



Universiteit
Leiden
The Netherlands

De non-discriminatiebepaling in het OESO-modelverdrag: verslag van de conferentie 'The non-discrimination provision in the OECD Model Convention' gehouden op 25 november 2024 te Milaan

Bane, R.K.

Citation

Bane, R. K. (2025). De non-discriminatiebepaling in het OESO-modelverdrag: verslag van de conferentie 'The non-discrimination provision in the OECD Model Convention' gehouden op 25 november 2024 te Milaan. *Weekblad Fiscaal Recht*, 2025(7560), 24-29. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4246430>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4246430>

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

De non-discriminatiebepaling in het OESO-modelverdrag

WFR 2025/32

Verslag van de conferentie ‘The non-discrimination provision in the OECD Model Convention’ gehouden op 25 november 2024 te Milaan.

1. Inleiding

Op 25 november 2024 vond de conferentie ‘The non-discrimination provision in the OECD Model Convention’ plaats in Milaan. De conferentie werd georganiseerd door de Fondazione Maisto in samenwerking met onder meer het IBFD.

De conferentie, die haar twintigste jubileum vierde, werd geopend door Guglielmo Maisto;² ze is onderdeel van een reeks van conferenties die is gestart in 2004. Rapporten van deze conferenties worden in de *EC and International Tax Law Series* van het IBFD gepubliceerd. De nog te publiceren bundel over de non-discriminatiebepaling bevat 21 nationale rapporten³ en een aantal thematische rapporten, onder andere gebaseerd op bijzonderheden in de nationale rapporten.

Tijdens de conferentie werden verschillende aan art. 24 OESO-modelverdrag verwante onderwerpen besproken door een aantal sprekers verdeeld over vier panels: twee in de ochtend en twee in de middag. Art. 24 OESO-modelverdrag is de non-discriminatiebepaling in het OESO-modelverdrag en verbiedt discriminatie op grond van nationaliteit (lid 1), op grond van stateloosheid (lid 2), van vaste inrichtingen (lid 3), in het geval van (niet-)aftrekbaarheid (lid 4) en op grond van de woonplaats van de aandeelhouder (lid 5). Daarnaast bepaalt art. 24 lid 6 OESO-modelverdrag dat de non-discriminatiebepaling van toepassing is op alle (soorten) belastingen, ongeacht of deze al dan niet zijn opgesomd in art. 2 van het relevante belastingverdrag.

1 Rhys Bane is werkzaam bij Lubbers, Boer & Douma en is als buitenpromovendus verbonden aan de Universiteit Leiden.
2 Guglielmo Maisto is als partner verbonden aan Maisto e Associati, is voorzitter van de International Fiscal Association en is als hoogleraar verbonden aan de Università Cattolica di Piacenza.
3 Dit zijn landenrapporten voor Australië, Oostenrijk, België, Brazilië, Canada, Denemarken, Finland, Frankrijk, Duitsland, India, Italië, Nederland (geschreven door L.C. van Hulten & J.J.A.M. Korving), Nieuw-Zeeland, Noorwegen, Peru, Spanje, Zuid-Afrika, Zweden, Zwitserland, het Verenigd Koninkrijk en de Verenigde Staten.

2. Ochtendgedeelte

Het ochtendgedeelte bestond uit een tweetal panelsessies. Het eerste panel werd voorgezeten door Johann Hattingh⁴ en bestond verder uit Michael Lang,⁵ Werner Haslehner,⁶ Chloe Burnett⁷ en Robert Danon.⁸ Het tweede panel werd voorgezeten door Pasquale Pistone⁹ en bestond verder uit Adolfo Martín Jiménez,¹⁰ Jan Wouters¹¹ en Kasper Dziurdz.¹²

2.1 Panel 1: Hattingh, Lang, Haslehner, Burnett & Danon

Het eerste panel van het ochtendgedeelte werd geopend door Hattingh, die iedereen verwelkomde en daarna het woord gaf aan Lang, die sprak over de geschiedenis van art. 24 OESO-modelverdrag.

