, zoals een arbiter of raadgevende commissie. Het onderling overleg heeft expliciet niet het karakter van een gerechtelijke en/of arbitrageprocedure en wordt ook niet gekenmerkt door een diplomatieke wijze van werken. De bevoegde autoriteiten van de staten communiceren rechtstreeks met elkaar en wisselen informatie uit op de voet van de met artikel 26, lid 1, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) vergelijkbare bepaling van het toepasselijke belastingverdrag (zie par. 40 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Daarbij noemt

55. Een uitzondering op deze hoofdregel vormt artikel 4, lid 2, onderdeel d, van het OESO-modelverdrag (1992-2008), welk artikel bepaalt dat staten in overleg dienen te treden ingeval de woonplaats niet kan worden vastgesteld aan de hand van de criteria a tot en met c van ditzelfde artikel. Uit par. 20 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 4 volgt dat de bevoegde autoriteiten in een dergelijke situatie verplicht zijn tot een resultaat te komen. Zie hierover Ph. Baker, *Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell 1994, blz. 417 en F.A. Engelen en F.P.G. Pötgens, *Mutual agreements* (Fiscale Brochures), Fed, Deventer 2000, blz. 31.
56. Staten kunnen bij verdragsonderhandelingen wel degelijk besluiten tot de opname van een onvoorwaardelijke verplichting tot overeenstemming in het desbetreffende overlegartikel, dit kan bijvoorbeeld door de toevoeging van een arbitrageregeling als zijnde een stok achter de deur. Met betrekking tot bestaande verdragen zou een dergelijke toevoeging van kracht kunnen worden door middel van amendement, protocol of briefuitwisseling tussen de staten.

de OESO verschillende manieren waarop staten met elkaar in contact kunnen treden, te weten het communiceren via email, brief, fax of telefoon, het organiseren van gezamenlijke vergaderingen ter uitwisseling van standpunten en het oprichten van een gezamenlijke commissie (zie artikel 25, lid 4, OESO-modelverdrag (1992-2008)).

Het onderling overleg tussen de staten vindt doorgaans plaats door de uitwisseling van zogenoemde 'position papers'. Deze documenten betreffen eenzijdige analyses van het transfer pricing conflict en omvatten de oplossingen die de staten hiervoor aandragen. Het is de bevoegde autoriteit van de staat alwaar de primaire correctie is getroffen (en alwaar doorgaans de procedure ook zal worden aangevraagd) die als eerste een position paper zendt aan de andere betrokken staat. Hierop zal die staat dan weer reageren al dan niet met een eigen paper dat een respons op de kwestie en de voorgestelde oplossingsrichting(en) bevat etc., totdat de staten tot een gezamenlijke oplossing komen. Deze wijze van uitwisseling van standpunten oogt qua opzet wat bureaucratisch en traag. Zij zou kunnen worden versneld door één van de door de OESO geopperde, alternatieve vormen van communicatie in te zetten, waarbij er een directer contact tussen de autoriteiten is. Indien de position paper tijdig wordt verstrekt aan de andere staat en een adequate weergave van het probleem en de mogelijke oplossingen bevat, kan deze eerste analyse het verdere traject evenwel ook versnellen doordat de bevoegde autoriteiten van begin af aan helder voor ogen hebben wat er speelt en wat elkaars standpunten zijn. In paragraaf 3.4.1 van de OESO-MEMAP (zie hiervoor par. 3.3.3.2) wordt een aantal gegevens opgesomd, waaruit een position paper behoort te bestaan. Het betreft:

- 'a) Legal name and adress and taxpayer identification number of the person requesting assistance, its related persons in the other country, if applicable, and the basis for determining the association;
- b) The contact details of the competent authority official in charge of the case;
- c) Overview of the issue, transactions, business, and basis for adjustment;
- d) Applicable taxation years;
- e) Amount of income and tax adjusted for each taxable year, if applicable;
- f) Summary of relevant information from the original tax return;
- g) Description of the exact nature of the issue or adjustment and the relevant domestic laws and treaty articles;
- h) If relevant, calculation with supporting data (may include financial and economic data and reports relied upon and explanatory narratives as well as taxpayer documents and records where relevant and appropriate); (...)'

Voor transfer pricing zaken wordt in het bijzonder nog de volgende informatie genoemd:

- 'i) Outline of comparable transacions and methods for adjusting differences;
- j) Description of the methodology employed for the adjustment;

- k) An explanation of the appropriateness of the transfer pricing methodology for the adjustment (i.e. an explanation why it believes the adjustment achieves an arm's length outcome; identification of tested party, if applicable; industry and functional analysis, if a relevant study is not already included elsewhere in the taxpayer's submission).'

Indien de staten het over bepaalde aspecten van de kwestie oneens zijn dan wel sprake is van een misverstand tussen de staten en helderheid omtrent de casus is vereist, kan de andere staat – in plaats van de voorgenoemde meer neutrale reactie – reageren aan de hand van een zogenoemde 'rebuttal position', dat wil zeggen een weerlegging van het door de eerste staat ingenomen standpunt hetzij aan de hand van een verzoek om aanvullende informatie. Om mogelijk te maken dat de staten een goed inzicht in elkaars standpunten verkrijgen en de punten waarover zij het oneens zijn spoedig identificeren, zal deze tegenreactie van de andere staat ten minste de volgende gegevens dienen te bevatten (zie par. 3.4.1 van de MEMAP):

- a) Indication of whether a view, proposed solution, or relief proposed in the initial position paper can be accepted;
- b) Indication of the areas or issues where the competent authorities are in agreement or disagreement;
- c) Requests for additional information and explanations necessary to clarify particular issues;
- d) Presentation of other or additional information considered pertinent to the case, but not raised in the initial position paper; and
- e) Submission of proposals or views to resolve the issue.'

De OESO merkt hierbij op dat indien de staten dit wensen een nadere uitwisseling van gegevens en standpunten tevens plaats zou kunnen vinden op een 'face-to-face meeting', welke bijeenkomst zou kunnen bijdragen aan een voorspoedig verloop van de procedure (zie hierna par. 3.5.4.2). Lees in dit verband 'Best Practice Nr. 15' van de MEMAP getiteld 'Face-to-face meetings between competent authorities', waarin de voordelen van dergelijke, gezamenlijke bijeenkomsten worden besproken:

'Face-to-face meetings may allow for a more open discussion and collegial approach and perhaps a more relaxed environment. A more unified approach towards problem solving may in turn lead to 'win-win' solutions in the resolution of MAP cases. One other benefit of meeting in person is usually it triggers a milestone event in the timeline of any one particular case that often causes a level of activity and progress. In other words, meeting in person usually helps advance a case. Preparation prior to a meeting and the generation of follow up plans afterwards generally produces results. Conferences calls can be easily postponed, deadlines can get pushed back, but meetings once committed to and arranged can be difficult to set aside.'

In een zodanig geval zou alleen de informatie aangegeven onder het hiervoor vermelde punt e naar het oordeel van de OESO vooraf aan de hand van een paper dienen te worden uitgewisseld.

