



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

**Geschilbeslechting onder belastingverdragen en daarbuiten: verslag van de conferentie 'Dispute resolutions under tax treaties and beyond', gehouden op 28 en 29 november 2022 te Milaan**

Bane, R.K.

**Citation**

Bane, R. K. (2023). Geschilbeslechting onder belastingverdragen en daarbuiten: verslag van de conferentie 'Dispute resolutions under tax treaties and beyond', gehouden op 28 en 29 november 2022 te Milaan. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2023(7467), 21-27. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3728871>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3728871>

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

# Geschilbeslechting onder belastingverdragen en daarbuiten

WFR 2023/57

Verslag van de conferentie 'Dispute resolutions under tax treaties and beyond', gehouden op 28 en 29 november 2022 te Milaan

## 1. Inleiding

Op 28 en 29 november 2022 vond de conferentie 'Dispute resolutions under tax treaties and beyond' plaats in Milaan. De conferentie werd georganiseerd door de International Tax Group<sup>2</sup> in samenwerking met onder meer het IBFD.

De conferentie werd geopend door Guglielmo Maisto<sup>3</sup> en is onderdeel van een reeks van conferenties, welke is gestart in 2004. Rapporten van deze conferenties worden in de *EC and International Tax Law Series* van het IBFD gepubliceerd.

De conferentie hield de volgorde van art. 25 van het OESO-modelverdrag aan, beginnend bij lid 1 en eindigend bij lid 5. Art. 25 van het OESO-modelverdrag bevat de bepalingen inzake de onderlinge overlegprocedure en, in een aantal belastingverdragen, de arbitrageprocedure. Daar waar een vergelijking met de Nederlandse situatie bevorderlijk is voor het begrip van hetgeen is besproken tijdens de conferentie, wordt in deze bijdrage de Nederlandse situatie omschreven, telkens aangegeven door middel van de zinsnede 'Ten aanzien van Nederland geldt (...)'.<sup>4</sup>

## 2. Artikel 25 lid 1 OESO-modelverdrag

Het eerste panel ging over het eerste lid van art. 25 van het OESO-modelverdrag. Het panel werd voorgezeten door Luc De Broe,<sup>4</sup> die het woord gaf aan de eerste spreker van het panel, Bruno Gibert.<sup>5</sup>

### 2.1 Gibert

Gibert ging tijdens zijn presentatie in op een aantal elementen van het eerste lid van art. 25 van het OESO-modelverdrag. Ten eerste ging Gibert in op de toegang tot de onderlinge overlegprocedure in een drietal bijzondere gevallen: de vaste inrichting, de fiscale eenheid en het samenwerkingsverband (*partnership*).

#### 2.1.1 Vaste inrichting

Omdat vaste inrichtingen niet kunnen kwalificeren als een 'inwoner' in de zin van het OESO-modelverdrag, hebben vaste inrichtingen in principe geen toegang tot de onderlinge overlegprocedure.<sup>6</sup> Ten aanzien van de vaste inrichting, gaf Gibert aan dat vanuit een Frans perspectief, de route om toegang te krijgen tot de onderlinge overlegprocedure gelegen is in de non-discriminatiebepaling<sup>7</sup> in combinatie met art. 25 lid 3 van het OESO-modelverdrag.<sup>8</sup> Ook meldde Gibert dat en aanzien van het EU-Arbitrageverdrag<sup>9</sup> geldt dat deze zelfstandig toegang regelt voor de vaste inrichting.<sup>10</sup>

Ten aanzien van Nederland geldt dat het besluit onderlinge overlegprocedures<sup>11</sup> slechts noemt dat voor wat betreft het EU-Arbitrageverdrag toegang voor vaste inrichtingen is geregeld. Er is geen geldend<sup>12</sup> (gepubliceerd) Nederlands beleid of Nederlandse jurisprudentie over toegang van een vaste inrichting tot de onderlinge overlegprocedure op grond van andere geschilbeslechtingsmechanismen.<sup>13</sup>

Tot slot adresseerde Gibert de vraag bij welke Staat een verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure in het geval van economische dubbele belasting ten aanzien van een verrekenprijscorrectie opgelegd aan een vaste inrichting zou moeten worden ingediend. Er zijn zowel argument voor het indienen van een dergelijk verzoek in de Staat van het hoofdhuis als in de Staat van de vaste inrichting. Gibert concludeerde echter dat praktisch gezien, belastingplichtigen veiligheidshalve in beide Staten het verzoek kunnen indienen.

Tussendoor intervenieerde Maisto met een casus waarbij er sprake was van een in het Verenigd Koninkrijk gevestig-

1 Rhys Bane is als belastingadviseur verbonden aan DLA Piper Nederland N.V. en als buitenpromovendus verbonden aan de Universiteit Leiden.

2 <https://internationaltaxgroup.org/>.

3 Guglielmo Maisto is als partner verbonden aan Maisto e Associati en als hoogleraar verbonden aan de Università Cattolica di Piacenza.

4 Luc De Broe is als hoogleraar verbonden aan de KU Leuven.

5 Bruno Gibert is als partner verbonden aan CMS Francis Lefebvre en is voorzitter van het EU Joint Transfer Pricing Forum (EUTPPF).