2.1.1 Lang

Lang ging in op de eerste vergadering van het *Fiscal Committee* van de Organisatie voor Europese Economische Samenwerking (OOES), de voorganger van de OESO. Het waren Nederland en Frankrijk die in Working Party 4 aan de slag gingen met ‘*Tax Discrimination on Grounds of Nationality or similar Grounds*’. Dit leidde tot één hoofdrapport en drie aanvullende rapporten. De opdracht voor Working Party 4 was met name om discriminatie naar nationaliteit aan te pakken.¹³ Hoewel dit niet onderdeel was van de opdracht, kreeg Working Party 4 het, ondanks weerstand van onder andere België en Zwitserland, voor elkaar om ook een v.i.-non-discriminatiebepaling erdoorheen te krijgen.¹⁴ De aandeelhoudersnon-discriminatiebepaling werd voor-

4 Johann Hattingh is als hoogleraar verbonden aan de University of Cape Town.
5 Michael Lang is als hoogleraar verbonden aan de Wirtschaftsuniversität Wien.
6 Werner Haslehner is als hoogleraar verbonden aan de University of Luxembourg en is thans visiting professor aan de Universidade de São Paulo.
7 Chloe Burnett is als barrister verbonden aan Sixth Floor | Selborne Wentworth Chambers en is daarnaast als docent verbonden aan de Sydney Law School.
8 Robert Danon is als hoogleraar verbonden aan de Université de Lausanne en zelfstandig internationaal belastingrechtexpert.
9 Pasquale Pistone is als Academic Chairman verbonden aan het IBFD en als hoogleraar verbonden aan de Wirtschaftsuniversität Wien.
10 Adolfo Martín Jiménez is als hoogleraar verbonden aan de Universidad de Cádiz.
11 Jan Wouters is als hoogleraar verbonden aan de Katholieke Universiteit Leuven en als of counsel verbonden aan Omega Law te Antwerpen.
12 Kasper Dziurdz is als hoogleraar verbonden aan Maastricht University.
13 Thans opgenomen in art. 24 lid 1 OESO-modelverdrag.
14 Thans opgenomen in art. 24 lid 3 OESO-modelverdrag.

gesteld door de Zwitserse vertegenwoordiger.¹⁵ De schuldenaar non-discriminatiebepaling is uiteindelijk opgenomen in het OESO-modelverdrag van 1977 en was gebaseerd op een voorstel van de Belgische vertegenwoordiger.¹⁶ Een aantal discussiepunten bij de OESO/OESO waren tot slot op welke belastingen de non-discriminatiebepaling toepassing moet vinden. Het OESO-modelverdrag gaat thans uit van alle belastingen, ook die die niet zijn opgenomen in art. 2 van het relevante belastingverdrag (o.a. schenk- en erfbelasting).

2.1.2 Haslehner

Vervolgens sprak Haslehner over het eerste lid van art. 24 OESO-modelverdrag: het verbod op discriminatie op basis van nationaliteit. Haslehner gaf aan dat deze bepaling enerzijds beperkte relevantie heeft, omdat belastingheffing doorgaans niet aansluit bij de nationaliteit van een persoon of lichaam, maar bij de woonplaats. Anderzijds zijn er volgens Haslehner een aantal ‘*new frontiers*’ die zijn ontstaan door recente ontwikkelingen. Als voorbeelden noemde Haslehner BEPS-gerelateerde maatregelen en de onderbelastewinstbijheffing van Pijler 2.

Haslehner ging eerst in op jurisprudentie uit Australië,¹⁷ Duitsland¹⁸ en Zwitserland.¹⁹ Daarna ging Haslehner in op ‘*complexe non-discriminatie*’, dat wil zeggen de toepassing van een combinatie van non-discriminatiebepalingen uit het OESO-modelverdrag. Dit deed Haslehner aan de hand van een aantal voorbeelden.

2.1.3 Burnett

Na Haslehner sprak Burnett over non-discriminatie en de belastingen waarop de non-discriminatiebepaling van toepassing is op grond van art. 24 lid 6 OESO-modelverdrag. Burnett ging daarbij in op belastingen waarop het belastingverdrag van toepassing is (in de zin van art. 2 OESO-modelverdrag), de *carve-outs* zoals algemene anti-misbruikbepalingen, andere nationale of federale belastingen en heffingen van lagere overheden.

Bij de *carve-outs* ging Burnett in op voorbehouden gemaakt bij art. 24 OESO-modelverdrag door Canada, Nieuw-Zeeland, Australië en de Verenigde Staten. Vervolgens ging Burnett in op voorbehouden bij art. 24 lid 6 OESO-modelverdrag door het Verenigd Koninkrijk, Chili en Griekenland. Zij noemde enkele voorbeelden van dergelijke voorbehouden. Zo hebben Australië en Nieuw-Zeeland een voorbehoud gemaakt voor wat betreft het algemene anti-misbruiklerstuk en hebben Canada, Australië en de Verenigde Staten een voorbehoud gemaakt voor wat betreft *thin capitalization*-regels en andere wettelijke regelingen.

