



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## **Access denied! Over fiscale vaststellingsovereenkomsten en toegang tot de onderlinge overlegprocedure**

Bane, R.K.

### **Citation**

Bane, R. K. (2025). Access denied!: Over fiscale vaststellingsovereenkomsten en toegang tot de onderlinge overlegprocedure. *Mbb: Belastingbeschouwingen: Onafhankelijk Maandblad Voor Belastingrecht En Belastingpraktijk*, 2025(15), 14-24. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4285670>

Version: Publisher's Version

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

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/4285670>

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

# 47. *Access denied!* Over fiscale vaststellingsovereenkomsten en toegang tot de onderlinge overlegprocedure

MR. R.K. BANE

Belastingplichtigen kunnen met de inspecteur een vaststellingsovereenkomst sluiten ter voorkoming ('vooroverleg') of beëindiging van onzekerheid of geschil. In het geval van belastingheffing in strijd met een (belasting)verdrag hebben belastingplichtigen vaak toegang tot de onderlinge overlegprocedure. In grensoverschrijdende gevallen kan er overlap zijn tussen vaststellingsovereenkomsten en de onderlinge overlegprocedure. Het zal dan in de praktijk gaan om onzekerheid of geschil omtrent de interpretatie en/of toepassing van belastingverdragen, bijvoorbeeld bij verrekenprijsgeschillen of geschillen over de interpretatie of toepassing van het vervreemdingswinstartikel. In deze bijdrage wordt getracht de wisselwerking tussen (fiscale) vaststellingsovereenkomsten en de onderlinge overlegprocedure in kaart te brengen en in het bijzonder de vraag te beantwoorden of toegang tot de onderlinge overlegprocedure in een vaststellingsovereenkomst uitgesloten mag worden.

## 1. Inleiding

Discussies over de toepassing van het Nederlandse en/of het internationale belastingrecht kunnen tot onzekerheid leiden voor zowel belastingplichtigen als voor de Belastingdienst. Als het standpunt van een belastingplichtige afwijkt van dat van de Belastingdienst kan dat leiden tot (slepende) procedures.<sup>1</sup>

Om dergelijke nationaalrechtelijke procedures te voorkomen, dan wel om het voortduren daarvan te beëindigen, is het mogelijk om binnen de daarvoor geldende kaders een vaststellingsovereenkomst<sup>2</sup> te sluiten.<sup>3</sup> Bij een dergelijke vaststellingsovereenkomst zijn belastingplichtige(n) enerzijds en de Belastingdienst anderzijds partij. Hierna zal voor een dergelijke vaststellingsovereenkomst de term 'fiscale vaststellingsovereenkomst' worden gebruikt.

Naast de nationaalrechtelijke procedures en de mogelijkheden om deze te voorkomen of buiten de rechter om te beëindigen, zijn er ook nog internationale procedures: de

onderlinge overlegprocedure en eventueel arbitrage.<sup>4</sup> Belastingplichtigen hebben in principe toegang tot deze procedures als er sprake is van (potentiële)<sup>5</sup> belastingheffing in strijd met de bepalingen van het toepasselijke (belasting)verdrag.

In deze bijdrage wordt getracht de samenloop tussen fiscale vaststellingsovereenkomsten en de onderlinge overlegprocedure te ontknopen met als uiteindelijk doel om de vraag te beantwoorden of toegang tot de onderlinge overlegprocedure kan worden uitgesloten door middel van een vaststellingsovereenkomst. Daarbij wordt in paragraaf 2

1 Gedacht kan worden aan één van de procedures rondom de verdragskwalificatie van de Braziliaanse 'Interest on Net Equity', waar gerechtshof Den Haag (ECLI:NL:GHDHA:2025:858) in navolging van rb. Den Haag (ECLI:NL:RBDHA:2024:6858) belanghebbende in het gelijk heeft gesteld op het punt van de verdragskwalificatie. Deze procedures zien op de jaren 2019 en 2020.

2 In de zin van art. 7:900 BW.

3 Deze kaders zullen later de revue passeren, maar het betreft onder meer het Besluit Fiscaal Bestuursrecht en het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter.

4 De onderlinge overlegprocedure is in alle van kracht zijnde door Nederland gesloten belastingverdragen opgenomen. De arbitrageprocedure is terug te vinden in een deel van deze verdragen. Doorgaans is de verdragsbepaling gebaseerd op art. 25 van het OESO-Modelverdrag. Daarnaast kan (de implementatie van) Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie als basis fungeren of kan in verrekenszaken en winstallocatiezaken het Verdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen als basis fungeren.

5 Voor toegang tot de onderlinge overlegprocedure hoeft een met de bepalingen van het verdrag strijdige belastingheffing zich nog niet te hebben voorgedaan. Er moet alleen wel een (reële) kans zijn dat dergelijke belastingheffing zich zal voordoen. Dit ligt doorgaans anders voor toegang tot de eventueel op de onderlinge overlegprocedure volgende arbitrageprocedure: in dat geval moet de belastingheffing zich daadwerkelijk hebben voorgedaan. Zie voor een uitgebreide beschouwing van wanneer er wel of niet sprake is van potentiële heffing in strijd met het verdrag: J. Sasseville, 'The Meaning of 'Result or Will Result in Taxation Not in Accordance with the Provisions of This Convention'', in: G. Maisto (red.), *Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond (EC and International Tax Law Series, Vol. 20)*, Amsterdam: IBFD 2023, p. 39-63.

het kader voor het sluiten van fiscale vaststellingsovereenkomsten uiteengezet. In paragraaf 3 wordt de onderlinge overlegprocedure in algemene termen omschreven. Vervolgens wordt in paragraaf 4 de mogelijke samenloop tussen (onderwerpen geregeld in) fiscale vaststellingsovereenkomsten en (het voorwerp van) de onderlinge overlegprocedure in kaart gebracht. In fiscale vaststellingsovereenkomsten wordt bezwaar en/of beroep vaak uitgesloten ten aanzien van onderwerpen geregeld in de fiscale vaststellingsovereenkomst. In paragraaf 5 zal worden ingegaan op de vraag of toegang tot de onderlinge overlegprocedure kan worden beperkt of uitgesloten middels een fiscale vaststellingsovereenkomst. Deze bijdrage wordt afgesloten met een conclusie in paragraaf 6.

## 2. Fiscale vaststellingsovereenkomsten

Fiscale vaststellingsovereenkomsten zijn tussen belastingplichtige(n) en de Belastingdienst gesloten vaststellingsovereenkomsten in de zin van art. 7:900 e.v. BW. Bij vaststellingsovereenkomsten tussen belastingplichtige(n) en de Belastingdienst is naast het civiele recht ook het (fiscaal) bestuursrechtelijke kader relevant. De mogelijkheden en beperkingen rondom het sluiten van fiscale vaststellingsovereenkomsten zijn neergelegd in (onder meer) een tweetal besluiten: het Besluit Fiscaal Bestuursrecht (hierna: het BFB), dat het algemene kader bevat en het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, dat kaders bevat voor een bijzondere soort fiscale vaststellingsovereenkomsten.

### 2.1 Vaststellingsovereenkomsten

Art. 7:900 lid 1 BW omschrijft de rechtsgevolgen van een vaststellingsovereenkomst:

‘1. Bij een vaststellingsovereenkomst binden partijen, ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil omtrent hetgeen tussen hen rechtens geldt, zich jegens elkaar aan een vaststelling daarvan, bestemd om ook te gelden voor zover zij van de tevoren bestaande rechtstoestand mocht afwijken.’