6 Dit omdat het begrip 'persoon' natuurlijke personen, rechtspersonen en samenwerkingsverbanden omvat, maar niet vaste inrichtingen.

7 Art. 24 lid 3 OESO-modelverdrag.

8 De bepaling inzake de interpretatieve (*interpretative*) en regelgevende (*legislative*) onderlinge overlegprocedure. Voor meer achtergrond ten aanzien van dit onderscheid zie F.A. Engelen & F.P.G. Pötgens, *Mutual agreement* (FED Fiscale Brochures), Deventer: Kluwer 2000.

9 EG-verdrag 90/436-EEG (PbEG 1990 L 225/10).

10 Art. 1 lid 2 EU Arbitrageverdrag.

11 Besluit van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607, *Stcrt.* 2020, 32689 (hierna: het Besluit onderlinge overlegprocedures).

12 In het vorige besluit onderlinge overlegprocedures, het Besluit van 29 september 2008, nr. IFZ2008/248M gaf de Staatssecretaris van Financiën aan dat art. 25 lid 3 OESO-modelverdrag in individueel gevallen een oplossing kan bieden bij bijvoorbeeld de aanwezigheid van een vaste inrichting van een inwoner van een derde Staat (*i.e.*, een niet-verdragsstaat). Het is onduidelijk of met het Besluit onderlinge overlegprocedures een wijziging op dit punt is beoogd.

13 Belastingverdragen en Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie (hierna: de Geschilbeslechtingsrichtlijn).

de moedervennootschap met een eveneens in het Verenigd Koninkrijk gevestigde dochtervennootschap met een Italiaanse vaste inrichting. Daarbij vroeg hij zich af of er toegang was tot de onderlinge overlegprocedure op grond van de non-discriminatiebepaling in het belastingverdrag tussen het Verenigd Koninkrijk en Italië of dat het ging om een zuiver interne situatie waar er geen toegang is tot de onderlinge overlegprocedure. Het panel concludeerde dat het eerste het geval zou moeten zijn: op basis van de non-discriminatiebepaling en de met art. 25 lid 3 OESO-modelverdrag overeenkomende verdragsbepaling zou toegang tot de onderlinge overlegprocedure mogelijk moeten zijn.

### 2.1.2 Fiscale eenheid

Over de Franse behandeling van de fiscale eenheid (*intégration fiscale*) vertelde Gibert dat zowel een dochtermaatschappij als de moedermaatschappij binnen de fiscale eenheid de onderlinge overlegprocedure kunnen opstarten.

Ten aanzien van Nederland geldt dat het besluit onderlinge overlegprocedures zwijgt over de vraag of de dochtermaatschappij of de moedermaatschappij van een Nederlandse fiscale eenheid de onderlinge overlegprocedure moet opstarten. Omdat groepsregimes doorgaans geen verdragsrechtelijke werking hebben,<sup>14</sup> ligt het voor de hand om te concluderen dat in ieder geval de relevante dochtermaatschappij de onderlinge overlegprocedure kan opstarten, ondanks dat naar Nederlands fiscaal recht alle werkzaamheden van de dochtermaatschappij worden toegerekend aan de moedermaatschappij.

### 2.1.3 Samenwerkingsverband

Tot slot vertelde Gibert ten aanzien van samenwerkingsverbanden dat in Frankrijk, zowel een samenwerkingsverband als de participanten in een samenwerkingsverband de onderlinge overlegprocedure kunnen starten.

Ten aanzien van Nederland geldt dat ook met betrekking tot dit punt het Besluit onderlinge overlegprocedures zwijgt. Met name als er kwalificatieverschillen zijn ten aanzien van het samenwerkingsverband tussen Nederland en de Staat waarmee belastingplichtige een onderlinge overlegprocedure wil starten, kan een benadering waarbij Staten aansluiten bij hun nationale recht problematisch zijn. Door de uiteenlopende kwalificatie zouden belastingplichtigen in dat geval tussen wal en schip kunnen vallen.

## 2.2 Sasseville

De tweede spreker van het panel was Jacques Sasseville.<sup>15</sup> Sasseville ging in zijn bijdrage in op de zinsneden '*result or will result*'<sup>16</sup> en '*not in accordance with the provisions of the Convention*'<sup>17</sup> zoals opgenomen in art. 25 OESO-modelverdrag en wat de praktische betekenis is van deze zinsneden. Hij hanteerde hierbij een historische benadering.