Tot slot ging Burnett in op heffingen van lagere overheden in de Australische context, waar deze lagere overheden bijvoorbeeld discrimineren bij de heffing van grondbelasting. Daarnaast heeft de Addy-zaak²⁰ geleid tot *treaty-override*-wetgeving in 2024 (met terugwerkende kracht tot 2018) die nu op grond van het Australische constitutionele recht wordt aangevochten.

2.1.4 Danon

Als laatste van panel 1 sprak Danon over de samenhang tussen art. 24 OESO-modelverdrag, investeringsbeschermingsovereenkomsten en andere niet-fiscale verdragen. Danon ging daarbij in op de in de Algemene overeenkomst betreffende de handel in diensten en investeringsbeschermingsverdragen benoemde verhouding tot belastingverdragen die niet wederkerig is. Dat wil zeggen, belastingverdragen zeggen doorgaans niets over hoe deze zich verhouden tot bijvoorbeeld investeringsbeschermingsverdragen.

Danon signaleerde dat bij recente wijzigingen in art. 25 van het VN-modelverdrag en het daarbij behorende commentaar duidelijk is dat het beleidsdoel is om beslechting van geschillen tussen investeerders en staten uit te schakelen als het belastinggeschillen betreft. Daarnaast is het idee om uitsluitend diplomatieke bescherming/de onderlinge overlegprocedure open te stellen.

Tot slot ging Danon aan de hand van de teksten en commentaren bij het OESO-modelverdrag, het VN-modelverdrag en verschillende investeringsbeschermingsverdragen in op de verhouding tussen de twee soorten verdragen.

2.2 Panel 2: Stokes, Martín Jiménez, Wouters, Pistone & Dziurdz

Het tweede panel van het ochtendgedeelte werd geopend door Pistone,²¹ die het woord gaf aan Martín Jiménez, die sprak over non-discriminatie en het Unierecht.

¹⁵ Thans opgenomen in art. 24 lid 5 OESO-modelverdrag.

¹⁶ Thans opgenomen in art. 24 lid 4 OESO-modelverdrag.

¹⁷ De in 2021 ingevoerde ‘*Backpacker Levy*’: personen die werkten via een ‘*holiday worker*’-visum werden in Australië zwaarder belast dan anderen (doorgaans onderdanen). Vgl. *Addy v Commissioner of Taxation* [2021] HCA 34.

¹⁸ Waar in 2020 een zaak diende over een Amerikaanse staatsburger die inwoner was van Nederland maar een teruggaaf wilde van bronbelasting van de Duitse belastingdienst. Het Duitse Bundesfinanzhof oordeelde dat deze Amerikaanse staatsburger geen recht had op een teruggaaf omdat deze persoon geen beroep kon doen op het Unierecht (waar een dergelijke teruggaaf op zou zijn gebaseerd voor een Duitse staatsburger). Vgl. BFH I R 80/16 [2020].

¹⁹ Waar in 2018 een zaak diende over een Nederlandse stichting die een teruggave wilde van bronbelasting. Het verzoek werd afgewezen door het Zwitserse Bundesgericht omdat het onderscheid niet op basis van nationaliteit werd gemaakt, maar op basis van inwonerschap. Vgl. BGER/TF, *Stiftung A. V. Eidgenössische Steuerverwaltung*, 2C_284/2017 [2018].

²⁰ Zie voetnoot 17.

²¹ Het panel zou worden voorgezeten door John Stokes (verbonden aan de OESO), maar door weersomstandigheden kon Stokes niet aanwezig zijn.

2.2.1 *Martín Jiménez*

Martín Jiménez sprak over de verschillende verschijningsvormen van non-discriminatie in het Unierecht voor zover die relevant zijn voor belastingheffing. Zijn bijdrage focuste zich op de verkeersvrijheden uit het VWEU en hoe non-discriminatie uit het Unierecht zich verhoudt tot art. 24 van het OESO-modelverdrag.

Martín Jiménez benoemde daarbij het verbod van beperkingen van het vrij verkeer van personen, diensten en kapitaal als *lex specialis* en art. 18 VWEU, het verbod op discriminatie naar nationaliteit de *lex generalis*. Non-discriminatie is volgens Martín Jiménez een algemeen beginsel van Unierecht. Hij verwijst daarbij naar art. 2 VEU en art. 20 en 21 van het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. Tot slot benoemde Martín Jiménez nog het staatssteunverbod van art. 107 VWEU (en de fiscale staatssteunzaken) en art. 110 VWEU, dat hogere belastingen op producten van andere lidstaten verbiedt.