Vereist is dus dat er sprake is van onzekerheid of geschil met betrekking tot hetgeen rechtens tussen partijen geldt. Een onzekerheid moet dus worden vervangen met een zekerheid. Het is niet mogelijk om de ene zekerheid met de andere zekerheid te vervangen.<sup>6</sup>

Bij fiscale vaststellingsovereenkomsten volgt de rechtsverhouding uit de belastingwet. Bij een fiscale vaststellingsovereenkomst verbinden belastingplichtige en de Belastingdienst zich tot een bepaalde interpretatie of toepassing van het belastingrecht ter beëindiging of ter voorkoming van onzekerheid of geschil. Wanneer er sprake is van *voorkoming* van onzekerheid of geschil wordt dit ‘vooroverleg’ genoemd.

6 Zie C.Th.I.M. van den Heuvel & M.M. Maclean in: GS Bijzondere overeenkomsten, art. 7:900 BW, aant. 2 & 3.

In de volgende paragrafen zal worden stilgestaan bij de (fiscaal) bestuursrechtelijke kaders voor het sluiten van een (fiscale) vaststellingsovereenkomst tussen belastingplichtige en de Belastingdienst.

### 2.2 Besluit Fiscaal Bestuursrecht

Het BFB bevat in paragraaf 3 de algemene kaders voor ‘vooroverleg’. Verder bevat het BFB in paragraaf 26 de kaders voor het sluiten van vaststellingsovereenkomsten. Zoals volgt uit de definitie van de vaststellingsovereenkomst en al kort benoemd in de vorige paragraaf, kan er een onderscheid worden gemaakt tussen fiscale vaststellingsovereenkomsten waarbij belastingplichtige(n) en de Belastingdienst onzekerheid of geschil *voorkomen* (‘vooroverleg’) en fiscale vaststellingsovereenkomsten waarbij belastingplichtige(n) en de Belastingdienst onzekerheid of geschil *beëindigen*.

Omdat paragraaf 26 van het BFB relevant is voor zowel het voorkomen (‘vooroverleg’) als het beëindigen van onzekerheid of geschil zal eerst worden ingegaan op de kaders gesteld in paragraaf 26 van het BFB.<sup>7</sup> Vervolgens zal worden ingegaan op een aantal bijzondere, aanvullende eisen die worden gesteld bij vooroverleg.

#### *Algemene kaders fiscale vaststellingsovereenkomsten*

Voor het sluiten van een fiscale vaststellingsovereenkomst gelden de volgende algemene eisen:

- de identiteit van de belanghebbenden (of zijn vertegenwoordiger/gemachtigde) moet vaststaan en er moet duidelijkheid bestaan over de onderwerpen die in het overleg aan de orde (zullen) komen en over hetgeen met het overleg wordt beoogd (paragraaf 26.2 BFB);
- er mag niet worden afgeweken van het vastgestelde fiscale uitvoeringsbeleid (paragraaf 26.6 BFB);
- er mogen geen afspraken worden gemaakt die – beoordeeld ten tijde van het aangaan van de vaststellingsovereenkomst – op het tijdstip waarop c.q. gedurende de periode waarover de overeenkomst van kracht is, duidelijk in strijd zijn met de wet en er mogen geen afspraken worden gemaakt over een aantal specifiek benoemde zaken<sup>8</sup> (paragraaf 26.11 BFB);
- er mogen geen afspraken worden gemaakt met belanghebbende die ertoe strekken dat deze zich niet op ter-

7 In deze bijdrage zal uitsluitend worden ingegaan op fiscale vaststellingsovereenkomsten in de heffings sfeer. Er zal niet worden stilgestaan bij dergelijke vaststellingsovereenkomsten in de invorderings sfeer.

8 Het gaat dan over de aspecten belastingrente, heffingsrente, invorderingsrente, bezwaar- en proceskostenvergoeding en bestuurlijke boete indien in combinatie met zo’n afspraak uitruil met betrekking tot andere aspecten of met elementen van de heffing of invordering plaatsvindt, de houdbaarheid van belastingbesparende constructies, zaken die betrekking hebben op arbeidsvoorwaardenoverleg tussen werkgevers en werknemers in het kader van bedrijfstak- of ondernemingscao’s tenzij beide cao-partijen reeds een concreet onderhandelingsresultaat hebben bereikt en naar aanleiding daarvan de inspecteur een rechtsvraag hebben voorgelegd, het al dan niet aanwenden van rechtsmiddelen in een strafzaak, het al dan niet aanmelden van enig delict op basis van de Richtlijnen aanmelding en afhandeling fiscale delicten, douane- en toeslagendelicten en geheimhouding van de inhoud van de vaststellingsovereenkomst.

mijnoverschrijding voor het opleggen van de aanslag zal beroepen (paragraaf 26.12 BFB);

- als de in geschil zijnde correcties voldoen aan de criteria van het Protocol aanmelding en afdoening van fiscale delicten op het gebied van douane en toeslagen kan geen vaststellingsovereenkomst worden gesloten voordat de zaak is gemeld bij de fraudecoördinator (paragraaf 26.13 BFB); en
- het overleg moet betrekking hebben op heffing of invordering van rijksbelastingen en moet in het algemeen betrekking hebben op de toepassing van het belastingrecht in een concreet geval (paragraaf 26.15 BFB).

Verder maakt de inspecteur een intern schriftelijk verslag met eventuele ambtelijke adviezen of strategische informatie.<sup>9</sup> Als het overleg niet resulteert in een vaststellingsovereenkomst maakt de inspecteur een eindverslag waarvan een afschrift aan de belanghebbende of zijn/haar vertegenwoordiger wordt gezonden.<sup>10</sup>

Tot slot bevat paragraaf 26.16 BFB de elementen die moeten worden opgenomen in een fiscale vaststellingsovereenkomst. Het betreft:

- een verwijzing naar het gevoerde overleg en de daarmee samenhangende correspondentie;
- een omschrijving van de kwestie waarover overleg is gevoerd;
- een omschrijving van de feiten waarover partijen overeenstemming hebben dat deze feiten rechtens tussen hen gelden;
- de fiscaalrechtelijke of civielrechtelijke gevolgen van de overeenkomst daaronder begrepen het afzien van een eventuele schadevergoeding;
- de periode waarvoor de overeenkomst geldt en een bepaling dat deze periode niet stilzwijgend wordt verlengd;
- de middelen, jaren, tijdvakken of belastingaanslagen waarop de vaststellingsovereenkomst betrekking heeft. Indien ook invorderingsaspecten in de vaststellingsovereenkomst zijn betrokken, verdient het aanbeveling op te nemen hoe de uit de vaststellingsovereenkomst voortvloeiende betalingen zullen worden verantwoord door de ontvanger;
- de omstandigheden op grond waarvan de overeenkomst eerder eindigt. Als reden voor de beëindiging van een overeenkomst dient te worden opgenomen een voor de betreffende vaststellingsovereenkomst relevante wetswijziging of wijziging van op de wet gebaseerde voorschriften. Ook een latere wijziging van relevante beleidsregels en jurisprudentie kan reden zijn om een overeenkomst te beëindigen;
- de uitdrukkelijke verklaring van belanghebbende dat hij ter zake van het overeengekomene geen gebruik zal maken van het recht van bezwaar of beroep of dat hij zijn bezwaar- c.q. beroepschrift intrekt. Deze ver-

klaring belet belanghebbende niet om de rechtsgeldige totstandkoming van de vaststellingsovereenkomst in bezwaar en vervolgens in beroep bij de belastingrechter te betwisten;

- de duur van de bedenkttermijn die aan de aan de belanghebbende of diens vertegenwoordiger/gemachtigde is gegeven dan wel de uitdrukkelijke verklaring dat zij geen behoefte hebben aan een bedenkttermijn;
- de overige bijzondere omstandigheden van het geval; en
- het eventuele bedrag waarmee belanghebbende wordt tegemoetgekomen in de kosten voor juridische bijstand, indien de vaststellingsovereenkomst werd gesloten in de bezwaar- of beroepsfase. Voor de vergoeding van de kosten voor juridische bijstand wordt gehandeld overeenkomstig het (forfaitair) bepaalde in het Besluit proceskosten bestuursrecht.