### 2.2.1 Leiden of zullen leiden

Ten aanzien van de zinsnede '*result or will result*', greep Sasseville eerst terug naar de modelverdragen van Londen en Mexico,<sup>18</sup> welke vereisten dat de belastingplichtige bewijs leverde dat de actie van de Staat heeft geresulteerd in belastingheffing in strijd met het verdrag ('*proof that the action has resulted (...)*'). Dit is over de tijd heen versoept, met bijvoorbeeld in 1960 een belastingverdrag met de zinsnede '*considers that the effects of the actions (...)*'. Sinds het OESO-modelverdrag van 1963 is op dit punt de huidige tekst te vinden, op grond waarvan een verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure kan worden ingediend vanaf het moment dat de belastingplichtige (objectieve) redenen heeft om te geloven dat er sprake is van belastingheffing in strijd met het verdrag of dat daarvan sprake zal zijn.<sup>19</sup>

Hierbij dient te worden opgemerkt dat toekomstige belastingheffing in strijd met het verdrag alleen middels de onderlinge overlegprocedure kan worden aangevochten door belastingplichtigen. Om toegang tot de arbitrageprocedure te krijgen, moet er daadwerkelijk sprake zijn van belastingheffing (in strijd met het verdrag).<sup>20</sup>

### 2.2.2 Niet in overeenstemming met de bepalingen van deze Overeenkomst

Ten aanzien van de zinsnede '*not in accordance with the provisions of the Convention*', greep Sasseville ook eerst terug naar de modelverdragen van Londen en Mexico. Op grond van deze modelverdragen diende de actie van de staten te resulteren in dubbele belastingheffing. Working Party 14 (1960) had het over '*double taxation contrary to the principles of the Convention*' (Zwitsers tekstvoorstel) en '*double taxation contrary to the provisions of the Convention*' (Nederlands/Iers tekstvoorstel). Uiteindelijk is het vereiste van dubbele belastingheffing verdwenen (hoewel in principe alle gevallen van dubbele belastingheffing bin-

<sup>14</sup> Zie L.C. van Hulten, *Treaty Application for Companies in a Group (Fiscale Monografieën, nr. 178)*, Deventer: Wolters Kluwer 2022, p. 97 e.v.

<sup>15</sup> Jacques Sasseville is als consultant verbonden aan de Financing for Sustainable Development Office van de Verenigde Naties (DESA).

<sup>16</sup> In het Nederlands: 'leiden of zullen leiden'.

<sup>17</sup> In het Nederlands: 'niet in overeenstemming met de bepalingen van deze Overeenkomst'.

<sup>18</sup> Volkenbond, *London and Mexico Model Tax Conventions, Commentary and Text*, Doc. C.88.M.88.1946.II.A, Genève: November 1946.

<sup>19</sup> Een aan het OESO-modelverdrag ontleend voorbeeld voor toekomstige belastingheffing is de situatie waarbij er sprake is van een rapport naar aanleiding van een boekenonderzoek, waarbij de controleambtenaar bepaalde correcties voorstelt aan de inspecteur.

<sup>20</sup> Zie art. 25 lid 5 onderdeel a OESO-modelverdrag.

nen de reikwijdte van de bepaling zouden moeten vallen) en is het Nederlands/Ierse tekstvoorstel gekozen.

Tijdens zijn bijdrage, maakte Sasseville een kort uitstapje naar de toepassing van art. 25 lid 1 van het OESO-modelverdrag bij de toepassing van het arm's-lengthbeginsel (art. 9 van het OESO-modelverdrag) als voorbeeld van de huidige discussie die speelt binnen de OESO over de onderlinge overlegprocedure. Onder de huidige interpretatie van art. 25 van het OESO-modelverdrag, zou een Staat bij een primaire verrekenprijscorrectie (op grond van art. 9 lid 1 OESO-modelverdrag) geen toegang hoeven te verlenen tot de onderlinge overlegprocedure (als de belastingplichtige het oneens is met de primaire verrekenprijscorrectie). Dit omdat dit artikellid een recht schept voor de Staten, maar geen corresponderende verdragsverplichting. De verdragsverplichting is gelegen in art. 9 lid 2 van het OESO-modelverdrag, op grond waarvan de andere verdragsluitende Staat een corresponderende verrekenprijscorrectie moet toepassen. Indien een dergelijke corresponderende aanpassing wordt geweigerd, is dat wel iets ter zake waarvan belastingplichtigen een onderlinge overlegprocedure kunnen doen opstarten.

### 2.3 Martin Jiménez

De derde en laatste spreker van het panel was Adolfo Martin Jiménez,<sup>21</sup> die inging op het accepteren of afwijzen van verzoeken tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure. Daarbij maakte Jiménez een onderscheid tussen afwijzing op formele gronden<sup>22</sup> en afwijzing op inhoudelijke gronden, waarbij zijn bijdrage zich richt op afwijzing op inhoudelijke gronden.

Jiménez verwees in zijn bijdrage naar de statistieken van de OESO. Op basis van die statistieken werd in 4% van de gevallen toegang geweigerd tot de onderlinge overlegprocedure en was het verzoek in 5% van de gevallen niet gerechtvaardigd. Volgens Jiménez zijn deze cijfers echter niet representatief, omdat een groot aantal verzoeken niet zal worden ingediend omdat de bevoegde autoriteiten al van tevoren aangeven het verzoek niet te zullen aanvaarden of omdat de verwachting is dat er geen serieus onderling overleg zal plaatsvinden.

Jiménez beargumenteerde dat de onderlinge overlegprocedure een aantal problemen ten aanzien van de afwijzing of aanvaarding van verzoeken tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure kent. Dit komt omdat het een intergouvernementele procedure betreft (waarbij belastingplichtigen op grond van het leerstuk van diplomatieke bescherming geacht worden bescherming te genieten van hun woonstaat) die niet is mee geëvolueerd met ander in-

ternationaal publiekrecht (zoals het mensenrechtenrecht), waar individuen wel rechten hebben op grond van het internationale recht.