Voor wat betreft het vrij verkeer stond Martín Jiménez stil bij de jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie.²² Hij kwam tot de conclusie dat er een verschil is tussen non-discriminatie op grond van het Unierecht en non-discriminatie op grond van art. 24 van het OESO-modelverdrag. Het Unierecht gaat verder dan verdragen; er is eerder sprake van discriminatie ten aanzien van de verkeersvrijheden. Daarbij constateerde Martín Jiménez echter wel dat het conceptuele raamwerk lastig te doorgronden is, waardoor sommige zaken een logische uitkomst hebben, terwijl andere een minder logische uitkomst hebben.

2.2.2 *Wouters*

Vervolgens ging Wouters nader in op non-discriminatie en het Unierecht. Wouters stond stil bij het Unieburgerschap en het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie.

Het Unieburgerschap, dat het recht op vrij verkeer vormt voor (nog) niet economisch actieven, vormt de *lex generalis* voor het vrije verkeer.²³ Als er ook een *lex specialis* van toepassing is, zoals het vrij verkeer van werknemers, geldt de regel *lex specialis derogat legi generali* en moet dus

(eerst) worden gekeken naar de *lex specialis*.²⁴ De benadering van het Hof van Justitie van de Europese Unie kan worden gevonden in de zaak Egon Schempp t. Finanzamt München waar het Hof het heeft over 'openlijke of verkapte discriminatie op grond van nationaliteit'.²⁵ Latere jurisprudentie gaat echter nog verder, met het criterium '(waarschijnlijk) afschrikken'²⁶ en het vormen van een 'obstakel'²⁷ voor de uitoefening van de vrijheden.

Tot slot ging Wouters in op het Handvest van de grondrechten van de Europese Unie. In het bijzonder ging hij in op gelijkheid voor de wet (art. 20 Handvest) en non-discriminatie (art. 21 Handvest). Daarbij plaatste Wouters de kanttekening dat het toepassingsbereik van het Handvest op grond van art. 51 Handvest beperkt is tot (de toepassing van) het Unierecht. Daarnaast is het temporele toepassingsbereik van het Handvest beperkt tot 1 december 2009, maar vormen fundamentele rechten (al eerder) algemene rechtsbeginselen, waardoor bijvoorbeeld de rechten die zijn neergelegd in art. 6 lid 3 EVRM al eerder doorwerkten.²⁸

Tot slot ging Wouters in op het toepassingsbereik *ratione materiae* en stond stil bij het onderscheid tussen geharmoniseerde belastingen zoals de omzetbelasting en niet-geharmoniseerde belastingen zoals de inkomstenbelasting, waarbij het Handvest niet van toepassing is op die laatste categorie.²⁹

2.2.3 *Pistone*

Daarna ging Pistone in op non-discriminatie, non-profitorganisaties en publiekrechtelijke lichamen. Daarbij gaf Pistone aan dat er geen directe verwijzingen zijn naar non-profitorganisaties en publiekrechtelijke lichamen in de tekst van het OESO-modelverdrag en het VN-modelverdrag. Wel zijn er vier paragrafen (paragrafen 10-13) in het OESO-commentaar waar wordt verwezen naar non-profitorganisaties en publiekrechtelijke lichamen.

Publiekrechtelijke lichamen worden in het commentaar uitgezonderd van privileges van non-discriminatie in paragraaf 10 van het OESO-commentaar. Non-profitorganisaties worden in paragraaf 11 van het OESO-commentaar uitgezonderd van deze privileges. Paragrafen 12 en 13 van

22 Daarbij passeerden verschillende zaken de revue, bijvoorbeeld: Conclusie A-G Kokott 11 juli 2024, C-18/23 (*F S.A. t. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej*), ECLI:EU:C:2024:609; HvJ EU 31 mei 2018, C-382/16 (*Hornbach-Baumarkt AG t. Finanzamt Landau*), ECLI:EU:C:2018:366; HvJ EU 28 januari 1986, C-270/83 (*Avoir fiscal*), ECLI:EU:C:1986:37; HvJ EU 29 juli 2024, C-39/23 (*Keva*), ECLI:EU:C:2024:648 en Conclusie A-G Kokott 13 maart 2014, C-48/13 (*Nordea Bank Danmark A/S t. Skatteministeriet*), ECLI:EU:C:2014:153.