*Voorkomen van onzekerheid of geschil: vooroverleg*

Vooroverleg is als volgt gedefinieerd in paragraaf 3.1:

‘Vooroverleg is een overleg tussen de inspecteur enerzijds en de belanghebbende of zijn vertegenwoordiger anderzijds, dat kan leiden tot een standpuntbepaling van de inspecteur of een vaststellingsovereenkomst over de wijze waarop het recht in een specifiek geval moet worden toegepast. De inspecteur loopt met het vooroverleg vooruit op de heffing of de uitvoering van andere aan de inspecteur opgedragen taken. Vooroverleg kan zowel al verrichte als voorgenomen (rechts)handelingen betreffen. Vooroverleg is niet bedoeld om zekerheid te verkrijgen als de toepassing van het recht rechtstreeks volgt uit openbare rechtsbronnen.’

Het gaat bij vooroverleg in essentie om de voorkoming van onzekerheid of geschil vooruitlopend op de heffing door middel van een standpuntbepaling van de inspecteur of een vaststellingsovereenkomst. Het BFB geeft bij vooroverleg aan dat het kan gaan om zowel al verrichte als voorgenomen (rechts)handelingen. Daarmee lijkt de grens voor vooroverleg te liggen op het tijdstip van heffing (vaststelling van de aanslag).<sup>11</sup>

Verder moet een verzoek om vooroverleg een duidelijke omschrijving van de casus bevatten waarover een standpunt wordt gevraagd, inclusief alle relevante feiten en omstandigheden en, bij een rechtskundig vraagstuk, een helder standpunt of een heldere zienswijze of conclusie ten aanzien van de toepassing van het recht op de feiten.<sup>12</sup>

De inspecteur hoeft in een drietal situaties niet in te gaan op een verzoek om vooroverleg. Het gaat dan volgens paragraaf 4.4 BFB om de situaties waarin:

11 Zoals zal blijken in paragraaf 2.3, lijkt het bij vooroverleg ter zake van rulings met een internationaal karakter uitsluitend te gaan om voorgenomen rechtshandelingen. Daarmee lijkt er een schemergebied te bestaan ten aanzien van situaties die in principe binnen de reikwijdte van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter vallen, waarbij de relevante (rechts)handelingen zijn verricht, maar er nog geen aanslag is opgelegd.

12 Paragraaf 3.2 BFB. De inspecteur kan om aanvullende informatie verzoeken.

9 Paragraaf 26.4 BFB.

10 Paragraaf 26.5 BFB.

- belastingbesparing de enige dan wel de doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van de (rechts) handeling(en) is;
- de (rechts)handeling(en) voor de belanghebbende buiten het beoogde fiscale voordeel geen of weinig reële, praktische betekenis heeft (hebben); of
- doel en strekking van de wet of een verdrag of internationaal erkend beginsel zouden worden miskend als de door de belanghebbende verlangde rechtstoepassing zou worden gevolgd.

Een verzoek om vooroverleg is geen aanvraag tot het nemen van een beschikking.<sup>13</sup> Daarnaast verwijst paragraaf 4.3 BFB naar het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter voor vooroverleg over een internationale situatie.

### 2.3 Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter

Het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter bevat aanvullende eisen voor bepaalde soorten vooroverleg. Het betreft volgens de aanhef van het besluit ‘vooroverleg met een internationaal karakter over de toepassing van de Wet Vpb 1969, de Wet op de dividendbelasting 1965, de Wet bronbelasting 2021 of de Wet minibusbelasting 2024 en vooroverleg over de toepassing van een bilateraal verdrag of regelingen ter voorkoming van dubbele belastingheffing op inkomen en vermogen, voor zover verband houdend met de hiervoor genoemde wetten’. Voor de onderwerpen die zijn opgenomen in paragraaf 2.4 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter schakelt de inspecteur, aan wie het verzoek om vooroverleg in principe is gericht, het Behandelteam IFZ in. Het Behandelteam IFZ fungeert in die gevallen als eerste behandelaar en voert het vooroverleg in samenspraak met de inspecteur.<sup>14</sup>

Behalve de toepassing van een in een belastingverdrag opgenomen *principal purpose test* (PPT)<sup>15</sup>, is verdragstoe-

passing niet opgenomen in paragraaf 2.4 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter. Verder bevat het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter nog een aantal aanvullende voorwaarden voor toegang tot vooroverleg in paragraaf 3. Het betreft:

1. voldoende operationele activiteiten in Nederland op groepsniveau en voldoende operationele activiteiten verricht voor rekening en risico van het verzoekende lichaam, met voldoende personeel in Nederland;
2. uitsluiting van vooroverleg in een drietal gevallen:
  - a. als besparen van Nederlandse of buitenlandse belasting de enige dan wel doorslaggevende beweegreden voor het verrichten van de (rechts) handeling(en) of transactie is;
  - b. als de gevraagde zekerheid vooraf betrekking heeft op de fiscale gevolgen van directe transacties met entiteiten die zijn gevestigd in staten die zijn opgenomen in de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden; of
  - c. een verzoeker, een bestuurder van een verzoeker of een uiteindelijk belanghebbende – dan wel een eventuele tussenhoudster – met een (in)direct belang in een verzoeken van groter dan of gelijk aan 5%, voorkomt op de EU-sanctielijst.

Paragraaf 7 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter bevat de elementen die een vaststellingsovereenkomst bevat in aanvulling op wat is opgenomen in paragraaf 26.16 BFB.

Tot slot staat in paragraaf 8.2 een verwijzing naar bilaterale en multilaterale verrekenprijfsafspraken en de onderlinge overlegprocedure.

### 3. De onderlinge overlegprocedure

De onderlinge overlegprocedure (in het Engels: *mutual agreement procedure*, afgekort: MAP) is een interstatelijke procedure waarmee in individuele gevallen belastingheffing in strijd met het belastingverdrag kan worden opgeheven,<sup>16</sup> moeilijkheden of twijfelpunten over de interpretatie of toepassing van het verdrag (in algemenere zin) kunnen worden opgelost<sup>17</sup> of waarmee een voorziening kan worden

<sup>13</sup> Paragraaf 3.5 BFB.

<sup>14</sup> Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter, par. 2.1. Daarnaast is er het College IFZ, dat volgens par. 2.2 van het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter verantwoordelijk is voor de centrale coördinatie van het vooroverleg ter verkrijging van zekerheid vooraf in de vorm van rulings met een international karakter, teneinde de eenheid van beleid en uitvoering te waarborgen, de kwaliteit te bewaken van de desbetreffende vaststellingsovereenkomsten en het op de juiste wijze naleven van procedurevoorschriften te waarborgen. Voordat een ruling met een internationaal karakter wordt afgegeven, wordt deze ruling door de eerste behandelaar ter goedkeuring voorgelegd aan het College IFZ.