Jiménez zag een langzame verbetering van de toegang tot de onderlinge overlegprocedure, waarbij de verschillende *peer reviews*, consultaties, rechterlijke controle, mediation en bilaterale investeringsverdragen kunnen dienen om de toegang van belastingplichtigen tot de onderlinge overlegprocedure te verbeteren.

### 3. Art. 25 lid 2 OESO-modelverdrag

Het tweede panel ging over het tweede lid van art. 25 van het OESO-modelverdrag. Het panel werd voorgezeten door Sasseville, die het woord gaf aan de eerste spreker van het panel, Sandra Knaepen.<sup>23</sup>

#### 3.1 Knaepen

Knaepen ging in haar bijdrage op de verschillende uitkomsten die mogelijk zijn bij een Mutual Agreement Procedure (MAP). Deze kunnen worden onderverdeeld in uitkomsten in de unilaterale fase, uitkomsten in de bilaterale fase en uitkomsten die voor kunnen komen in beide fasen van de MAP-procedure.

In de unilaterale fase zijn de mogelijke uitkomsten: afwijzing van het verzoek, het verzoek is niet gerechtvaardigd<sup>24</sup> of de Staat waarin het MAP-verzoek is ingediend lost het geschil unilateraal<sup>25</sup> op.

In de bilaterale fase zijn de mogelijke uitkomsten: overeenstemming die de belastingheffing in strijd met het verdrag volledig wegneemt,<sup>26</sup> overeenstemming die de belastingheffing in strijd met het verdrag gedeeltelijk wegneemt,<sup>27</sup> er is geen belastingheffing in strijd met het verdrag, er is geen overeenstemming bereikt.<sup>28</sup>

In beide fasen kunnen belastingplichtigen het verzoek intrekken, kan het geschil worden opgelost middels nationaalrechtelijke rechtsmiddelen<sup>29</sup> of kan er sprake zijn van een bijzondere omstandigheid waardoor de MAP-proce-

21 Adolfo Martin Jiménez is als hoogleraar verbonden aan de Universidad de Cádiz.

22 Bijvoorbeeld omdat niet is voldaan aan de (informatie)vereisten waaraan een verzoek moet voldoen.

23 Sandra Knaepen is als Head of Unit van de Tax Certainty Unit verbonden aan de OESO.

24 Bijvoorbeeld omdat niet aan de eisen van art. 25 lid 1 OESO-modelverdrag is voldaan.

25 Bijvoorbeeld door unilateraal terug te treden. Op basis van de meest recente MAP-statistieken van de OESO (2021) gebeurt dit in 12% van de gevallen. 8% in verrekenprijsgeschillen en 16% in interpretatiezaken. Zie voor de OESO statistieken van 2021: <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics.htm>.

26 Op basis van de meest recente MAP-statistieken gebeurt dit in 53% van de gevallen.

27 Op basis van de meest recente MAP-statistieken gebeurt dit in 2% van de gevallen.

28 Deze categorie omvat ook situaties waarin een bevoegde autoriteit simpelweg niet reageert op het verzoek van een andere bevoegde autoriteit.

29 Op basis van de meest recente MAP-statistieken gebeurt dit in 10% van de gevallen.

dure eindigt, zoals bijvoorbeeld faillissement van de verzoekende belastingplichtige.

### 3.2 Sasseville en Maisto

Sasseville en Maisto gingen vervolgens in op de interactie tussen de MAP-procedure en nationaalrechtelijke rechtsmiddelen. Daarbij stonden Sasseville en Maisto eerst stil bij het feit dat op grond van art. 25 lid 1 van het OESO-modelverdrag de onderlinge overlegprocedure kan plaatsvinden ongeacht het antwoord op de vraag of er al dan niet nationaalrechtelijke rechtsmiddelen zijn ingesteld. Dit vergt coördinatie en de meeste Staten kiezen dan ook om ofwel de nationaalrechtelijke procedure op te schorten ofwel de internationaalrechtelijke procedure op te schorten zo lang de andere procedure loopt.<sup>30</sup>

Sasseville en Maisto stonden vervolgens stil bij de tijd waarbinnen belastingplichtigen het resultaat van de onderlinge overlegprocedure moeten accepteren. Er zijn op dit punt geen richtlijnen van de OESO en ook de EU Geschilbeslechtsrichtlijn zwijgt hierover.

Ten aanzien van boetes en rente geldt dat dit via de nationale rechter moet lopen en niet in de MAP-procedure ter discussie kan worden gesteld.<sup>31</sup> Verder is er een aanbeveling vanuit de OESO ten aanzien van de invordering.

Tot slot gingen Sasseville en Maisto in op de relatie tussen het nationale recht en de MAP-procedure. In het bijzonder concludeerden zij dat de laatste zin van art. 25 lid 2 van het OESO-modelverdrag (*'Any agreement reached shall be implemented notwithstanding any time limits in the domestic law of the Contracting States'*) is ingevoegd na de introductie van de bepaling inzake de corresponderende verrekenprijscorrectie van art. 9 lid 2 van het OESO-modelverdrag. Voorts was het hun observatie dat er verschillen bestaan tussen landen over de exacte status van een MAP-overeenstemming in het nationale recht.