Voorts zij erop gewezen dat de interactie tussen de staten gedurende het onderling overleg niet slechts op het niveau van de bevoegde autoriteiten plaatsvindt. Veelal vindt op nationaal niveau tevens overleg plaats tussen de bevoegde autoriteit en de belastingadministratie. Zie ook de Nederlandse procedure waarin afstemming plaatsvindt met de Coördinatie Groep Verrekenprijzen (zie par. 3.5.3.1.1) en ook tijdens het overleg met de Belastingdienst (met name het APA-team) contact zal worden gelegd omtrent de ins and outs van het voorliggende geval c.q. de betrokken belastingplichtige. Deze contacten worden veelal gelegd bij de totstandkoming van de position paper. De belastingadministraties leveren als zodanig een bijdrage aan de positiebepaling van de staat (zie par. 3.5 MEMAP).

Indien de betrokken staten het door de OESO uitgezette pad volgen, kan het onderling overleg op een efficiënte wijze geschieden. De vraag is echter of dit immer het geval zal zijn. Het antwoord op die vraag zal sterk afhangen van het nationale beleid en de procedurele ervaring van de betrokken staten. Met name de minder ervaren staten op het gebied van transfer pricing en de bijbehorende procedures zullen met de uitvoering van die procedures de nodige moeite ervaren. De Europese landen zullen, voor zover zij zich bij dit verdrag hebben aangesloten (zie hoofdstuk 4), gebonden zijn aan het dwingende programma van het Arbitrageverdrag en de bijbehorende Gedragscode, mits de belastingplichtige uiteraard een verzoek doet op basis van de daarin opgenomen regeling. In paragraaf 6.4 van de herziene Gedragscode (zie hiervoor par. 3.3.3.1) wordt de uitwisseling van de standpuntennota's nader besproken. Het behelst in principe eenzelfde regeling als die van de OESO, zij het iets minder gedetailleerd. De staten dienen erop toe te zien dat, na de start van het onderling overleg, de bevoegde autoriteit van het land waarin de primaire correctie is getroffen, de bevoegde autoriteit van de andere betrokken staat een standpuntennota doet toekomen met de volgende inlichtingen:

- 'i. de argumenten van de persoon die het verzoek indient;
- ii. de mening van de bevoegde autoriteit over de zaak, bijvoorbeeld waarom zij meent dat er sprake is of kan zijn van dubbele belasting;
- iii. de manier waarop de zaak kan worden opgelost teneinde dubbele belasting te elimineren, met een volledige toelichting van het voorstel.'

Ook dient de nota vergezeld te gaan van de basisdocumentatie ter ondersteuning van het standpunt van de bevoegde autoriteit en een lijst van alle andere stukken waarop de correctie is gebaseerd. Het antwoord van de andere staat kan voorts, zo in paragraaf 6.4, sub e, van de herziene Gedragscode is omschreven, twee vormen aannemen, te weten:

- 'i. indien de bevoegde autoriteit van mening is dat er sprake is of kan zijn van dubbele belasting en met de in de standpuntennota voorgestelde oplossing

- instemt, stelt zij de andere bevoegde autoriteit hiervan in kennis en verricht zo spoedig mogelijk de correctie of de aftrek;
- ii. indien de bevoegde autoriteit niet van mening is dat er sprake is of kan zijn dubbele belasting, of indien zij niet met de in de standpuntnota voorgestelde oplossing instemt, zendt zij aan de andere staat een antwoordstandpuntnota toe waarin zij haar redenen uiteenzet (...)

De EU staat aldus grotendeels eenzelfde traject voor als de OESO. Ik wil nog wel opmerken dat de EU ten behoeve van een voorspoedig verloop van de procedure in paragraaf 6.3, sub a, van de herziene Gedragscode verdragsluitende staten adviseert het overleg (met name de uitwisseling van standpunten) in een gemeenschappelijke werktaal te laten verlopen of op een manier die hetzelfde effect heeft (bijvoorbeeld de aanwezigheid van een tolk/vertaler bij een gezamenlijke vergadering, vergelijk par. 3.5 van de OESO-MEMAP).

In paragraaf 5.4 en volgende van het Besluit Onderlinge overlegprocedures 2008 (zie par. 3.3.2.2) is het Nederlandse standpunt voor wat betreft de uitvoering van het onderling overleg opgenomen. Uit paragraaf 5.4 volgt allereerst dat de directie IFZ zo spoedig als mogelijk de bevoegde autoriteit van de andere betrokken staat over de aangelegenheid zal informeren aan de hand van eveneens een standpunttennota, welke bevat (i) een inhoudelijke beoordeling door de Nederlandse bevoegde autoriteit van de vraag in hoeverre sprake is van een heffing niet in overeenstemming met bepalingen van een verdrag, (ii) een voorgestelde oplossing of oplossingsrichting, en (iii) overige van belang zijnde onderliggende stukken. Het door Nederland uitgezette traject is gelijk aan dat van de OESO en de EU. De opsomming van gegevens die in de standpunttennota moeten worden opgenomen, is echter wel zeer beknopt. Ik neem aan dat de directie IFZ de nota nader zal invullen conform de richtlijnen die hiervoor op internationaal niveau zijn overeengekomen.

Uit paragraaf 5.5 van het besluit volgt verder dat de andere staat na ontvangst van de Nederlandse standpunttennota in beginsel op twee manieren kan reageren. De andere staat stemt inhoudelijk in met de voorgestelde oplossing en laat dat aan de directie IFZ weten. Of deze staat stemt niet in en antwoordt in de vorm van een antwoordstandpunttennota, dat wil zeggen een inhoudelijke reactie op hetgeen door Nederland in de eerdere standpunttennota naar voren is gebracht. Mochten de bevoegde autoriteiten na een eerste ronde van nota's nog immer van mening verschillen, dan kan een tweede schriftelijke ronde volgen (zie par. 5.7 van het besluit). Wordt ook in die ronde onvoldoende voortgang geboekt, dan zal de directie IFZ versterkt inzetten op andere vormen van communicatie, zoals e-mail, telefoon, gemeenschappelijke bijeenkomsten etc. om de afhandeling van de zaak te bespoedigen. De vraag rijst echter of de directie dan niet reeds te laat is met de aanwending van deze alternatieve middelen. Zo ik opmaak uit de richtlijnen van de OESO en de EU staat het landen vrij die middelen al eerder, bijvoorbeeld gedurende een eerste ronde in te zetten, om de procedure zo efficiënt mogelijk te laten verlopen.

Ten slotte wordt in paragraaf 8.3 van het besluit de vertrouwelijkheid van de gegevensuitwisseling tussen de staten besproken, hetgeen voor de belastingplichtige vanzelfsprekend een belangrijk punt zal vormen bij zijn keuze voor een overlegprocedure. Strikt genomen kan de terbeschikkingstelling van gegevens door de directie IFZ aan de andere staat worden aangemerkt als een uitwisseling van inlichtingen als bedoeld in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: de WIB). Waar de procedure plaatsvindt op uitdrukkelijk verzoek van een belastingplichtige, kan de verstrekking van de gegevens in dat kader door de directie IFZ aan de andere betrokken autoriteit in beginsel worden geacht te gebeuren met medeweten en instemming van de betrokken belastingplichtige. Het verzenden van een kennisgeving als bedoeld in artikel 5, lid 2, en artikel 7, lid 2, van de WIB hoeft in deze gevallen niet plaats te vinden. De vertrouwelijkheid van de gegevens die bij de procedure worden gebruikt en/of worden uitgewisseld, is op nationaal niveau gewaarborgd op grond van artikel 67 van de AWR en op bilateraal niveau op grond van de bepalingen van het desbetreffende belastingverdrag.⁵⁷ Zoals de staatssecretaris terecht opmerkt, is deze vertrouwelijkheid van gegevens van groot belang niet in de laatste plaats omdat onthulling van gevoelige of vertrouwelijke informatie, zoals een handelsgeheim of de concurrentiepositie, ernstige schade kan toebrengen (zie hoofdstuk 5, par. 5.2.3).