<sup>15</sup> De bewoording van paragraaf 2.4 sub k van het besluit: ‘de toepassing van een in een Belastingverdrag opgenomen antimisbruikbepaling die de verdragsvoordelen met betrekking tot dividenden, rente en royalty’s aan de uiteindelijk gerechtigde van dit dividend, deze rente of royalty onthoudt als deze uiteindelijk gerechtigde het belang houdt met het hoofddoel van een van de hoofddoelen om de voordelen van het desbetreffende Belastingverdrag deelachtig te worden. Het betreft zowel antimisbruikbepalingen die worden aangeduid als een zogenoemde “principal purpose test” als die worden aangeduid als een zogenoemde “main purpose test”.

<sup>16</sup> Vgl. art. 25 lid 1 en lid 2 OESO-Modelverdrag: de ‘specific case MAP’. Zie ook: H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage onder belastingverdragen (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, par. 1.2.2 en hoofdstuk 2.

<sup>17</sup> Vgl. art. 25 lid 3, eerste volzin OESO-Modelverdrag: de ‘interpretative MAP’. Zie ook: H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage onder belastingverdragen*, t.a.p., par. 1.2.2 en hoofdstuk 3 en F.P.G. Pötgens, *The Resolution of ‘Difficulties’ or ‘Doubts’ Related to the Interpretation and Application of a Tax Treaty and Consultation in Cases Not Provided for in the Treaty*, in: Maisto, *Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond*, t.a.p., p. 154-195.

getroffen voor het oplossen van gevallen van dubbele belastingheffing die niet worden bestreken door het verdrag.<sup>18</sup> Voor deze bijdrage is uitsluitend relevant de onderlinge overlegprocedure waarmee in individuele gevallen belastingheffing in strijd met het belastingverdrag kan worden opgelost (de ‘specific case MAP’) omdat dit de enige variant van de onderlinge overlegprocedure is die belastingplichtigen kunnen initiëren.<sup>19</sup> De andere varianten van de onderlinge overlegprocedure kunnen in principe niet geïnitieerd worden door de belastingplichtige, waardoor deze ook niet terug zullen komen in een fiscale vaststellingsovereenkomst.

### 3.1 Rechtsbasis

Er zijn in Nederland een drietal mogelijke rechtsingangen om een verzoek om de onderlinge overlegprocedure te initiëren:

- een door Nederland gesloten belastingverdrag met een artikel dat inhoudelijk overeenkomt met art. 25 van het OESO-Modelverdrag;<sup>20</sup>
- het Verdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (hierna: EU-Arbitrageverdrag); of
- de Nederlandse implementatie van Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende de mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie (hierna: EU Geschilbeslechtsingsrichtlijn): de Wet fiscale arbitrage (hierna: WFA).

De algemene werking van de onderlinge overlegprocedure, zoals hierna in paragraaf 3.2 omschreven, is *grosso modo* hetzelfde onder het EU-Arbitrageverdrag<sup>21</sup> en de Wet fiscale arbitrage.<sup>22</sup> Deze regelingen kennen echter verschillen in reikwijdte en de procedure is nét weer wat anders bij ieder

instrument.<sup>23</sup> Zonder al te veel op de details in te gaan, zijn de belangrijkste verschillen dat

1. belastingverdragen voorzien in een onderlinge overlegprocedure tussen de verdragsluitende staten<sup>24</sup> (ook landen die geen lidstaat zijn van de Europese Unie), terwijl het EU-Arbitrageverdrag en de EU Geschilbeslechtsingsrichtlijn (Wet fiscale arbitrage) voorzien in een onderlinge overlegprocedure tussen de (bij het geschil betrokken) EU-lidstaten<sup>25</sup>; en
2. het EU-Arbitrageverdrag uitsluitend ziet op verrekenprijsgeschillen en geschillen die zien op de winstallocatie aan vaste inrichtingen.<sup>26</sup>

De uiteindelijke keuze voor een bepaalde rechtsbasis kan complex zijn en zal voor belastingplichtigen afhangen van de (temporele, materiële en territoriale) reikwijdte van de beschikbare rechtsingangen alsmede de procedure(le waarborgen) in de verschillende internationale (fiscale) geschilbeslechtsingsinstrumenten.<sup>27</sup> Het gevolg hiervan is dat het maken van deze keuze een belangrijk onderdeel van het proces is voor belastingplichtigen waar niet lichtvaardig mee om moet worden gegaan.

### 3.2 Algemene werking

De onderlinge overlegprocedure onder belastingverdragen verloopt doorgaans als volgt:

1. belastingplichtige dient het verzoek voor het initiëren van de onderlinge overlegprocedure in;<sup>28</sup>
2. de bevoegde autoriteit (in Nederland: het MAP-team van de Belastingdienst) beoordeelt het verzoek en neemt een beslissing over de ontvankelijkheid van het verzoek<sup>29</sup> en toetst of een unilaterale oplossing mogelijk is<sup>30</sup>. Als het verzoek niet-ontvankelijk is, zal het door het MAP-team worden afgewezen. Tegen deze afwijzing staat bezwaar en beroep open.<sup>31</sup> Als een unilaterale op-

18 Vgl. art. 25 lid 3, tweede volzin OESO-Modelverdrag: de ‘legislative MAP’. Zie ook: H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage onder belastingverdragen*, t.a.p., par. 1.2.2 en hoofdstuk 4 en F.P.G. Pötgens, *The Resolution of ‘Difficulties’ or ‘Doubts’ Related to the Interpretation and Application of a Tax Treaty and Consultation in Cases Not Provided for in the Treaty*, in: Maisto, *Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond*, t.a.p., p. 196-200.

19 De twee andere varianten zijn de ‘interpretative MAP’, waarmee moeilijkheden of twijfelpunten over de interpretatie of toepassing van het verdrag in algemene zin kunnen worden opgelost en de ‘legislative MAP’, waarmee een voorziening kan worden getroffen voor gevallen van dubbele belastingheffing die niet worden bestreken door het verdrag. Deze laatste categorie is vrij zeldzaam, enerzijds omdat er weinig gevallen zijn die niet worden bestreken door het verdrag als het verdrag een restartikel kent (de meeste Nederlandse belastingverdragen kennen een dergelijk artikel) en anderzijds omdat het passender is in deze situatie het verdrag aan te passen.

20 Alle van kracht zijnde door Nederland gesloten belastingverdragen bevatten een dergelijke bepaling die voorziet in een onderlinge overlegprocedure. Een deel daarvan bevat ook een arbitragebepaling, al dan niet via het Multilateraal Instrument, mochten de bevoegde autoriteiten er niet uit kunnen komen in de onderlinge overlegprocedure.

21 Vgl. H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage binnen de EU*, t.a.p., deel I, hoofdstuk 3.

22 Vgl. H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage binnen de EU*, t.a.p., deel II, hoofdstuk 3.

23 Voor een overzicht van het geheel aan mogelijkheden, zie C.J. van Opstal, ‘Geschilbeslechting bij heffing in strijd met belastingverdragen: leiden alle wegen naar Rome?’, *MBB* 2020/13.

24 Nederland en de relevante verdragspartner.

25 Geschillen met derde landen vallen daarmee buiten de reikwijdte van deze (quasi-)EU-instrumenten. Het EU-Arbitrageverdrag kwalificeert niet als Unierecht, zie: R.K. Bane & W.W. Geursen, ‘The UK and the EU Arbitration Convention after Brexit’, *EC Tax Review* 2024-2, par. 3.

26 Maar bijvoorbeeld niet op de vraag of er wel of geen vaste inrichting is. Zie ook: H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage binnen de EU (FED Fiscale Brochures)*, Deventer: Wolters Kluwer 2020, par. 2.2.1.