### 3.3 Martin

Philippe Martin<sup>32</sup> ging in zijn bijdrage in op de rechterlijke controle over de MAP-procedure. Daarbij ging Martin eerst in op de vraag of overeenstemming in een MAP-procedure bindend is voor nationale rechtbanken. Op basis van jurisprudentie van de Franse *Conseil d'État* is een door de belastingplichtige verworpen overeenstemming niet bindend voor zover de overeenstemming niet in overeenstemming is met het belastingverdrag. Als de belastingplichtige de overeenstemming wel heeft geaccepteerd, is

deze overeenstemming bindend voor de nationale rechter op grond van het belastingverdrag.<sup>33</sup> Dit volgt volgens Martin ook uit par. 48 van het OESO-commentaar op art. 25 van het OESO-modelverdrag.

Verder ging Martin in op de bevoegdheden van rechters en het type rechtsgang welke open staat voor belastingplichtigen. Daarbij is de meest voor de hand liggende rechtsgang de rechtsgang die belastingplichtigen kunnen instellen bij het afwijzen van een verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure.

Andere situaties waarin Martin mogelijkheden zag voor een rechtsgang waren situaties waarin Staten lang doen over de onderlinge overlegprocedure en maar geen overeenstemming bereiken.<sup>34</sup>

Martin concludeerde met een paradox: De MAP-procedure is een niet-gerechtigde procedure op internationaal niveau, waarbij nationale rechters toegang tot de rechter open moeten stellen in situaties waarin fiscale procedures onvoldoende rechtsbescherming bieden.

### 3.4 Bosman

Alexander Bosman<sup>35</sup> was de laatste spreker van het panel en ging op de ervaring van de Nederlandse rechterlijke macht met nationaalrechtelijke procedures inzake de MAP-procedure. Daarbij benoemde Bosman de uitspraken van de Raad van State uit 2021 inzake de afwijzing van een aantal MAP-verzoeken.<sup>36</sup>

Bosman noemde verder de opmerkelijke beslissing van de Hoge Raad uit 2017 dat er geen sprake is van een moeilijkheid of twijfelpunt in de zin van art. 25 lid 3 OESO-modelverdrag bij afwijkende gerechtelijke verdragsinterpretatie welke Staten (in die situatie: Nederland en Duitsland) hebben proberen te overbruggen middels een onderlinge overeenstemming op grond van art. 25 lid 2 van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland van 1959.<sup>37</sup>

Tot slot deelde Bosman zijn eigen ervaring als rechter met de onderlinge overlegprocedure. Het ging in zijn geval om de uitspraak van het Gerechtshof Den Haag van 14 juli 2020.<sup>38</sup>

30 Nederland heeft ervoor gekozen om de nationaalrechtelijke procedure op te schorten bij het instellen van een MAP-procedure. Dit is ook in overeenstemming met de door par. 42-45 van het OESO-commentaar op art. 25 uitgesproken voorkeur.

31 Nederland heeft hier wel het een en ander over geregeld in het Besluit onderlinge overlegprocedures.

32 Philippe Martin is president van de fiscale kamer van de Franse *Conseil d'État*.

33 Martin verwees daar naar een uitspraak van de *Tax Court of Canada*: *Canada vs Sifto Canada Corp*, March 2017, Tax Court, Case No TCC 37.

34 Dit zal vooral spelen in situaties waarin er geen arbitrage open staat na twee of drie jaar. Echter, Martin concludeerde dat procederen praktisch alleen mogelijk zal zijn als er een (schriftelijke) beslissing tot het stoppen van de onderlinge overlegprocedure ligt. Daarbuiten is er slechts beperkte ruimte voor rechterlijke controle. Dit is ook het geval in Nederland: hooguit kan een belastingplichtige bij gebrek aan een appellabel besluit naar de civiele rechter stappen, waarbij het de vraag is wat die kan betekenen voor de belastingplichtige (in de woorden van Martin: platonisch procederen).

35 Alexander Bosman is raadsheer bij het Hof Den Haag.

36 ABRvS 03-02-2021, nr. 201900918/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:205 en ABRvS 03-03-2021, nr. 201904489/1/A3, ECLI:NL:RVS:2021:206.

37 HR 6 januari 2017, nr. 15/05836, ECLI:NL:HR:2017:6.

38 Hof Den Haag 14 juli 2020, nr. BK-19/00527, ECLI:NL:GHDHA:2020:1317.

#### 4. Artikel 25 lid 3 en 4 OESO-modelverdrag

Het derde panel ging over art. 25 lid 3 en 4 van het OESO-modelverdrag. Het panel werd voorgezeten door Michael Lang,<sup>39</sup> die het woord gaf aan de eerste spreker van het panel, Frank Pötgens.<sup>40</sup>