3.5.4.2 *Instelling van een gezamenlijke commissie*

De instelling van een gezamenlijke commissie op de voet van artikel 25, lid 4, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) heeft tot doel een intensiever contact tussen de staten te bewerkstelligen om zo de internationale besprekingen efficiënter en voorspoediger te laten verlopen. De bevoegde autoriteiten kunnen de commissie naar eigen wens samenstellen voor wat betreft zowel het aantal deelnemers als de procedurele regels waaraan de commissie zal zijn onderworpen (zie par. 59 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 4, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Bij voorkeur bestaat de commissie uit een even aantal vertegenwoordigers van de beide staten; op deze wijze blijft namelijk het evenwicht in de besprekingen behouden. De vertegenwoordigers zullen veelal medewerkers van de nationale diensten zijn die verantwoordelijkheid dragen voor de uitvoering van onderlinge overlegprocedures. In Nederland zijn dit de medewerkers van de directie Internationale Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën. De OESO raadt aan het voorzitterschap van de commissie toe te kennen aan een hoge functionaris of rechter, primair op basis van zijn deskundigheid op het gebied van interstatelijke verrekenprijkswesties. De participatie van een zodanig gezaghebbend en deskundig persoon kan de totstandkoming van een overlegovereenkomst

57. Vergelijk par. 6.3, sub c, van de herziene Gedragscode bij het Europees Arbitrageverdrag waarin met betrekking tot een onderling overleg op basis van het Arbitrageverdrag is bepaald dat 'de vertrouwelijkheid van informatie met betrekking tot personen die uit hoofde van een bilateraal belastingverdrag of het recht van een verdragsluitende Staat beschermd zijn, wordt gewaarborgd'.

doen bevorderen (zie par. 62 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 4, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Ook wijst de OESO erop dat staten aan de belastingplichtige wiens zaak door de gezamenlijke commissie wordt behandeld bepaalde rechten behoren te garanderen. Het gaat hierbij om het recht zijn schriftelijk of mondeling ten overstaan van de autoriteiten te presenteren en het recht zich hierbij te laten bijstaan door een ter zake deskundig persoon (denk aan een belastingadviseur) (zie par. 60 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 4, OESO-modelverdrag (1992-2008)).

Let wel dat voor de instelling van een gezamenlijke commissie het toepasselijke verdrag een met artikel 25, lid 4, van het OESO-modelverdrag vergelijkbare bepaling dient te bevatten. Op Europees niveau bestaat vooralsnog geen dergelijke regeling. In paragraaf 6.4, sub f, van de herziene Gedragscode bij het Arbitrageverdrag wordt echter wel opgemerkt dat de verdragsluitende staten de nodige stappen dienen te ondernemen om de procedure, waar mogelijk, te bespoedigen. In dit verband dienen de staten te overwegen om op regelmatige basis, en ten minste één maal per jaar, vergaderingen tussen hun bevoegde autoriteiten te organiseren om de lopende procedures van onderling overleg te bespreken, mits het aantal zaken zulke regelmatige vergaderingen rechtvaardigt. Het betreft een andere formule dan die waarvoor de OESO heeft gekozen. In de Europese variant is veeleer sprake van het op projectbasis aansturen van onderlinge overlegprocedures waarbij meer naar uitvoeringsmethodes en aantallen wordt gekeken, dan naar de merites van het specifieke geval. Een zodanig overleg biedt inzicht in het verloop van de procedures en de aanwezige moeilijkheden en kan als zodanig de overlegprocedure als geheel ten goede komen. Het verdient evenwel de voorkeur dat ook voor individuele gevallen de mogelijkheid bestaat tot een gezamenlijk overleg van de betrokken autoriteiten dan wel hun afgevaardigden, bijvoorbeeld in het format dat de OESO hiervoor heeft aangelegd of in een iets gemakkelijker setting, denk aan een 'face-to-face meeting' (zie par. 3.5.4.1).

In betrekkelijk weinig van de door Nederland op bilateraal niveau gesloten belastingverdragen is de optie van een gezamenlijke commissie opgenomen. De Staatssecretaris van Financiën heeft in het Besluit Onderlinge overlegprocedures 2008 (zie par. 3.3.2.2) hieraan verder ook geen aandacht besteed (zo ook niet in het Verrekenprijsbesluit 2001, zie par. 3.3.2.1). De verdragsrechtelijke basis lijkt daarvoor smal. Desondanks zij erop gewezen dat de staatssecretaris in paragraaf 1 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures de intentie heeft geuit een meervoudige belastingheffing veroorzaakt door geschillen met betrekking tot de interpretatie van een verdrag zo snel en efficiënt mogelijk te willen wegnemen. Naar ik aanneem zal de totstandkoming van een gezamenlijke commissie welke aan een zodanig proces bijdraagt, door de directie IFZ in de regel dan ook worden ondersteund.

3.5.4.3 Rol van de belastingplichtige

De rol van de belastingplichtige in het onderling overleg is van belang om te bezien, aangezien de procedure in zijn belang en op zijn initiatief wordt opgestart

en het overleg (grotendeels) in teken staat van zijn internationale fiscale positie. Zoals in de voorgaande paragrafen aan de orde is gekomen, betreft het onderling overleg vooreerst een zaak tussen overheidsinstanties waarin de belastingplichtige – in tegenstelling tot in de traditionele, gerechtelijke procedure – in beginsel geen plaats kent. De belastingplichtige heeft geen formele rol in de besprekingen tussen de staten. Hij heeft weliswaar het recht de procedure in gang te zetten, maar niet op voorhand het recht te participeren waarvoor de toestemming van de betrokken staten vereist zal zijn (zie par. 4.56 en 4.57 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). De belastingplichtige behoort de bevoegde autoriteiten van de aan het overleg deelnemende staten met name tijdig van de benodigde informatie te voorzien en desgevraagd zijn standpunten dan wel de relevante feiten en omstandigheden van het geschil nader toe te lichten (zie par. 4.58 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). Voor een voorspoedig verloop van de procedure is belangrijk dat die informatievoorziening zo snel en volledig mogelijk geschiedt en hiermede heeft de belastingplichtige de mate van efficiëntie van het onderling overleg voor een belangrijk deel in eigen hand (zie par. 3.3.1 van de OESO MEMAP) (zie hierover ook hoofdstuk 5, par. 5.5.3.1.2). Staten zullen belastingplichtigen hiertoe mede zo veel mogelijk de mogelijkheid dienen te bieden. Zij dienen het proces te faciliteren en sterk samen te werken met de belastingplichtige (vergelijk paragraaf 4.5.8 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010) en par. 3.3.3 van de OESO MEMAP). Lees in dit kader Best Practice Nr. 14' van de OESO MEMAP getiteld 'Cooperation and transparency':

'Governments and taxpayers will benefit from a cooperative and fully transparent process. The timely provision of requested information, both from taxpayers and between competent authorities, is essential to enable competent authorities to reach an equitable and expeditious conclusion. For taxpayers, providing the same documentation package to both competent authorities with all relevant details will go a long way in advancing the competent authorities' common understanding of the facts. For tax administrations, timely and frequent communication with the taxpayer regarding the status or issues of the case will increase transparency in the process and help to ensure a clearer understanding of the case usually resulting in a faster and more appropriate resolution. Whilst giving due respect to the confidentiality of government-to-government communications and without allowing taxpayers to become involved in the actual MAP negotiations, competent authorities are encouraged to consider obtaining input from the taxpayer on factual and legal issues that may arise in the course of the MAP.'