27 Vgl. W.E.J. Dijkstra, D. Horvath & F.P.G. Pötgens, ‘Een labyrint van keuzes bij internationale fiscale geschilbeslechting’, *WFR* 2021/145.

28 De informatie-eisen die worden gesteld kunnen worden gevonden in Annex A (Wet fiscale arbitrage) en Annex B (belastingverdragen en het EU-Arbitrageverdrag) van het Besluit Onderlinge overlegprocedures. In het besluit is ook te vinden aan wie het verzoek moet worden gericht.

29 Vgl. H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage onder belastingverdragen*, t.a.p., par. 2.2.1.

30 Vgl. H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage onder belastingverdragen*, t.a.p., par. 2.2.2.

31 Voor belastingverdragen en het EU-Arbitrageverdrag op grond van art. 39a AWR. De WFA kent een fijnmazig systeem waarbij bezwaar en beroep open staat als alle betrokken lidstaten de klacht afwijzen en waarbij er een arbitrageprocedure geldt voor de toegangsvraag als één van de betrokken lidstaten de klacht aanvaardt.

lossing mogelijk is, zal deze oplossing middels een vaststellingsovereenkomst met de Belastingdienst worden geïmplementeerd;<sup>32</sup>

3. als het verzoek ontvankelijk is en een unilaterale oplossing niet mogelijk is, gaan de bevoegde autoriteiten de bilaterale fase in, waarin op hen een inspanningsverplichting rust om de belastingheffing in strijd met het verdrag op te heffen<sup>33,34</sup>
4. indien de bevoegde autoriteiten geheel of gedeeltelijk tot overeenstemming komen, wordt deze overeenstemming vastgelegd en vervolgens na acceptatie van belastingplichtige geïmplementeerd. In Nederland geschiedt dit middels een vaststellingsovereenkomst tussen de belastingplichtige en de Belastingdienst;<sup>35</sup>
5. als belastingheffing in strijd met het verdrag deels of niet is opgelost, staat – afhankelijk van de rechtsgrond – mogelijk arbitrage open voor belastingplichtige. De werking van de arbitrageprocedure gaat buiten het bestek van deze bijdrage.<sup>36</sup> Ik volsta met de opmerking dat de uitkomst van de arbitrageprocedure in Nederland ook middels een vaststellingsovereenkomst wordt geïmplementeerd.<sup>37</sup>

Een verzoek om de onderlinge overlegprocedure te initiëren, is in principe ontvankelijk als er sprake is van een actie van één of beide verdragsluitende staten<sup>38</sup> die heeft geresulteerd of zal resulteren in belastingheffing in strijd met de bepalingen van het belastingverdrag en het verzoek tijdig<sup>39</sup> is ingediend. In Nederland staat in principe bezwaar en beroep open tegen een afwijzing van het verzoek.<sup>40</sup>

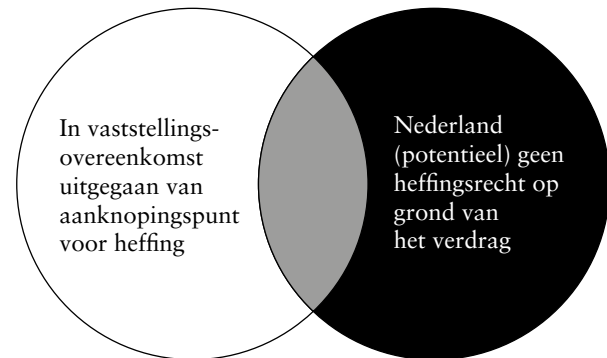
#### 4. Mogelijke samenloop tussen onderwerpen in een fiscale vaststellingsovereenkomst en het voorwerp van de onderlinge overlegprocedure

Nu duidelijk is wat de kaders zijn voor het sluiten van fiscale vaststellingsovereenkomst en wat de (procedurele) werking is van de onderlinge overlegprocedure, is het tijd voor de vraag in wat voor soort situaties er sprake kan zijn van samenloop tussen onderwerpen in een fiscale vaststellingsovereenkomst en het voorwerp van de onderlinge overlegprocedure.

Een belangrijke eerste opmerking daarbij is dat de Nederlandse belastingwet heffingsrecht(en) *creëert*, doordat deze jegens belastingplichtigen verplichtingen in het leven roept, en dat belastingverdragen geen heffingsrecht(en) creëren, maar deze uitsluitend tussen de verdragsluitende staten *verdel*en.<sup>41</sup> Een belastingverdrag kan een heffingsrecht dus hooguit beperken maar niet uitbreiden.<sup>42</sup>

Voor samenloop tussen onderwerpen in een fiscale vaststellingsovereenkomst en het mogelijke voorwerp van een onderlinge overlegprocedure moet er daarom sprake zijn van een tweetal zaken:

1. er moet in de fiscale vaststellingsovereenkomst uit zijn gegaan van de aanwezigheid van een aanknopingspunt voor heffing op grond van de Nederlandse belastingwet; en
2. deze (potentiële) heffing moet in strijd (kunnen) zijn met één of meer verdragsbepalingen, bijvoorbeeld doordat ervan uit is gegaan dat het verdrag het inkomensbestanddeel aan Nederland ter heffing toewijst, terwijl dit op grond van het verdrag niet het geval is.



Figuur 1: Venndiagram mogelijke samenloop

Dan rijst de vraag in welke concrete situaties er in een fiscale vaststellingsovereenkomst uit kan zijn gegaan van de aanwezigheid van een aanknopingspunt voor heffing op grond van de Nederlandse belastingwet waarbij er potentiële strijd kan zijn met één of meer bepalingen uit een door Nederland gesloten belastingverdrag.

32 Vgl. paragraaf 4.4 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures.  
 33 Vgl. H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage onder belastingverdragen*, t.a.p., par. 2.3.  
 34 Vgl. H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage onder belastingverdragen*, t.a.p., par. 2.4.  
 35 Paragraaf 6.2 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures.  
 36 Zie hiervoor de beschouwing van Harm Mark Pit: H.M. Pit, 'Multilevel governance van arbitrageprocedures ter beslechting van internationale fiscale geschillen', *MBB* 2025/28.  
 37 Vgl. H.M. Pit, *Onderling overleg en arbitrage onder belastingverdragen*, t.a.p., hoofdstuk 5.  
 38 Zie voor wat een dergelijke actie is: F. Ricci, *Actions of One or Both Contracting States*, in: Maisto, *Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond*, t.a.p., p. 9-37.  
 39 Doorgaans binnen drie jaar na de eerste kennisgeving van belastingheffing in strijd met het verdrag. Zie over belastingheffing in strijd met het verdrag J. Sasseville, 'The Meaning of Result or Will Result in Taxation Not in Accordance with the Provisions of This Convention', in: Maisto (red.), *Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond*, t.a.p., p. 39-63 en voor de termijn waarbinnen het verzoek moet worden ingediend M. Vanucci & G. Corciulo, 'Time Limits for Submitting the Case', in: Maisto (red.), *Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond*, t.a.p., p. 65-80.  
 40 Supra n. 31. In 2024 is er tegen de afwijzing van bezwaar in drie gevallen beroep ingesteld, die nog steeds aanhangig zijn, zie het Jaarverslag 2024 van het Team Mutual Agreement Procedures (MAP-team) van de Belastingdienst van 26 mei 2025, p. 11. De auteur zijn geen gepubliceerde uitspraken bekend op dit punt.

41 Vgl. bijvoorbeeld C. van Raad, *IBR.3.1.3.C*, in: A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht*.  
 42 Dat gezegd hebbende, kan dit ook negatieve gevolgen hebben voor belastingplichtigen, bijvoorbeeld als negatieve inkomsten uit eigen woning niet ten laste van het Nederlandse inkomen kunnen worden gebracht. Vgl. Hoge Raad 12 maart 1980, nr. 19 180, *ECLI:NL:HR:1980:AX0028*, *BNB* 1980/170.