23 HvJ EU 1 december 2011, C-250/08 (*Commissie t. België*), ECLI:EU:C:2011:793.

24 HvJ EU 20 januari 2011, C-155/09 (*Commissie t. Griekenland*), ECLI:EU:C:2011:22 en HvJ EU 7 september 2006, C-470/04 (*N t. Inspecteur van de Belastingdienst Oost/Kantoor Almelo*), ECLI:EU:C:2006:525.

25 HvJ EU 12 juli 2005, C-403/03 (*Egon Schempp t. Finanzamt München*), ECLI:EU:C:2005:446.

26 HvJ EU 26 oktober 2006, C-345/05 (*Commissie t. Portugal*), ECLI:EU:C:2006:685.

27 HvJ EU 20 mei 2010, C-56/09 (*Emiliano Zanotti t. Agenzia delle Entrate – Ufficio Roma 2*), ECLI:EU:C:2010:288.

28 HvJ EU 22 oktober 2013, C-276/12 (*Jiří Sabou t. Finanční ředitelství pro hlavní město Prahu*), ECLI:EU:C:2013:678.

29 HvJ EU 24 oktober 2019, C-469/18 (*IN*) & C-470/18 (*JM*), ECLI:EU:C:2019:895.

het commentaar gaan over immuniteit en dat deze 'gerechtvaardigd' is op grond van de aard van de activiteiten van publiekrechtelijke lichamen.

Pistone stond stil bij de onduidelijkheden die voortvloeien uit het zeer beperkte commentaar, bijvoorbeeld op de vraag of de 'voorbehouden' daadwerkelijk kwalificeren als voorbehoud zoals bedoeld in paragraaf 31 van de introductie bij het OESO-commentaar, wat de reikwijdte is van de voorbehouden en waar de scheidslijnen liggen. Tot slot stond Pistone stil bij een aantal specifieke verdragsbepalingen die zien op pensioenpremies,³⁰ de non-discriminatiebepaling ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen zoals deze is opgenomen in 22 Franse belastingverdragen³¹ en de non-discriminatiebepaling ten aanzien van publiekrechtelijke lichamen en non-profitorganisaties in een drietal belastingverdragen.³²

Tot slot reflecteerde Pistone op het bredere internationale recht en het Unierecht.³³

2.2.4 Dziurdz

Als laatste van panel 2 sprake Dziurdz over non-discriminatie en vaste inrichtingen, waar art. 24 lid 3 van het OESO-modelverdrag op ziet. Dziurdz riep de OESO op om het commentaar te actualiseren om inconsistenties weg te nemen en interpretatieconflicten weg te nemen. In zijn bijdrage ging hij in op het toepassingsbereik, de vergelijkbaarheidstest en de benadelingstest.

Dziurdz gaf aan dat het vereiste van 'dezelfde activiteiten' te beperkt is als vergelijkingsmaatstaf, omdat andere factoren, zoals de juridische structuur ook relevant zouden kunnen zijn. Daarbij is de behandeling van de vaste inrichting (bij fictie) als een separate entiteit op grond van art. 7 lid 2 OESO-modelverdrag niet absoluut: er zijn inherente verschillen tussen een vaste inrichting en een vennootschap die niet kunnen worden genegeerd. Dziurdz gaf het gevolg van de inconsistentie van bijvoorbeeld paragraaf 57 en paragraaf 58 van het OESO-commentaar bij art. 24 van het OESO-modelverdrag weer met een voorbeeld waar het progressievoorbehoud een rol speelde.

Tot slot ging Dziurdz in op interpretatieconflicten omdat er in het commentaar verschillende opvattingen zijn verwerkt, zonder dat het commentaar duidelijk één voorkeur uitsprekt. Hier speelt bijvoorbeeld de vraag of vaste inrichtingen gebruik moeten kunnen maken van het verdragenetwerk van de v.i.-staat als een aandelenbezit toerekenbaar is aan de vaste inrichting. Uit de nationale rapporten haalde Dziurdz dat het voor een vijftal landen (waaronder Nederland³⁴), duidelijk is dat vaste inrichtingen onder omstandigheden gebruik kunnen maken van bepaalde verdragsvoordelen, terwijl dat onduidelijk was ten aanzien van tien andere landen.