Hoewel een grotere deelname van de belastingplichtige aan het onderling overleg naar mening van de OESO aldus in sommige gevallen nuttig zou kunnen zijn ten behoeve van het voorkomen van misverstanden en derhalve voor een voorspoedig verloop van de procedure, blijft de invulling van die deelname aan de lidstaten (zie par. 4.56 en 4.57 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)). De OESO noemt als rechten die de belastingplichtige tenminste zouden moeten worden

verleend (i) het recht om de zaak te presenteren ten overstaan van de beide staten, en (ii) het recht om door die staten te worden geïnformeerd omtrent het verloop van het onderling overleg.⁵⁸ Lees omtrent het laatstgenoemde recht en de eventuele consequenties van een toekenning daarvan 'Best Practice Nr. 13' van de MEMAP getiteld 'Taxpayer presentations to competent authorities':

'Particularly on fact-intensive, unusual, or complex cases it may be a valuable exercise to have the taxpayer make a presentation to both competent authorities at the same time, typically prior to the commencement of discussions. The purpose of the presentation would be to clarify issues, transactions, etc., and the presentation is typically limited to this type of information. It does not imply taxpayer involvement in the actual negotiations between competent authorities. Such a presentation would normally be pursuant to a mutual agreement by the competent authorities. Whilst such presentations should not be viewed as standard practice for all cases and should not be a substitute for taxpayer cooperation at the examination level, competent authorities are encouraged to consider inviting such presentations in appropriate cases, time and resources permitting. In addition, experience has shown that proposals for resolution from the taxpayer can sometimes be valuable and constructive. If a proposal for resolution is included, however, there can be the risk that one competent authority may unduly rely upon this position as 'the taxpayer's position' and therefore be unwilling to explore in good faith other options. All parties should bear in mind that the ultimate goal is resolution of the case, which may or may not have elements of a taxpayer's proposal.'

De OESO onderstreept in het kader van een effectieve beslechting terecht het belang van een participatie van de belastingplichtige aan het overleg, met name gelet op de latere implementatie van de overlegovereenkomst op nationaal niveau waarvoor de instemming van de belastingplichtige zal zijn vereist (zie par. 4.56 OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010)) (zie hierna par. 3.5.5):

'(...) It should be noted in this respect that implementation of a mutual agreement in practice is subject to the taxpayer's acceptance. Some taxpayer representatives have suggested that the taxpayer also should have a right to be present at face-to-face discussions between the competent authorities. The purpose would be to ensure that there is no misunderstanding by the competent authorities of the facts and arguments that are relevant to the taxpayer's case.'

Een intensievere deelname van de belastingplichtige aan het onderling overleg zal aldus niet alleen de tijdsduur van de procedure kunnen bekorten daar

58. Vergelijk par. 6.3, sub b, van de herziene Gedragscode bij het Europees Arbitrageverdrag waarin met betrekking tot een onderling overleg op basis van het Arbitrageverdrag en de positie van de belastingplichtige daarin, is bepaald dat de '(...) onderneming die om een procedure van onderling overleg heeft verzocht, door de bevoegde autoriteit waaraan zij het verzoek heeft voorgelegd, op de hoogte [wordt] gehouden van alle ontwikkelingen in de procedure die voor haar relevant zijn.'

misverstanden snel kunnen worden weggenomen. Deze deelname zal tevens de kans vergroten dat de op internationaal niveau gesloten overeenkomst eveneens op nationaal niveau doorgang vindt. Immers, indien de belastingplichtige aan die uitkomst zijn steentje heeft kunnen bijdragen en eventuele misvattingen heeft kunnen wegnemen, zal zijn akkoord naar verwachting doorgaans gemakkelijker door de staten worden verkregen.

In paragraaf 4.60 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen concludeert de OESO dat de meeste lidstaten belastingplichtigen de gelegenheid bieden bij de internationale besprekingen aanwezig te zijn en hen op de hoogte houden van de gemaakte vorderingen en te nemen beslissingen. De staten onderzoeken op die wijze voortijdig of een oplossing voor de belastingplichtige aanvaardbaar is om zo een latere afwijzing en derhalve een verspilling van tijd en middelen te voorkomen.

Wat is het Nederlandse standpunt in dezen? In paragraaf 5.8 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures 2008 (zie hiervoor par. 3.3.2.2) wordt de positie van de belastingplichtige gedurende het onderling overleg kort besproken. Aldaar is opgenomen dat hoewel de procedure strikt genomen een aangelegenheid betreft tussen overheden waarbij de belastingplichtige niet direct is betrokken, het uitgangspunt van de Nederlandse bevoegde autoriteit is om de belastingplichtige gedurende de procedure zo goed en volledig mogelijk te informeren. Daarbij is het streven om zo veel mogelijk rekening te houden met de door de belastingplichtige gegeven visie op de situatie. De inbreng van de belastingplichtige is facultatief en kan zowel schriftelijk als mondeling geschieden. Verder zal de directie IFZ zich inspannen om de belastingplichtige zo snel mogelijk te informeren over onverwachte wijzigingen in het verloop van de procedure. Hiermede is aan het eerste door de OESO omschreven processuele recht voldaan. Het recht om de zaak te presenteren ten overstaan van de beide staten ontbreekt evenwel in het besluit. Deze mogelijkheid werd nog wel zij het ten dele geboden in paragraaf 3.1.6 van het Verrekenprijsbesluit 2001 (zie par. 3.3.2.1), namelijk het geven van een mondelinge toelichting voor de Nederlandse bevoegde autoriteit. Bij de indiening van zijn verzoek tot onderling overleg moest de belastingplichtige aangeven van die mogelijkheid gebruik te willen maken. Ik ga ervan uit dat deze optie – conform de OESO-Richtlijnen – onder het nieuwe besluit immer geldt, alhoewel deze niet expliciet is opgenomen. Ingeval de belastingplichtige het geschil zou willen toelichten voor de autoriteiten van de beide staten – hetgeen in het kader van een efficiënte en effectieve beslechting wenselijk is – zal tevens de medewerking van de andere staat zijn vereist. Uit paragraaf 4.60 van de OESO-Richtlijnen voor verrekenprijzen (1995-2010) volgt dat in de praktijk de meeste OESO-lidstaten daartoe wel bereid zullen zijn.