Een tweetal voor de hand liggende gevallen waarbij er sprake zou kunnen zijn van een dergelijke samenloop zijn:

1. gevallen waarin de Belastingdienst en belastingplichtige binnen de kaders van het BFB en het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter een voorafgaande verrekenprijfspraak (Advance Pricing Agreement; APA) hebben gesloten dat (potentieel) in strijd is met art. 9 van het van toepassing zijnde belastingverdrag; en
2. gevallen waarin (al dan niet via vooroverleg) een fiscale vaststellingsovereenkomst is gesloten die (mede) ziet op voorkoming van dubbele belasting, bijvoorbeeld de verrekening van bronheffing op rente- of royaltyinkomsten en, in het bijzonder, de kwalificatie van een bepaald inkomensbestanddeel als wel of geen rente of royalty, waarbij de kwalificatie in strijd is met de in het verdrag gehanteerde definitie.

Een uitwerking van het eerste geval zou het volgende kunnen zijn:

- Op enig moment sluit een belastingplichtige een APA af met de Belastingdienst waar in de APA is afgesproken dat de winst van de in Nederland belastingplichtige vennootschap op een bepaalde manier moet worden vastgesteld.
- Deze afspraak resulteert erin dat Nederland meer belasting heft dan op grond van het in het verdrag neergelegde arm's length-beginsel is toegestaan, bijvoorbeeld doordat bij het sluiten van de APA een andere (onjuiste) invulling is gegeven aan het arm's length-beginsel.
- Op enig moment komt deze andere (onjuiste) invulling van het arm's length-beginsel aan het licht bij de controle van de aangifte van een in het buitenland gevestigd gelieerd lichaam. De andere staat is voornemens om de winst van het gelieerde lichaam te corrigeren. Dit kan resulteren in dubbele belastingheffing als de andere verdragsluitende staat de verrekenprijscorrectie doorvoert en een corresponderende aanpassing strijdig zou zijn met de inhoud van de APA.<sup>43</sup>

Een uitwerking van het tweede geval zou het volgende kunnen zijn:

- Op enig moment sluit een belastingplichtige een fiscale vaststellingsovereenkomst af met de Belastingdienst waarin is afgesproken dat een bepaald inkomensbestanddeel niet kwalificeert als rente of royalty zoals gedefinieerd in het toepasselijke belastingverdrag; een dergelijke kwalificatie in een fiscale vaststellingsovereenkomst veronderstelt eenzelfde kwalificatie in het bronland.

43 Dergelijke geschillen kunnen overigens voorkomen worden middels bilaterale of multilaterale APAs (zogenoemde BAPAs en MAPAs). Bij dergelijk vooroverleg zijn beide (BAPA) c.q. alle betrokken (MAPA) bevoegde autoriteiten aangehaakt. De uitkomst van het vooroverleg, dat ook op grond van een op art. 25 OESO-Modelverdrag gebaseerde verdragsbepaling middels een onderlinge overlegprocedure wordt gevoerd, wordt in de betrokken staten vastgelegd (in Nederland middels een vaststellingsovereenkomst).

- Mocht die veronderstelling niet kloppen, kan het bijvoorbeeld zo zijn dat een bronland op een later moment een betaling alsnog kwalificeert als een royalty, waardoor de heffing deels is toegewezen aan de bronstaat (bronheffing).<sup>44</sup>
- De kwalificatiemismatch leidt ertoe dat het bronland wél een bronheffing op royalty's oplegt, terwijl vanuit Nederlands perspectief er geen verplichting is om verrekening van de bronheffing met de verschuldigde vennootschapsbelasting toe te staan.<sup>45</sup>

In beide situaties kan de onderlinge overlegprocedure een uitkomst bieden die de dubbele belastingheffing opheft. Daarvoor is echter wel vereist dat de belastingplichtige toegang heeft tot de onderlinge overlegprocedure. In het procedureverloop van de onderlinge overlegprocedure is deze vraag relevant voor de indiening van het verzoek door belastingplichtige en de beoordeling van het verzoek door het MAP-team van de Belastingdienst. Wordt de fiscale vaststellingsovereenkomst gerespecteerd, of wordt deze (gedeeltelijk) terzijde geschoven? Als toegang tot de onderlinge overlegprocedure door middel van een fiscale vaststellingsovereenkomst zou kunnen worden uitgesloten, kan dit leiden tot dubbele belastingheffing.

## 5. Toegang tot de onderlinge overlegprocedure uitsluiten in een fiscale vaststellingsovereenkomst

Dat brengt ons naar de laatste vraag: kan toegang tot de onderlinge overlegprocedure worden uitgesloten in fiscale vaststellingsovereenkomsten? Met andere woorden: kan belastingplichtigen gevraagd worden in zo'n overeenkomst afstand te doen van het recht op toegang tot de onderlinge overlegprocedure?

Bij het uitsluiten van toegang tot de onderlinge overlegprocedure kan het resultaat zijn dat nadien gebleken dubbele belastingheffing niet kan worden opgeheven. Dit kan (zeer) onredelijk uitpakken, zeker als de ontstane dubbele belastingheffing niet voorzien is door de belastingplichtige en/of de Belastingdienst. De twee in paragraaf 4 geschetste situaties dragen daarbij een hoog risico voor een dergelijke onvoorziene uitkomst. Maar ook als belastingplichtige en/of de Belastingdienst het risico wel scherp op het netvlies had(den) is het zeer de vraag of het redelijk is om toegang tot de onderlinge overlegprocedure uit te sluiten in een fiscale vaststellingsovereenkomst.

44 Als het inkomensbestanddeel niet kwalificeert als een royalty of een ander soort inkomen waar het belastingverdrag voorziet in een heffingsrecht voor de bronstaat, is het ondernemingswinstartikel (doorgaans gebaseerd op art. 7 van het OESO-Modelverdrag) van toepassing en is het inkomensbestanddeel ter heffing toegewezen aan de woonstaat (behalve als het inkomen is toe te rekenen aan een in de bronstaat gelegen vaste inrichting).

45 Immers, de Nederlandse interpretatie leidt ertoe dat het royalty-artikel niet van toepassing is, waarmee de voorkomingsbepaling geen verplichting aan Nederland oplegt om dubbele belastingheffing te voorkomen.

### 5.1 Nationaalrechtelijk kader

Het nationaalrechtelijke kader voor fiscale vaststellingsovereenkomsten is in paragraaf 2 van deze bijdrage uiteengezet. Daarbij is stilgestaan bij de elementen die (in ieder geval) worden opgenomen in fiscale vaststellingsovereenkomsten. Paragraaf 26.16(h) van het BFB vereist de opname in een fiscale vaststellingsovereenkomst van een uitdrukkelijke verklaring van belanghebbende dat hij ter zake van het overeengekomene geen gebruik zal maken van het recht van bezwaar of beroep of dat hij zijn bezwaar, c.q. beroepschrift intrekt.<sup>46</sup> De bepaling verwijst echter niet naar de onderlinge overlegprocedure zoals neergelegd in Nederlandse belastingverdragen, het EU-Arbitrageverdrag of de WFA. Het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter bevat geen aanvullende eisen op dit punt. Het feit dat paragraaf 26.16(h) BFB niet vereist dat de fiscale vaststellingsovereenkomst een bepaling bevat op grond waarvan belastingplichtigen afstand doen van het recht op het initiëren van de onderlinge overlegprocedure betekent overigens niet dat het naar nationaal recht is uitgesloten dat een dergelijke bepaling op verzoek van de Belastingdienst<sup>47</sup> wordt opgenomen in de vaststellingsovereenkomst.