##### 4.1 Pötgens

Pötgens ging in zijn bijdrage in op de onderlinge overlegprocedures van art. 25 lid 3 OESO-modelverdrag, beginnend met de interpretatieve MAP, welke is neergelegd in de eerste volzin van art. 25 lid 3 OESO-modelverdrag. In het bijzonder ging Pötgens in op de reikwijdte van de interpretatieve MAP. Het betreft bij een dergelijke onderlinge overlegprocedure de interpretatie of toepassing van het verdrag. Er kan middels onderlinge overeenstemming niet inhoudelijk worden afgeweken van het relevante belastingverdrag.<sup>41</sup> Vervolgens ging Pötgens in op de begrippen 'interpretatie' en 'toepassing'. Hij concludeerde dat het bij 'interpretatie' gaat om een rechtsvraag, terwijl het bij 'toepassing' gaat om vragen van een meer feitelijke aard. In par. 52 van het OESO-commentaar worden voor wat betreft de 'interpretatie' een aantal voorbeelden genoemd: vervolledigen of verduidelijken van verdragstermen, wegnemen van moeilijkheden die zijn ontstaan door de wijziging van nationale wetgeving door de verdragsluitende Staten die niet de verdeling van de heffingsbevoegdheid raken en bilaterale en multilaterale verrekenprijzafspraken (BAPA's en MAPA's).

Ten aanzien van het onderscheid tussen 'moeilijkheden' en 'twijfelpunten' geldt dat deze geen zelfstandige betekenis kennen in het verdrag en ook niet in het OESO-modelverdrag worden gedefinieerd. Ook het OESO-commentaar maakt geen duidelijk onderscheid en noemt slechts 'moeilijkheden'.

Tot slot, ten aanzien van de laatste volzin van art. 25 lid 3 OESO-modelverdrag (de regelgevende (*legislative*) MAP) noemde Pötgens één concreet voorbeeld van de toepassing van deze volzin die te vinden is in het OESO-commentaar: verdragstoegang van een inwoner van een derde land met een vaste inrichting in de twee verdragsluitende Staten, die zich normaal buiten de personele reikwijdte van het belastingverdrag tussen de twee vaste inrichtingsstaten zal bevinden.

Naar aanleiding van de bijdrage van Pötgens wierp De Broe de vraag op welk type MAP de in art. 4 lid 3 OESO-

modelverdrag<sup>42</sup> neergelegde onderlinge overlegprocedure is. De relevantie van deze vraag is of belastingplichtigen eventueel toegang hebben tot de arbitrageprocedure als de verdragsluitende Staten er niet uit komen. In de *Explanatory Statement* van het MLI valt te lezen dat het niet bepalen van inwonerschap belastingheffing in strijd met het verdrag oplevert, terwijl het tegenovergestelde valt te lezen in het OESO-commentaar van 2017. Sasseville gaf aan dat deze vraag uitgebreid is besproken binnen de OESO en dat een resultaatsverplichting bij toepassing van art. 4 lid 3 OESO-modelverdrag (*shall settle*) niet haalbaar was, slechts een inspanningsverplichting (*shall endeavour*) was haalbaar. Echter, als de verdragsluitende Staten niets doen, zou je volgens Sasseville kunnen beargumenteren dat er sprake is van belastingheffing in strijd met het verdrag, omdat de verdragsluitende Staten niet hebben voldaan aan hun inspanningsverplichting op grond van art. 4 lid 3 OESO-modelverdrag. Belastingplichtigen hebben in een dergelijk geval geen verdragsrechtelijke ingang om het gebrek aan handelen van de bevoegde autoriteiten aan te vechten. Ten aanzien van Nederland geldt dat belastingplichtigen waarschijnlijk slechts naar de civiele rechter kunnen. Er is immers geen voor bezwaar vatbare beschikking<sup>43</sup> of besluit<sup>44</sup> dat de belastingplichtige bij de belastingrechter c.q. de bestuursrechter kan aanvechten.<sup>45</sup>

##### 4.2 Hattingh

Johann Hattingh<sup>46</sup> ging in zijn bijdrage in op art. 3 lid 2 OESO-modelverdrag en de scheiding der machten, in het bijzonder in de verhouding tussen de rechterlijke macht en de uitvoerende macht. In zijn bijdrage concludeert hij dat '*big government*' in art. 3 lid 2 OESO-modelverdrag is geplaatst in het OESO-modelverdrag 2017 doordat Staten een afwijkende betekenis van termen met elkaar kunnen afspreken middels een onderlinge overlegprocedure. Hattingh vindt de oorsprong van de passage waar het om gaat ('*unless (...) the competent authorities agree to a different meaning (...)*') in het Amerikaanse verdragsbeleid sinds de jaren '70 en de uitdijende Amerikaanse centrale overheid sinds die tijd ('*big government*'). Aan de andere kant stelt Hattingh dat de rechterlijke macht in Europa kritisch is en vaak onderlinge overeenstemming tussen bevoegde autoriteiten (zeker indien dit nadelig is voor belastingplichtigen) afwijst.

Hattingh concludeert dat het plaatsen van *big government* in het OESO-modelverdrag een kwalijke ontwikkeling is doordat dit de scheiding der machten doorkruist (de rechterlijke macht zou volgens Hattingh verdragen moeten interpreteren, niet de uitvoerende macht).

39 Michael Lang is als hoogleraar verbonden aan de Wirtschaftsuniversität Wien.

40 Frank Pötgens is als partner verbonden aan De Brauw, Blackstone, Westbroek en als hoogleraar verbonden aan de Vrije Universiteit.