3. Middaggedeelte

Het middaggedeelte bestond eveneens uit een tweetal panelsessies. Het eerste panel werd voorgezeten door Daniel Gutmann³⁵ en bestond verder uit Frank Pötgens,³⁶ Angelo Nikolakakis³⁷ en Fadi Shaheen.³⁸ Het tweede panel werd voorgezeten door Patricia Brown³⁹ en bestond verder uit Yariv Brauner⁴⁰ en Stephen E. Shay.⁴¹

3.1 Panel 1: Gutmann, Pötgens, Nikolakakis & Shaheen

Het eerste panel van het middaggedeelte werd geopend door Gutmann die vervolgens het woord gaf aan Pötgens, die sprak over non-discriminatie in verband met aftrek, waar art. 24 lid 4 van het OESO-modelverdrag op ziet.

3.1.1 Pötgens

Pötgens ging eerst in op de achtergrond van art. 24 lid 4 van het OESO-modelverdrag. De bepaling is sinds het OESO-modelverdrag van 1977 opgenomen en gaat over de aftrekbaarheid van, onder andere, rente en royalty's⁴² betaald door een inwoner van één verdragsluitende staat aan een inwoner van de andere verdragsluitende staat. Daarbij zijn er uitzonderingen opgenomen indien en voor zover art. 9 lid 1 (gelieerde ondernemingen), art. 11 lid 6 (onzakelijke rente) en art. 12 lid 4 (onzakelijke royalty's) van het OESO-modelverdrag toegepast kunnen worden. Daarnaast

30 In het bijzonder de verdragen tussen Nederland en Canada, Nederland en Duitsland, Oostenrijk en Frankrijk en Frankrijk en Venezuela.

31 Het betreft de verdragen met Albanië, Armenië, Azerbeidzjan, Botswana, Chili, Kroatië, Tsjechië, Ethiopië, Gabon, Georgië, Israël, Jamaica, Kenia, Libië, Mongolië, Namibië, Zuid-Afrika, Spanje, Zweden, Syrië, Oezbekistan en Venezuela.

32 Het betreft de verdragen tussen Frankrijk en Bolivia en Frankrijk en Mexico en het verdrag tussen Mexico en Zwitserland.

33 Voor wat betreft het Unierecht stond Pistone stil bij HvJ EU 10 maart 2005, C-39/04 (*Laboratoires Fournier SA t. Direction des vérifications nationales et internationales*), ECLI:EU:C:2005:161; HvJ EU 14 september 2006, C-386/04 (*Centro di Musicologia Walter Stauffer t. Finanzamt München für Körperschaften*), ECLI:EU:C:2006:568 en HvJ EU 16 juni 2011, C-10/10 (*Commis-sie t. Oostenrijk*), ECLI:EU:C:2011:399.

34 Zie Besluit Staatssecretaris van Financiën 21 januari 2004, IFZ2003/558M.

35 Daniel Gutmann is als partner verbonden aan CMS Francis Lefebvre Avocats en als hoogleraar verbonden aan de Université Paris I Pantheon-Sorbonne.

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

37 Angelo Nikolakakis is als partner verbonden aan EY Canada.

38 Fadi Shaheen is als hoogleraar verbonden aan Rutgers Law School.

39 Patricia Brown is Inter-Regional Advisor on Tax Matters bij de Verenigde Naties en sprak op persoonlijke titel.

40 Yariv Brauner is als hoogleraar verbonden aan de Levin College of Law van de University of Florida.

41 Stephen E. Shay is verbonden aan de Boston College Law School.

42 Ook andere uitgaven vallen onder deze bepaling. Het gaat kort gezegd om alle betalingen voor ingekochte goederen of diensten.

is art. 24 lid 4 van het OESO-modelverdrag van toepassing ten aanzien van de staat waarvan de betaler inwoner is.

Vervolgens stond Pötgens stil bij de vergelijking die moet worden gemaakt om vast te stellen of er sprake is van discriminatie. In principe bestaat de vergelijking uit de (getoetste) grensoverschrijdende betaling en een fictieve binnenlandse betaling. Art. 24 lid 4 OESO-modelverdrag verwijst niet naar 'dezelfde omstandigheden' of 'dezelfde activiteiten' maar naar 'dezelfde voorwaarden' ('same conditions'). Wat Pötgens betreft, duiden de andere bewoordingen (same conditions), de historie en het Commentaar (paragraaf 3 van het OESO-commentaar bij art. 24) op een andere discriminatietoets die inhoudt dat als er qua aftrekbaarheid (ook) een nadelig onderscheid naar inwonerschap wordt gemaakt, er dus sprake is van een discriminatie in de zin van art. 24 lid 4 OESO-modelverdrag. Overigens gaf Pötgens aan dat in de literatuur ook betoogd wordt dat er impliciet wél een 'dezelfde omstandigheden'-vereiste in art. 24 lid 4 OESO-modelverdrag ligt besloten. Dat wil zeggen dat alle omstandigheden voor aftrekbaarheid moeten worden meegenomen voor het antwoord op de vraag of sprake is van discriminatie. Pötgens gaf aan dat op grond van paragraaf 75 van het OESO-commentaar bij art. 24 van het OESO-modelverdrag wél aanvullende informatievereisten mogen worden gesteld aan grensoverschrijdende betalingen. In een voorgestelde wijziging van het OESO-commentaar gaat dit ook voor de omkering van de bewijslast gelden.