Paragraaf 4.5 van het Besluit Onderlinge overlegprocedure behandelt de situatie waarin er in de aanslagregeling een vaststellingsovereenkomst is gesloten en de belastingplichtige een verzoek indient om de onderlinge overlegprocedure te initiëren. In die paragraaf staat het volgende:

*‘In de aanslagregeling kan het voorkomen dat de belanghebbende met de inspecteur een vaststellingsovereenkomst sluit. Er kan bijvoorbeeld worden gedacht aan het vaststellen van de feiten en correcties naar aanleiding van een boekenonderzoek. Als de belanghebbende over dezelfde kwestie als de kwestie waarvoor de belanghebbende een vaststellingsovereenkomst heeft gesloten met de inspecteur een verzoek indient om een onderlinge overlegprocedure te starten, zal de toegang tot de onderlinge overlegprocedure niet worden geweigerd. De Nederlandse bevoegde autoriteit is in de onderlinge overlegprocedure niet gebonden aan de afspraken in de vaststellingsovereenkomst. De correcties of andere afspraken en mogelijk ook de feiten, zullen in het kader van de onderlinge overlegprocedures opnieuw worden bezien en daarmee zou (een deel van) de vaststellingsovereenkomst kunnen komen te vervallen.’*

Hoewel de passage lijkt te suggereren dat zelfs als een inspecteur een bepaling opneemt in de vaststellingsovereenkomst op grond waarvan de belastingplichtige afstand doet van het recht op toegang tot de onderlinge overlegprocedure, het MAP-team van de Belastingdienst niet is gebonden aan een dergelijke afspraak (en de toegang niet

weigert), is dit niet volledig duidelijk, omdat de paragraaf het niet expliciet heeft over de situatie waarin een dergelijke bepaling is opgenomen.

Mocht de juiste lezing van deze paragraaf zijn dat ongeacht de opname van een bepaling waarmee belastingplichtige afstand doet van het recht op toegang tot de onderlinge overlegprocedure in een fiscale vaststellingsovereenkomst de Nederlandse bevoegde autoriteit niet om die reden de toegang tot de onderlinge overlegprocedure zou weigeren, lost dit mogelijk het probleem niet volledig op. Het zou namelijk zo kunnen zijn dat de bepaling zo is opgeschreven dat de inspecteur de overeenkomst kan ontbinden als de belastingplichtige een verzoek indient bij het MAP-team (en daarmee in gebreke is). In een dergelijk geval is de belastingplichtige de zekerheid van de vaststellingsovereenkomst kwijt en resteert – afhankelijk van de vraag of de toepasselijke geschilbeslechtsingsregeling een verplichte arbitrage-regeling bevat – vanwege de aard van de onderlinge overlegprocedure de kans dat de bevoegde autoriteiten er niet uitkomen en de belastingplichtige met dubbele belastingheffing blijft zitten.

### 5.2 Internationaalrechtelijk kader

Nu het niet op voorhand duidelijk is of opname van een bepaling op grond waarvan belastingplichtige afstand doet van toegang tot de onderlinge overlegprocedure op grond van het nationale recht is verboden, wordt het internationaalrechtelijke kader relevant.

#### *Belastingverdragen*

Er is geen verdragsbepaling die opname van een bepaling waarin belastingplichtige afstand doet van het recht op het initiëren van de onderlinge overlegprocedure verbiedt. Het onderwerp is echter wel in het OESO-commentaar op art. 25 van het OESO-Modelverdrag gedresseerd:

*‘In some States, audit settlements may be used as a mechanism to promote the closing of audit files. As the word “settlement” implies, there are usually concessions made by both the taxpayer and the tax administration involved, which may create difficult issues where an audit involves questions related to the interpretation or application of a tax treaty which could potentially be resolved through the mutual agreement procedure. One concession tax administrations sometimes seek is a limit on further recourse by the taxpayer, which in some cases may include an agreement by the taxpayer not to initiate the mutual agreement procedure with respect to issues covered by the audit settlement. Double taxation can often be a consequence of such arrangements, which preclude the competent authorities from reaching a bilateral resolution through the mutual agreement procedure, and may indeed cause the other Contracting State to deny relief under its domestic law for the tax paid to the first Contracting State upon settlement of the audit. A taxpayer should thus not be required, as part of an audit settlement, to give up the right provided by paragraph 1 of Article 25 to present its case to a competent authority since this may impede the proper application of a tax treaty.’*

<sup>46</sup> De belastingplichtige die op deze manier afstand heeft gedaan van het recht op bezwaar en beroep, kan daar later niet op terugkomen. Vgl. HR 13 mei 1981, nr. 20 435, *BNB* 1981/187.

<sup>47</sup> De belastingplichtige heeft geen belang bij het afstand doen van toegang tot de onderlinge overlegprocedure. Het zal daarom altijd zo zijn dat de Belastingdienst verzoekt om een dergelijke bepaling op te nemen.

For the purposes of this paragraph, however, an “audit settlement” does not include the settlement of a treaty dispute that is the result of an administrative or statutory dispute settlement/resolution process that is independent from the audit and examination functions and that can only be accessed through a request by the taxpayer. Countries should inform their treaty partners of such administrative or statutory processes and should expressly address the effects of those processes with respect to the MAP in their public guidance on such processes and in their public MAP programme guidance.<sup>48</sup>

Deze passage van het OESO-commentaar gaat over de staande praktijk van een aantal landen om toegang tot de onderlinge overlegprocedure uit te sluiten bij ‘audit settlements’ en hoe die staande praktijk zich verhoudt tot het OESO-Modelverdrag. Het OESO-commentaar lijkt niet precies hetzelfde onderscheid aan te brengen als het onderscheid dat is aangebracht bij fiscale vaststellingsovereenkomsten, te weten ‘vooroverleg’ en fiscale vaststellingsovereenkomsten ter beëindiging van onzekerheid of geschil. De term ‘audit settlement’<sup>49</sup> lijkt aan te sluiten bij fiscale vaststellingsovereenkomsten die zijn gesloten ter beëindiging van onzekerheid of geschil. Het OESO-commentaar zwijgt over fiscale vaststellingsovereenkomsten ter voorkoming van onzekerheid of geschil. In algemene zin is de onderlinge overlegprocedure echter bedoeld om tot een juiste interpretatie en toepassing van het belastingverdrag te komen. De uitsluiting van een onderlinge overlegprocedure bij een fiscale vaststellingsovereenkomst zou in de weg kunnen staan aan deze juiste interpretatie en toepassing, waardoor strijd met de goede verdragstrouw zou kunnen ontstaan.<sup>50</sup> Daar waar het OESO-commentaar bij uitzondering lijkt toe te staan dat de Belastingdienst bij fiscale vaststellingsovereenkomsten aan een belastingplichtige vraagt het recht op toegang tot de onderlinge overlegprocedure op te geven, lijkt het ook niet te gaan om vaststellingsovereenkomsten ter voorkoming van onzekerheid of geschil. Het lijkt te gaan over vaststellingsovereenkomsten ter beëindiging van onzekerheid of geschil door het gebruik van het woord ‘dispute’. Het OESO-commentaar bevat overigens een aantal eisen, mocht de Belastingdienst toegang tot de onderlinge overlegprocedure willen uitsluiten:

1. de fiscale vaststellingsovereenkomst moet op verzoek van de belastingplichtige tot stand zijn gekomen;
2. de procedure op grond waarvan de vaststellingsovereenkomst tot stand is gekomen, moet onafhankelijk zijn van de ‘audit and examination’-functies; en

48 Paragraaf 45.1 van het commentaar op art. 25 OESO-Modelverdrag.

49 De term ‘audit settlement’ wordt verder (anders dan paragraaf 45.1) niet toegelicht in het OESO-commentaar.

50 Zie ook: M. Markham, ‘Seeking New Directions in Dispute Resolution Mechanisms: Do We Need a Revised Mutual Agreement Procedure?’, *Bulletin for International Taxation* 2016/1-2, par. 2.3.2 en H. Ault, *Dispute Resolution: the Mutual Agreement Procedure, Papers on Selected Topics in Administration of Tax Treaties for Developing Countries Nr. 8-A par. 4.3, Differences between the OECD and UN versions of Article 25(5)*, mei 2013, par. 3.3.