41 De overeengekomen gedeelde interpretatie moet, op grond van art. 31 lid 1 van het Weens Verdragenverdrag, te rijmen zijn met de gewone betekenis van de verdragsbepaling in het licht van doel en strekking daarvan.

42 De MAP-tiebreakerbepaling.

43 In de zin van art. 26 lid 1 jo. 39a AWR.

44 In de zin van art. 1:3 lid 1 Awb.

45 R.K. Bane, 'Rechtsbescherming vóór, tijdens en na de onderlinge overlegprocedure', *WFR* 2023/26.

46 Johann Hattingh is als hoogleraar verbonden aan de University of Cape Town.

Het betoog van Hattingh lokte een reactie van Sasseville uit. Volgens Sasseville is de in 2017 geïntroduceerde passage noodzakelijk om beide verdragsluitende Staten te binden aan een bepaalde uitleg van het verdrag, zodat er geen verschillen zijn in het toepassingsbereik van bepalingen in het verdrag die, bijvoorbeeld, de verdeling van de heffingsbevoegdheid regelen.<sup>47</sup> Dit kan ook problematisch zijn als een Staat verdragen dynamisch toepast.<sup>48</sup>

#### 4.3 Schwarz

Jonathan Schwarz<sup>49</sup> ging in zijn bijdrage in op de reikwijdte van arbitragebepalingen gebaseerd op het OESO-modelverdrag en het modelverdrag van de Verenigde Naties. Volgens Schwarz is deze reikwijdte in algemene zin zeer beperkt. Dit komt door de vaak in de arbitragebepalingen opgenomen uitzonderingen voor gevallen waarin er al een uitspraak ligt van een nationale rechter. Daarnaast nemen specifieke landen in hun belastingverdragen bepaalde uitzonderingen op, bijvoorbeeld over de onderwerpen die geschikt zijn voor arbitrage.

Schwarz benadrukte verder in zijn bijdrage de verschillen tussen arbitragebepalingen in belastingverdragen en arbitrageclausules in internationale commerciële arbitrage en arbitrageclausules in bilaterale investeringsverdragen, waardoor arbitrage in belastingverdragen moeilijk te vergelijken valt met deze andere vormen van arbitrage.

#### 4.4 Haslehner

Werner Haslehner<sup>50</sup> ging in zijn bijdrage in op de EU Geschilbeslechtsrichtlijn en het EU Arbitrageverdrag en de verschillen daartussen. Hij vergeleek systematisch de verschillen op het gebied van de reikwijdte van de regelingen, de deadlines, de procedure, interactie met nationaal recht en de rangorde tussen de regelingen. Verder ging Haslehner in op een aantal EU-rechtelijke onderwerpen en de wisselwerking met de EU Geschilbeslechtsrichtlijn. Eerst ging hij in op het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie, meer in het bijzonder over het recht op een eerlijk proces (art. 47) en het recht op een behoorlijk bestuur (art. 41). Op basis van het Handvest kan, volgens Haslehner, de arbitragecommissie mogelijk worden gezien als een orgaan van de Unie. Als dit het geval is, zou arbitrage alleen mogelijk zijn als het zou gaan om *independent opinion* arbitrage.<sup>51</sup>

Tot slot ging Haslehner in op de autonomie van het Unierecht en de gevolgen van de Achmea-arrest.<sup>52</sup> Op grond van het Achmea-arrest, kan de interpretatie van Unierecht niet worden overgelaten aan een rechter of tribunaal welke niet de bevoegdheid (of plicht) heeft om prejudiciële vragen te stellen aan het Hof van Justitie over de uitlegging of toepassing van het Unierecht.<sup>53</sup>

#### 4.5 Voje

Jasna Voje<sup>54</sup> sprak over de ervaringen van de Europese Commissie met de EU Geschilbeslechtsrichtlijn. Voje gaf aan dat alle EU-lidstaten inmiddels de EU Geschilbeslechtsrichtlijn hebben geïmplementeerd en dat in 2020 de openingsvoorraad (het aantal onopgeloste onderlinge overlegprocedures aan het begin van het jaar) op 1 lag, met 8 aanvaarde klachten, 0 afgeronde klachten en een eindvoorraad (het aantal onopgeloste onderlinge overlegprocedures aan het einde van het jaar) van 9 zaken. Er is één situatie waarbij een lidstaat arbitrage verwacht op grond van de EU Geschilbeslechtsrichtlijn.

Voorts ging Voje in op de ontwikkelingen op het gebied van de mogelijkheid tot het vormen van een commissie voor alternatieve geschilbeslechting. Volgens Voje onderzoekt de Europese Commissie op dit moment de mogelijkheid om een vaste commissie voor alternatieve geschilbeslechting op te zetten. Daarbij zou de administratieve functie mogelijk uitbesteed worden. Volgens Voje zijn er echter nog een groot aantal juridische vraagstukken die spelen alvorens een dergelijke commissie voor alternatieve geschilbeslechting kan worden opgezet.