Opgemerkt zij dat in de Europese regelingen de voormelde presentatie door de belastingplichtige van zijn zaak in het geheel geen plaats heeft gekregen niet in het Arbitrageverdrag noch in de bijbehorende Gedragscode. Alleen het recht van de

belastingplichtige door de staten te worden geïnformeerd omtrent de stand van zaken is in de Gedragscode expliciet verwoord (zie voetnoot 49).

3.5.5 Implementatie van de onderlinge overlegovereenkomst

Nadat de onderlinge overlegprocedure met succes is doorlopen en de bevoegde autoriteiten tot een geschikte oplossing zijn gekomen, sluiten de staten met elkaar een overeenkomst (in internationaal verband aangeduid als de onderlinge overlegovereenkomst). Deze overeenkomst dient op de nationale niveaus te worden geïmplementeerd, wil de oplossing ook in de betrokken jurisdicties van kracht worden. In tegenstelling tot verdragen hebben onderlinge overlegovereenkomsten namelijk niet een status gelijk aan die van de nationale wetgevingen van de betrokken staten. Zij maken geen deel uit van het internationale verdragenrecht en hebben geen directe werking in de landen.⁵⁹

Ten tijde van de afronding van het onderling overleg kan sprake zijn van nog lopende, gerechtelijke procedures. De belastingplichtige behoort naar het oordeel van de OESO in beginsel de ruimte te worden geboden de uitkomst van die procedures af te wachten (zie par. 44 en 45 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). De bevoegde autoriteiten van de betrokken staten dienen echter wel te voorkomen dat de belastingplichtige kan kiezen uit de uitkomsten van de verschillende procedures. De OESO adviseert haar lidstaten dan ook de belastingplichtige te verplichten na afloop van de overlegprocedure en bij aanvaarding van die overeenkomst zich terug te trekken uit alle gerechtelijke procedures voor zover die punten door middel van het onderling overleg zijn opgelost (zie par. 45 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Deze verplichting kan worden bewerkstelligd met behulp van een vaststellingsovereenkomst die de belastingplichtige voor aanvang dan wel na afloop van de procedure ondertekent afhankelijk van het toepasselijke verdrag (zie hierna).

In de literatuur wordt over het algemeen aangenomen dat een onderlinge overlegovereenkomst die is totstandgekomen op grond van de 'specific case' procedure van artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag, door de belastingplichtige moet worden aanvaard, alvorens die overeenkomst ook op nationaal niveau van kracht kan zijn.⁶⁰ Verscheidene auteurs wijzen in dit verband op paragraaf 45 van

59. Zie hierover onder meer F.A. Engelen en F.P.G. Pötgens, *Mutual agreements* (Fiscale Brochures), Fed, Deventer 2000, blz. 55 en K. Koch (red), *Mutual agreement – procedure and practice* (Cahiers de droit fiscal international, volume LXVIa), Kluwer, Deventer 1981, blz. 105-107 en 335-337.

60. Zie onder andere J.F. Avery Jones, The Legal Nature of the Mutual Agreement Procedure under the OECD Model Convention, MBB 1980/11, blz. 268, Ph. Baker, *Double Taxation Conventions and International Tax Law, a manual on the OECD Model Tax Convention on Income and Capital of 1992*, Sweet & Maxwell 1994, blz. 418, F.A. Engelen en F.P.G. Pötgens, *Mutual agreements* (Fiscale Brochures), Fed, Deventer 2000, blz. 30, K.Koch (red), *Mutual agreement – procedure and practice* (Cahiers de droit fiscal international), Kluwer, Deventer 1981, blz. 335-337, M. Lang en M. Züger, *Settlements of Disputes in Tax Treaty Law* (EUCOTAX Series on European Taxation), Kluwer Law →

het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008), welke luidt:

‘As noted above, there may be a pending suit by the taxpayer on an issue, or else the taxpayer may have preserved the right to take such domestic law action, yet the competent authorities might still consider an agreement can be reached. In such cases, it is, however, necessary to take into account the concern of a particular competent authority to avoid any divergences or contradictions between the decision of the court and the mutual agreement that is being sought, with the difficulties and risks of abuse that these could entail. In short, therefore, the implementation of such a mutual agreement should normally be made subject:

- to the acceptance of such mutual agreement by the taxpayer, and to
- the taxpayer’s withdrawal of the suit at law concerning those points settled in the mutual agreement.’

De OESO heeft begin 2007 in de MEMAP, paragraaf 3.6 (zie par. 3.3.3.2), expliciet het vereiste opgenomen dat de belastingplichtige voor een nationale implementatie akkoord dient te gaan met de door de staten gesloten overeenkomst.⁶¹ Gezien het feit dat de uitvoering van de overlegovereenkomst afhankelijk is van de aanvaarding door de belastingplichtige, bieden de meeste OESO-lidstaten aan belastingplichtigen de mogelijkheid zich gedurende het onderling overleg uit te laten over de door de bevoegde autoriteiten gemaakte vorderingen met als doel onnodig werk en verspilling van middelen ten gevolge van een latere afwijzing te voorkomen (zie par. 3.7 van de MEMAP) (zie hiervoor par. 3.5.4.3). Indien de belastingplichtige het toch niet eens mocht zijn met de uitkomst van het onderling overleg, staat het hem vrij de overeenkomst te verwerpen. Aanvaardt de belastingplichtige die uitkomst, dan wordt hij partij bij de overeenkomst en is hij daaraan gebonden. De op nationaal niveau gesloten overeenkomst wordt beheerst door de regels van het privaatrecht (zie ook hoofdstuk 2, par. 2.5.4.3).⁶² Aan een acceptatie van de overlegovereenkomst door de belastingplichtige zal bijdragen dat het proces op een transparante en inzichtelijke wijze heeft plaatsgevonden en dat de belastingplichtige niet slechts de uiteindelijke overeenkomst onder ogen heeft gekregen maar ook is geïnformeerd over de wijze van totstandkoming ervan. De informatievoorziening kan op verschillende manieren plaatsvinden, bijvoorbeeld

— International, Den Haag 2002, blz. 22 en 161, A.A. Skaar, *The Legal Nature of Mutual Agreements Under Tax Treaties*, *Tax Notes International Journal* 1992/5, nr. 26, blz. 1446, H. Velthuisen, *Arbitrage in Nederlandse Belastingverdragen*, *WFR* 2002/6474, blz. 435 en 436 en M. Züger, *Conflict Resolution in Tax Treaty Law*, *International Tax Review* 2002/30, nr. 10, blz. 344.

61. In het Europese Arbitrageverdrag en de bijbehorende Gedragscode ontbreekt een dergelijke bepaling. Ik neem evenwel aan dat de EU de door de OESO gekozen en internationaal aanvaarde lijn zal volgen. Vergelijk par. 6 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures, Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008, nr. IFZ2008/248M, V-N 2008/49.6, waaruit dit ook met zoveel woorden blijkt.