Tot slot stond Pötgens stil bij de vraag of in de zaak X BV⁴³ art. 26 lid 4 van het verdrag met België (dat overeenkomt met art. 24 lid 4 OESO-modelverdrag) in de weg zou kunnen staan aan de toepassing van art. 10a Wet VPB 1969. Daarbij kwam Pötgens tot de slotsom dat, als de bewoording van art. 26 lid 4 van het verdrag met België wordt gerespecteerd, in de casus van X BV de interest aftrekbaar zou moeten zijn zoals dat ook het geval zou zijn indien de crediteur inwoner van Nederland zou zijn (en niet van België zoals in X BV het coördinatiecentrum). Anderzijds kan worden betoogd dat X BV geen beroep zou moeten kunnen doen op art. 24 lid 4 OESO-modelverdrag als er sprake is van misbruik. Dat wil zeggen dat art. 24 lid 4 OESO-modelverdrag, bijvoorbeeld op grond van de PPT of doel en strekking van art. 24 lid 4 OESO-modelverdrag, niet zo moet worden geïnterpreteerd dat het misbruik mogelijk moet maken.

3.1.2 Nikolakakis

Vervolgens sprak Nikolakakis over eigendomsnon-discriminatie, waar art. 24 lid 5 van het OESO-modelverdrag op ziet. Ook Nikolakakis stond stil bij de elementen van de verdragsbepaling. Het moet gaan om een onderneming van één van de staten waarvan het kapitaal geheel of ge-

deeltelijk wordt gehouden door één of meer inwoners van de andere verdragsluitende staat. Deze onderneming met buitenlandse aandeelhouders mag op grond van art. 24 lid 5 OESO-modelverdrag niet anders of zwaarder worden belast dan een onderneming met uitsluitend binnenlandse aandeelhouders.

Na een bespreking van het commentaar op de bepaling, ging Nikolakakis in op groepsregelingen, zoals de Nederlandse fiscale eenheid en de Britse *group relief*-regeling. Daarbij stond de vraag centraal of verliesoverdracht (*group relief*) mocht worden geweigerd omdat twee Britse werkmaatschappijen een Amerikaanse moederverenootschap hadden. Deze zaak is door de Britse rechter beantwoord: *group relief* moest worden toegestaan, ook bij een Amerikaanse moederverenootschap.⁴⁴

Nikolakakis stond vervolgens stil bij de *advance corporation tax* (ACT) die centraal stond in de zaak *Boake Allen v. HMRC*.⁴⁵ In die situatie kon de belastingplichtige niet kiezen voor ACT omdat de houdster van de Britse werkmaatschappij Amerikaans-Japans was, waarbij de ACT niet van toepassing was op de aandeelhouders van die houdstermaatschappij. Dit ligt anders als er een Britse houdstermaatschappij was geweest. Vervolgens benoemde Nikolakakis een aantal zaken over de wereld waar al dan niet sprake was van discriminatie.

Nikolakakis sloot af met de vraag of de onderbelastewinstbijheffing van Pijler 2 in strijd is met art. 24 lid 5 van het OESO-modelverdrag. Daarbij verwees hij naar het commentaar bij de OESO-modelregels (2.4.2, paragraaf 47), waarin staat dat coördinatie met internationale verplichtingen, waaronder die vervat in het belastingverdrag, noodzakelijk is. Tot slot liet Nikolakakis zien dat de Canadese wetgever in het nationale recht een bepaling heeft voorgesteld welke verdragstoepassing in relatie tot Pijler 2 moet uitsluiten.

3.1.3 Shaheen

Als laatste sprak Shaheen over non-discriminatie en ontwikkelingslanden. Daarbij stond Shaheen stil bij de tweede volzin van art. 7 lid 3 van het VN-modelverdrag, waarin een aftrekbeperking lijkt te staan ('*no such deduction shall be allowed*').

Shaheen stond kort stil bij art. 24 lid 3 van het VN-modelverdrag, dat identiek is aan het OESO-modelverdrag en art. 7 lid 6 van het V-N modelverdrag, welke identiek is aan de tekst in het OESO-modelverdrag 2008.