### 5. Geschilbeslechting en de twee pijlers

Het vierde panel ging over geschilbeslechting en de twee pijlers van de OESO. Het panel werd voorgezeten door Maisto, die het woord gaf aan de eerste spreker van het panel, Robert Danon.<sup>55</sup>

Danon ging samen met Maisto in op hoe geschilbeslechting eruit zou kunnen zien voor wat betreft Pillar Two. Zij concludeerden dat het risico op geschillen groot is, doordat de nationale implementaties van Pillar Two van elkaar kunnen afwijken, wat zou kunnen resulteren in dubbele belasting. Omdat Pillar Two niet voorziet in geschilbeslechting, pleiten Danon en Maisto voor een ruime interpretatie van art. 25 lid 3 van het OESO-modelverdrag, vergezeld met een nationaalrechtelijke bepaling die voorziet in geschilbeslechting in situaties waarin er geen belasting-

47 Bijvoorbeeld als het gaat over de verdeling van heffingsbevoegdheden tussen woonstaat en bronstaat.

48 In de zin dat een wijziging in de nationale wetgeving een verschuiving in de heffingsbevoegdheid tussen de Staten kan bewerkstelligen doordat een bepaalde nationaalrechtelijke definitie (die een verdragsrechtelijke evenknie heeft) wijzigt.

49 Jonathan Schwarz is als hoogleraar verbonden aan King's College London en als barrister verbonden aan Temple Tax Chambers.

50 Werner Haslehner is als hoogleraar verbonden aan de University of Luxembourg.

51 Dit omdat op grond van art. 41 lid 2 onderdeel c van het Handvest een beslissing met redenen moet zijn omkleed. Bij *baseball* arbitrage is een beslissing niet met redenen omkleed.

52 Zie bijvoorbeeld J. Monsenego, 'Does the Achmea Case Prevent the Resolution of Tax Treaty Disputes through Arbitration?', *Intertax* 2019, vol. 47, nr. 8-9, p. 733-735.

53 HvJ EU 6 maart 2018, C-284/16, ECLI:EU:C:2018:158 (*Achmea*), r.o. 21.

54 Jasna Voje is als policy advisor verbonden aan DG TAXUD van de Europese Commissie.

55 Robert Danon is als hoogleraar verbonden aan Université de Lausanne en zelfstandig internationaal belastingrechtexpert.

verdrag is. Uitwisseling van relevante informatie, assistentie bij de invordering en grensoverschrijdende boekenonderzoeken zouden, bij een gebrek aan een belastingverdrag, gebaseerd kunnen worden op het multilaterale Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken.

plichtigen ook in geschillen op grond van belastingverdragen in lijn met de FET-standaard behandeld zouden moeten worden.

Voje ging vervolgens in de eventuele toepassing van de EU Geschilbeslechtsrichtlijn in de context van de twee pijlers van de OESO en de Europeesrechtelijke implementatie daarvan. Volgens Voje is de EU Geschilbeslechtsrichtlijn ontworpen voor geschillen over de interpretatie en toepassing van belastingverdragen, niet over de toepassing van de Pillar Two regels. Eventuele aanpassingen op EU-niveau zijn afhankelijk van de ontwikkelingen op OESO-niveau. De EU wacht ook af voor wat betreft Pillar One, nu geschillen over Pillar One naar hun aard multilateraal zullen zijn en ook niet-EU lidstaten zullen betreffen.

## 6. Verbeteren van geschilbeslechting

Het vijfde en laatste panel ging over het verbeteren van de geschilbeslechtsprocedures in het internationale belastingrecht.

Pasquale Pistone<sup>56</sup> en Philip Baker<sup>57</sup> stonden stil bij het internationale publiekrecht en de ontwikkelingen die daarin hebben plaatsgevonden over de afgelopen decennia. Volgens Pistone en Baker is het internationale belastingrecht achtergebleven op het internationale publiekrecht op het vlak van rechten die worden toegekend aan individuen en organisaties (niet-statelijke actoren en individuen). Ook is volgens hen het recht op een eerlijk proces, zoals dat bijvoorbeeld is neergelegd in art. 6 EVRM, niet gewaarborgd in het internationale belastingrecht.

Tot slot ging Danon in op ervaringen met bilaterale investeringsverdragen en de interactie met belastingverdragen. Danon signaleerde dat het leerstuk van diplomatieke bescherming, waarop geschilbeslechting op grond van belastingverdragen gestoeld is, zijn tekortkomingen kent. Hoewel volgens Danon de reikwijdte van bilaterale investeringsverdragen significant verschilt van de reikwijdte van belastingverdragen, zou het principe van systematische integratie met zich mee moeten brengen dat er regels uit bilaterale investeringsverdragen, zoals de *fair and equitable treatment*-standaard (FET-standaard) die is neergelegd in bilaterale investeringsverdragen, wellicht van toepassing zijn op partijen bij een belastingverdrag. Hierdoor zou, aldus Danon, art. 25 van het OESO-modelverdrag geïnterpreteerd kunnen worden in lijn met de FET-standaard, wat met zich meebrengt dat belasting-

<sup>56</sup> Pasquale Pistone is als hoogleraar verbonden aan de Wirtschafsuniversität Wien en als Academic Chairman verbonden aan het IBFD.

<sup>57</sup> Philip Baker is als *barrister* (advocaat) verbonden aan Field Court Tax Chambers.