62. Zie onder meer F.A. Engelen en F.P.G. Pötgens, *Mutual agreements* (Fiscale Brochures), Fed, Deventer 2000, blz. 30 en 55 en K. Koch (red), *Mutual agreement – procedure and practice* (Cahiers de droit fiscal international), Kluwer, Deventer 1981, blz. 105 en 106, 336-339.

schriftelijk of mondeling. Lees hierover 'Best Practice Nr. 17' van de MEMAP getiteld 'Decision summaries':

'A summary of a MAP decision provided to the taxpayer, which describe the underlying reasons and principles of an outcome, will assist in examining why a particular result was agreed to. These summaries can be either via closing letter to a case or provided orally in a closing meeting. Meetings would be beneficial in contentious cases or cases with unusual outcomes to ensure all elements of the decision are understood.'

Zodra de belastingplichtige de onderlinge overlegovereenkomst heeft geaccordeerd, kan deze op nationaal niveau worden geïmplementeerd. In het tweede lid, tweede volzin, van artikel 25 van het OESO-modelverdrag (1992-2008) is omtrent die implementatie bepaald dat deze moet geschieden ongeacht nationaal geldende termijnen (in gelijke zin artikel 6, lid 2, tweede volzin, van het Europese Arbitrageverdrag). Hierbij moet gedacht worden aan de aanwezigheid van termijnen tot het (corresponderend) corrigeren van de aanslagen en tot het uitvoeren van een rechterlijke uitspraak:

'The purpose of the last sentence of paragraph 2 is to enable countries with time limits relating to adjustments of assessments and tax refunds in their domestic law to give effect to an agreement despite such time limits. This provision does not prevent, however, such States as are not, on constitutional or other legal grounds, able to overrule the time limits in the domestic law from inserting in the mutual agreement itself such time limits as are adapted to their internal statute of limitation. In certain extreme cases, a Contracting State may prefer not to enter into a mutual agreement, the implementation of which would require that the internal statute of limitation had to be disregarded. Apart from time limits there may exist other obstacles such as 'final court decisions' to giving effect to an agreement. Contracting States are free to agree on firm provisions for the removal of such obstacles.

As regards the practical implementation of the procedure, it is generally recommended that every effort should be made by tax administrations to ensure that as far as possible the mutual agreement procedure is not in any case frustrated by operational delays or, where time limits would be in point, by the combined effects of time limits and operational delays.'

Per procedure zullen de posities van de betrokken staten dienen te worden bepaald. Specifiek zal moeten worden onderzocht welke nationale termijnen dan wel andere obstakels van toepassing zijn en op welke wijze de procedure daarop aangepast kan worden, voor zover mogelijk. Denk bij een dergelijke aanpassing bijvoorbeeld aan een vroegtijdige start van het proces om het verlopen van nationale termijnen te voorkomen (zie par. 3.5.3.1.3). Voorts zal het van de nationaal gebruikelijke interpretatie en toepassing van deze regelingen afhangen in hoeverre autoriteiten over speelruimte beschikken. Het verdient de voorkeur dat de belastingplichtige al voor de indiening van een verzoek tot onderling

overleg de nationale posities in kaart brengt. Daarin vervullen de lidstaten een voorlichtende rol in die zin dat zij deze posities kunnen verhelderen door het scheppen van een transparant en duidelijk beleid (vergelijk par. 41, sub c, OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)), bijvoorbeeld door de publicatie van besluiten zoals in Nederland in de loop der tijd is gebeurd (zie hoofdstuk 5, par. 5.2.4 over de inzichtelijkheid van de procedurele fasen). Uit paragraaf 98 en 99 van het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008) zijn bij voorbaat enige voorbehouden op te maken inzake de nationale termijn tot het aanpassen van een aanslag. Het betreft de OESO-lidstaten Griekenland, Italië, Mexico, Polen, Portugal, Slowakije, Spanje, Zwitserland en Turkije. Ik citeer:

‘98. Greece, Italy, Mexico, Poland, Portugal, Slovakia, Spain and Switzerland reserve their positions on the second sentence of paragraph 2. These countries consider that the implementation of reliefs and refunds following a mutual agreement ought to remain linked to time limits prescribed by their domestic laws.

99. Turkey reserves its position on the second sentence of paragraph 2. Turkey’s tax law provides that refunds of tax, like the assessment itself, must be made within a specific period. According to these provisions, if the administration finds an application for repayment acceptable, it must notify the fact to the taxpayer so that he can present his claim within a period of one year of such notification. If the taxpayer exceeds this time limit, his right to claim repayment lapses. The same procedure applies to the enforcement of judgements of courts under which repayments are required to be made. That is why Turkey is obliged to fix a time-limit for the implementation of agreed mutual agreement procedures as is done for all repayments. For this reason Turkey wishes to reserve the right to mention in the text of the bilateral conventions a definite time-limit as regards their implementation.’

Samengevat, kan de aanwezigheid van nationale tijdslimieten betreffende het corrigeren van aanslagen de effectiviteit van de overlegprocedure inperken. De uitvoering van de overeenkomst kan hierop, geheel dan wel ten dele, stuklopen. Dit behoeft evenwel niet altijd het geval te zijn. Staten kunnen ervoor kiezen de lijn van de OESO (en de EU) te volgen en, ongeacht de aanwezigheid van nationale termijnen, speelruimte creëren voor de uitvoering van de overlegovereenkomst (vergelijk de mogelijkheid tot ambtshalve vermindering van aanslagen in Nederland, zie hierna). Ook deze speelruimte kan soms echter niet worden gecreëerd, bijvoorbeeld als de nationale regelgeving en/of jurisprudentie dwingend is en hiertoe geen mogelijkheid biedt. In die gevallen zal een proactieve opstelling van de belastingplichtige een betere oplossing bieden om het verstrijken van termijnen zo veel mogelijk te voorkomen.

De vraag rijst hoe een en ander uitpakt indien sprake is van het tweede obstakel inzake een nationale implementatie, te weten de aanwezigheid van een definitieve rechterlijke uitspraak. Twee scenario’s zijn dan mogelijk. In de eerste plaats kan

sprake zijn van een uitspraak welke reeds bestond ten tijde van de aanvraag van het onderling overleg. Nadat de belastingplichtige zijn nationale rechtsmiddelen heeft benut en dit niet heeft geleid tot een voorkoming van meervoudige belastingheffing staat het hem vrij een beroep te doen op de internationale procedures (de reguliere procedure). In die situatie staat het staten vrij conform de door de OESO uiteengezette lijn een overlegovereenkomst ook bij het bestaan van een definitieve rechterlijke uitspraak op nationaal niveau te implementeren. De uitkomsten van de beide trajecten behoeven ook niet met elkaar in strijd te zijn; de internationale procedure wordt doorgaans opgestart ter beslechting van een kwestie die in het nationale traject niet kon worden opgelost. De nationale rechter kan nu eenmaal geen beslissingen nemen ter zake van de belastingheffing in de andere betrokken staat. Echter, ook indien de uitkomst van het onderling overleg strijdig is met de uitspraak van de nationale rechter zal deze naar het oordeel van de OESO op nationaal niveau in principe gewoon kunnen worden geïmplementeerd, althans staten zijn vrij mogelijke drempels in dezen weg te nemen (zoals volgt uit het hierboven geciteerde OESO-commentaar). Vergelijk ook hetgeen in Europees verband hieromtrent is neergelegd in artikel 13 van het Arbitrageverdrag (en in relatie tot artikel 7, lid 1, derde volzin, en lid 3, van datzelfde verdrag) (de zogenoemde override van definitieve nationale beslissingen): *‘Het definitieve karakter van de beslissingen die de betrokken verdragsluitende Staten nemen met betrekking tot de belastingheffing van winsten die voortvloeien uit een transactie tussen verbonden ondernemingen, vormt geen beletsel om de in de artikelen 6 en 7 bedoelde procedures (onderling overleg en arbitrage; ND) toe te passen.’*