De kern van de bijdrage van Shaheen draaide om de toepassing van art. 7 lid 3 van het VN-modelverdrag. Aan de hand van een voorbeeld liet Shaheen zien dat die bepaling in samenhang met de vrijstellingsmethode van art. 23A lid

⁴³ HvJ EU 4 oktober 2024, C-585/22 (*X BV t. Staatssecretaris van Financiën*), ECLI:EU:C:2024:822.

⁴⁴ FCE Bank plc v HMRC [2010] UKFTT 136 (TC).

⁴⁵ Boake Allen v. HMRC [2007] UKHL 25.

1 van het VN-modelverdrag kan leiden tot een *tax sparing*-achtig effect, doordat de vrijstelling het bedrag omvat dat mag worden belast. Als de v.i.-staat vervolgens de betaling in aftrek toestaat, geeft de staat van het hoofdhuis een te grote vrijstelling (groter dan de winst die daadwerkelijk is belast in de v.i.-staat). Dit effect bestaat ook, maar is beperkter, in het geval van de verrekeningsmethode van art. 23B van het VN-modelverdrag, aldus Shaheen.

3.2 Panel 2: Brown, Brauner & Shay

Het tweede panel van het middagedeelte en tevens het laatste panel van de conferentie werd geopend door Brown die vervolgens het woord gaf aan Brauner, die sprak over verschillen en analogieën tussen het OESO-modelverdrag en het Amerikaanse modelverdrag.

3.2.1 Brauner

Brauner stond stil bij de woorden '*other or more burdensome*' in art. 24 lid 1 en lid 5 van het OESO-modelverdrag. De bewoording is volgens Brauner vaag en een andere behandeling zou volgens hem vanwege beleidsoverwegingen juist gerechtvaardigd kunnen zijn. Daarnaast ging Brauner in op procedurele discriminatie, met name als het gaat om de invordering van belastingen en rapportageverplichtingen.

Brauner benaderde een en ander vanuit een Amerikaans perspectief, waar staatsburgers onderworpen zijn aan wereldwijde belastingheffing, ongeacht het feit dat ze niet woonachtig zijn in de Verenigde Staten. Hierdoor bevinden Amerikaanse staatsburgers die niet woonachtig zijn in de Verenigde Staten zich in een andere positie dan staatsburgers van andere landen die niet woonachtig zijn in de Verenigde Staten; de laatste zijn immers niet belast voor hun wereldinkomen in de Verenigde Staten.

Brauner stond vervolgens kort stil bij non-discriminatie ten aanzien van aftrekbare betalingen, die momenteel interessant is voor Amerikaanse fiscalisten vanwege de zogenoemde *BEAT*-heffing (*Base Erosion and Anti-Abuse Tax*). Tot slot ging Brauner in op nog enkele andere interacties tussen verdragen en het Amerikaanse nationale recht, onder andere §5000C (2% accijns op bepaalde betalingen aan buitenlandse personen), §897(i) dat een keuzemogelijkheid inhoudt in verband met *FIRPTA* (*Foreign Investment in Real Property Tax Act*) en de Amerikaanse *branch tax*, een heffing die van toepassing is op vaste inrichtingen, waar ook het belastingverdrag tussen Nederland en de Verenigde Staten een regeling voor bevat.

3.2.2 Shay

Als laatste sprak Shay over non-discriminatie en Pijler 2. In het bijzonder ging Shay in op de onderbelastewinstbijheffing en art. 24 lid 5 OESO-modelverdrag. Aan de hand van een aantal voorbeelden betoogde Shay dat de onderbelastewinstbijheffing in strijd is met art. 24 lid 5

OESO-modelverdrag, hetgeen voor een levendige discussie binnen het panel zorgde. Daarbij speelde de vraag hoe Pijler 2 moet worden beschouwd, nu er in het kader van Pijler 2 geen verdrag is gesloten. Kwalificatie als een verdrag (internationale overeenkomst) lijkt, aldus Shaheen die intervenieerde, uitgesloten, nu het onduidelijk is wie bij het Inclusive Framework heeft getekend en of deze personen überhaupt namens de aangesloten staten mogen tekenen voor een internationale overeenkomst.

4. Afsluiting

Na het laatste panel werd de conferentie door Maisto afgesloten. Er volgden nog enkele woorden van dank voor de sprekers en de rapporteurs, alsook voor Maisto, die deze jaarlijkse conferentie al 20 jaar organiseert.