Op OESO- en Europees niveau lijkt de samenloop van nationale met internationale ‘uitspraken’ in beginsel niet tot problemen te leiden. Ik veronderstel dat de staten die bij het Arbitrageverdrag zijn aangesloten de in dit verdrag ogenschijnlijk gekozen richting zullen volgen, tenzij zij bij eenzijdige verklaring hierop een voorbehoud maken (zie de eenzijdige verklaringen van Frankrijk en het Verenigd Koninkrijk waarin zij aangeven artikel 7, lid 3, van het Arbitrageverdrag te zullen toepassen). Een zodanige begrenzing van de implementatie van de uitkomsten van een onderling overleg zal voorts veelal volgen uit de tekst van het toepasselijke belastingverdrag. Deze tekst reflecteert immers de standpunten van de verdragsluitende staten (zie ook bijlagen 2 t/m 4). Het is derhalve aan te raden dat belastingplichtigen zich voortijdig op de hoogte stellen van de verdragstekst en als in die tekst (en bijbehorende reglementen) een aanwijzing hieromtrent ontbreekt, zich op te hoogte stellen van de nationale regelgevingen. Voorts kunnen zij over nog bestaande onduidelijkheden in overleg treden met de buitenlandse autoriteit c.q. belastingadministratie (zie par. 4.2 van de MEMAP).

Het tweede scenario inzake de samenloop van onderling overleg met een definitieve rechterlijke uitspraak heeft betrekking op de vroegtijdige procedure. Hierover kan ik kort zijn: In die gevallen zal de voornoemde problematiek niet spelen. Bij een vroegtijdig overleg wordt immers het nationale traject geschorst in afwachting van de uitkomst van de internationale procedure(s) (zie par. 3.5.3.1.3).

Bij de hiervoor besproken 'override' van nationale beslissingen is nog wel een kanttekening te plaatsen. De onderlinge overlegprocedure is, zoals hierna in hoofdstuk 5 nader aan de orde zal komen, geen gerechtelijke procedure maar vormt een alternatief voor de traditionele rechtsgang. Het onderling overleg kent een compromis karakter; staten onderhandelen over een redelijke en billijke oplossing van het geschil waarbij beiden hoogstwaarschijnlijk zullen trachten om het nationale inkomen zo min mogelijk aan te tasten. De uitkomst van dit overleg betreft een compromis of overeenkomst, hoe men deze wil duiden, en kent geen rechtskracht in de staten. Hiervoor is wederom een overeenkomst op nationaal (micro) niveau benodigd waarvoor het akkoord van de belastingplichtige essentieel is. Indien een zodanige overeenkomst (deels) in strijd is met een eerdere rechterlijke uitspraak, zal de uitvoering daarvan niettemin kunnen geschieden, indien de betrokken partijen, met name de door die uitspraak begunstigde partij – dit zal veelal de bevoegde autoriteit zijn die de primaire correctie heeft getroffen, zijn – hiermede bij bedoelde overeenkomst akkoord zijn gegaan. Met andere woorden: het akkoord van de partijen zowel op macro- (tussen de staten) als op microniveau (tussen de staten en de belastingplichtigen) is een fundamentele voorwaarde voor een rechtsgeldige uitvoering van de uitkomst van het onderling overleg, dat wil zeggen onafhankelijk van eventuele nationale beslissingen.

Deze constructie oogt juridisch moeizaam. Het sluiten van een fiscaal compromis gedurende de zitting voor de nationale rechter is een bekend verschijnsel. Het nadien in afwijking van de rechterlijke beslissing onderling sluiten van een compromis evenwel niet. Een zodanige rechtshandeling is in strijd met die uitspraak voor zover deze ziet op de nationale consequenties en niet de internationale aspecten van het geschil betreft. Praktisch zal een zodanige oplossing niet immer tot problemen leiden. Immers, indien partijen het erover eens zijn om van de uitspraak af te wijken, wie zal deze zaak dan voor een hogere rechter brengen. Om een zodanige doorkruising van de nationale rechtsgang evenwel a priori als toelaatbaar te beschouwen, is wellicht pragmatisch juist maar lijkt mij rechtens niet de correcte weg.

Enige staten hebben zo volgt uit het hierboven geciteerde OESO-commentaar een voorbehoud gemaakt ingeval de uitvoering van de nationale beslissingen gelet op de van toepassing zijnde termijnen reeds is aangevangen. Men kan zich afvragen of een zodanig tijdsprobleem probleem niet zou kunnen worden ondervangen met het schorsen van die uitvoering totdat de internationale procedures zijn doorlopen. Ingeval de onmogelijkheid tot afwijking van de nationale beslissing niet is gelegen in de termijn tot uitvoering daarvan doch in het gegeven dat de bevoegde autoriteit naar nationaal recht is gebonden aan de uitspraak van de rechter en niet de ruimte bestaat hiervan af te wijken, zou deze autoriteit voorts de autoriteit van de andere staat kunnen vragen de meervoudige heffing weg te nemen door het treffen van een unilaterale maatregel (vergelijk par. 35 OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008)). Een zodanige verschuiving van de verantwoordelijkheid zal vooral in de reden liggen, indien de fout ook deels bij die andere staat is gelegen.

Indien dit niet het geval is, zal deze andere staat zich waarschijnlijk niet snel bereid tonen tot het maken van de gewenste correctie.

De Staatssecretaris van Financiën bespreekt in paragraaf 6 van zijn Besluit Onderlinge overlegprocedures 2008 (zie hiervoor par. 3.3.2.2) de implementatie van de onderlinge overlegovereenkomst in Nederland. Ook daar is bepaald dat voor een nationale uitvoering van deze overeenkomst, de belastingplichtige die eerst dient te aanvaarden. De belastingplichtige dient schriftelijk aan de bevoegde autoriteit, de directie IFZ, te laten weten of hij met de getroffen oplossing akkoord gaat. Omtrent de termijn waarbinnen de belastingplichtige zijn besluit kenbaar moet maken, is niets geregeld. De belastingplichtige zou naar ik meen ten behoeve van een behoorlijke afronding van de procedure een bedenktijd van ten minste één week moeten worden gegeven, naar analogie van het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 1 december 1997, nr. AFZ97/2412, V-N 1997 (kader voor vaststellingsovereenkomsten met de Belastingdienst) (doch bij voorkeur overeenkomstig de Europese termijn in dezen een langere periode van meerdere weken, zie hierna), en dient bij het nemen van die beslissing niet door de staten onder druk te worden gezet. Met betrekking tot een vroegtijdig verzoek dat is gebaseerd op het Europese Arbitrageverdrag is in paragraaf 3.1.2.2 van het besluit geregeld dat de belastingplichtige een redelijke termijn dient te krijgen om zich akkoord te verklaren met de uitkomst van het overleg of om zijn verzoek alsnog in te trekken. Als het verzoek binnen zes weken nadat het aanbod is gecommuniceerd nog niet is ingetrokken, dan zullen de bevoegde autoriteiten de uitkomst evenwel automatisch implementeren. Als de belastingplichtige besluit zijn verzoek in te trekken, komt de vooraf ondertekende vaststellingsovereenkomst te vervallen (zie hiervoor par. 3.5.3.1.3) en herleeft voor hem de mogelijkheid om gebruik te maken van zijn nationale rechtsmiddelen. Opmerkelijk is dat de implementatie automatisch geschiedt, indien de belastingplichtige niet (tijdig) reageert. Dit uitgangspunt zal door de autoriteiten vermoedelijk vooral vanuit een praktisch oogpunt worden gehanteerd (het voorkomen van een verlies aan tijd en middelen in geval van de afwijzing van de overeenkomst). Het lijkt echter niet te stroken met het vrijblijvende karakter van de overlegprocedure. De procedure beoogt helder geen gerechtelijke procedure te zijn. De uitvoering van de uitkomst daarvan zou dan ook niet a priori afdwingbaar moeten zijn, maar ten volle afhankelijk van de expliciete instemming van alle betrokken partijen waaronder de belastingplichtigen. Deze automatische implementatie betreft een belangrijk verschil ten opzichte van de OESO-variant van onderling overleg, waarin de toestemming van de belastingplichtige altijd is vereist zowel bij een regulier als bij een vervroegd overleg.

Met name indien sprake is geweest van een vroegtijdig overleg waarbij de belastingplichtige op basis van een vaststellingsovereenkomst vooraf (zie het Arbitrageverdrag) hetzij achteraf (zie het OESO-modelverdrag) moet aangeven afstand te zullen doen van zijn nationale rechtsmiddelen bij acceptatie van een overlegovereenkomst, zal voormelde bedenktijd van essentieel belang zijn. Zodra de belastingplichtige deze vaststellingsovereenkomst aanvaardt, doet hij daarbij namelijk afstand van zijn nationale rechtsmiddelen mits het onderling overleg tot

een uitkomst heeft geleid die meervoudige belastingheffing doet voorkomen. Deze afstand betekent een sterke inperking van de rechtsmiddelen en derhalve de rechtspositie van de belastingplichtige. De vraag rijst dan ook of die inperking onder alle omstandigheden als rechtmatig is te beschouwen en, met name in het licht van de zwakke positie die de belastingplichtige in de huidige onderlinge overlegprocedure heeft en de geldelijke gevolgen die grensoverschrijdende transfer pricing geschillen doorgaans hebben, niet te zware consequenties met zich brengt (zie hoofdstuk 5, par. 5.4.2.1).⁶³ Bezwaar en beroep betreffende de wijze van totstandkoming (bijvoorbeeld te weinig bedenktijd) en de reikwijdte en de uitlegging (bijvoorbeeld in strijd met het recht in casu de toepassing van artikel 8b, lid 1, Wet Vpb 1969), en de uitvoering van de nationale overeenkomst blijven in beginsel wel mogelijk.⁶⁴

In paragraaf 6.1 van zijn besluit bespreekt de staatssecretaris de mogelijkheid van een ambtshalve vermindering, indien de nationale termijnen tot uitvoering van de overlegovereenkomst zijn verlopen. Het komt, zo schrijft de staatssecretaris, namelijk regelmatig voor dat op het moment door een andere staat een correctie wordt aangebracht de corresponderende aanslag in Nederland al vaststaat. In dat geval zal, indien daartoe aanleiding bestaat, het aanbrengen van een corresponderende correctie plaatsvinden door een ambtshalve vermindering van de aanslag. Het Besluit inzake ambtshalve verminderingen van definitief vaststaande aanslagen van 25 maart 1991, nr. DB89/735, V-N 1991/971, gaat uit van een termijn van vijf jaar (verlengd met het verleende uitstel), waarin een verzoek om ambtshalve vermindering kan worden gehonoreerd. Bij de onderlinge overlegprocedure blijkt in sommige gevallen de termijn van vijf jaren te kort (zie hoofdstuk 5, par. 5.5, over de duur van de procedure), ongeacht het feit dat wel is voldaan aan de termijnen die in het betreffende bilaterale belastingverdrag of het Arbitrageverdrag zijn gesteld voor de indiening van het verzoek. Voor die gevallen staat de staatssecretaris toe dat, voor zover nodig, de termijn met vijf jaren wordt verlengd.

Over een mogelijke samenloop van de overeenkomst uit onderling overleg met een definitieve nationale beslissing staat in het besluit niets vermeld. Ik neem aan dat Nederland in Europees verband de in het Arbitrageverdrag uitgezette lijn zal volgen, te weten een 'override' van de nationale beslissing op basis van artikel 13 van dit verdrag. Nederland heeft in ieder geval geen voorbehoud in dezen gemaakt, een welk voorbehoud ook niet volgt uit het OESO-commentaar (2008-2010) bij artikel 25, lid 1 en 2, van het OESO-modelverdrag (1992-2008). In

63. Zie in dit kader de bijdrage van N. Djebali, Samenloop van onderlinge overlegprocedure met nationale rechtsmiddelen: afstand van fiscale rechtsmiddelen geëigend?, in de Vriendenbundel Draaicirkels van formeel belastingrecht, aangeboden aan R.E.C.M. Niessen, Sdu Uitgevers, Amersfoort 2009, blz. 87-95.

64. Zie onder meer Hoge Raad 26 april 2000, nr. 35.361, BNB 2000/199, Hoge Raad 25 oktober 2000, nr. 35.697, BNB 2001/10, Hoge Raad 27 april 2007, nr. 41.333, BNB 2007/201, Hoge Raad 16 november 2007, nr. 42.257, BNB 2008/20, Hoge Raad 21 december 2007, nr. 42.933, BNB 2008/48, Hoge Raad 22 januari 2010, nr. 08/00258, BNB 2010/86, Hoge Raad 9 april 2010, nr. 08/02026, BNB 2010/182 en Hoge Raad 13 mei 2011, nr. 10/03425, BNB 2011/200.

voorliggende gevallen zal uiteraard tevens het bilaterale verdrag dienen te worden bezien voor de exacte posities van de landen. Het lijkt er echter op dat Nederland ook voor wat betreft dit mogelijke obstakel voor de nationale implementatie weinig moeilijkheden zal opwerpen. Uit paragraaf 3.1.1 van het besluit dat de reguliere onderlinge overlegprocedure behandelt, volgt nog wel dat Nederland de voorkeur geeft aan vroegtijdige opstart van de procedure opdat alle van belang zijnde nationale termijnen (met name aanpassing aanslag en uitvoering rechterlijke uitspraak) en internationale termijnen (met name indiening verzoek en termijn voor onderling overleg) niet dreigen te verlopen. Vanuit dit oogpunt zal bedoeld scenario inzake de aanwezigheid van een definitieve, nationale beslissing zich ook niet vaak voordoen.