3. de fiscale vaststellingsovereenkomst moet zien op onzekerheid of geschil omtrent verdragstoepassing.

Tot slot geeft het OESO-commentaar de opdracht aan staten die toegang tot de onderlinge overlegprocedure uitsluiten om hun verdragspartners (proactief) te informeren over dergelijke procedures en om hier uitdrukkelijk op te wijzen in het beleid inzake de onderlinge overlegprocedure.

Het informeren van verdragspartners is zeker bij verdragen gebaseerd op de 2017- (of latere) versie van het OESO-Modelverdrag logisch, omdat art. 25 lid 1 zo is aangepast dat belastingplichtigen in beide verdragsluitende staten het verzoek tot het initiëren van de onderlinge overlegprocedure kunnen indienen. Voorheen moest het verzoek worden ingediend bij de woonstaat van belastingplichtige.<sup>51</sup> Een slimme belastingplichtige (of adviseur) zou anders gewoon het verzoek kunnen doen aan de verdragsluitende staat waarmee geen vaststellingsovereenkomst is gesloten.

Voor het grootste deel is de vraag daarmee – voor wat betreft belastingverdragen – beantwoord: het is in principe *niet* toegestaan om in een fiscale vaststellingsovereenkomst toegang tot de onderlinge overlegprocedure uit te sluiten. Dan resteert alleen nog de vraag of de in de hiervoor geciteerde paragraaf 45.1 van het OESO-commentaar op art. 25 van het OESO-Modelverdrag opgenomen uitzondering in de Nederlandse context van toepassing is.

Mocht de uitzondering van paragraaf 45.1 van het OESO-commentaar op art. 25 van het OESO-Modelverdrag restrictief worden uitgelegd,<sup>52</sup> dan is het opnemen van een bepaling waarin belastingplichtige afstand doet van het recht op de onderlinge overlegprocedure niet mogelijk bij vooroverleg.

Dan naar de voorwaarden voor de in het OESO-commentaar neergelegde uitzondering. Aan het eerste vereiste, dat de fiscale vaststellingsovereenkomst op verzoek van de belastingplichtige tot stand moet zijn gekomen, zal doorgaans zijn voldaan: het zal doorgaans (maar niet altijd) de belastingplichtige zijn die aanstuurt op een vaststellingsovereenkomst ter beëindiging van onzekerheid of geschil. Het tweede vereiste is al twijfelachtig: de procedure op grond waarvan de vaststellingsovereenkomst tot stand is gekomen, moet onafhankelijk zijn van de ‘audit and examination’-functies. Bij beëindiging van onzekerheid of

51 Overigens kan de oude tekst bij verrekenprijzaken ook al tot perikelen leiden: de belastingplichtige zou in een dergelijk geval de primaire correctie ter discussie kunnen stellen in plaats van het weigeren van de corresponderende correctie. De vraag of toegang tot de onderlinge overlegprocedure openstaat tegen een primaire correctie is echter voorwerp van discussie in de literatuur, zie: J. Sasseville, ‘The Meaning of ‘Result or Will Result in Taxation Not in Accordance with the Provisions of This Convention’, in: Maisto (red.), *Dispute Resolution under Tax Treaties and Beyond*, t.a.p., p. 47-49. Sasseville verwijst daarbij naar V. Chand, A. Turina & K. Romanovska, ‘Tax Treaty Obstacles in Implementing the Pillar Two Global Minimum Tax Rules and a Possible Solution for Eliminating the Various Challenges’, *World Tax Journal* 2022-1, p. 10, voetnoten 31 en 32.

52 Dat wil zeggen dat deze uitzondering alleen van toepassing is op vaststellingsovereenkomsten ter beëindiging van onzekerheid of geschil (vanwege het woord ‘dispute’).

geschil (de restrictieve interpretatie) zal dit doorgaans niet het geval zijn: het geschil zal in het kader van het reguliere toezicht door de Belastingdienst ontstaan, bijvoorbeeld naar aanleiding van de beantwoording van vragen over de ingediende aangifte. Zelfs bij een ruimere interpretatie is het twijfelachtig of is voldaan aan dit vereiste: bij vooroverleg is het de inspecteur die – vooruitlopend op de heffing – de vaststellingsovereenkomst ondertekent. Weliswaar is dit eventueel met een eerste behandelaar in de vorm van het Behandelteam IFZ (al dan niet tezamen met het College IFZ als tweede handtekeningzetter) als het Besluit vooroverleg rulings met een internationaal karakter van toepassing is, maar wellicht niet (volledig) onafhankelijk van de ‘audit and examination’-functies van de inspecteur, die ook meetekent bij een dergelijke vaststellingsovereenkomst.

Het derde vereiste zal verschillen van geval tot geval: de fiscale vaststellingsovereenkomst moet zien op onzekerheid of geschil omtrent verdragstoepassing.

Bij het geschetste verrekenprijvoorbeeld is dit bijvoorbeeld afhankelijk van de vraag of de fiscale vaststellingsovereenkomst (uitsluitend) gaat over de toepassing van art. 8b van de Wet Vpb 1969 (geschil gaat niet over verdragstoepassing) dan wel over de toepassing van de op art. 9 van het OESO-Modelverdrag gebaseerde verdragsbepaling (geschil gaat wel over verdragstoepassing).

Bij het geschetste verrekenprijvoorbeeld lijkt een onderscheid tussen toepassing van art. 10 lid 1 sub e van de Wet Vpb 1969<sup>53</sup> (geschil gaat niet over verdragstoepassing) en toepassing van de voorkomingsbepaling van het belastingverdrag (geschil gaat wel over verdragstoepassing) moeilijker te maken, omdat art. 10 lid 1 sub e van de Wet Vpb 1969 verwijst naar de relevante regeling ter voorkoming van dubbele belasting. In essentie omvat het geschil altijd (mede) verdragstoepassing (de kwalificatie van de betaling en de daarmee samenhangende verplichting om verrekening toe te staan).

Tot slot staat er niets in het Besluit Onderlinge overlegprocedures over uitsluiting van toegang tot de onderlinge overlegprocedure.

Al met al lijkt het er daarmee op dat Nederland de in paragraaf 45.1 van het OESO-commentaar op art. 25 van het OESO-Modelverdrag toegestane uitzondering niet gebruikt en dat de Belastingdienst daarmee niet van belastingplichtigen mag vragen afstand te doen van de onderlinge overlegprocedure bij het sluiten van fiscale vaststellingsovereenkomsten. Het feit dat het OESO-commentaar zwijgt over vooroverleg zou niet moeten resulteren in een ander antwoord. Immers, ook uitsluiting van onderling overleg bij *voorkoming* van onzekerheid of geschil kan aan de juiste interpretatie en toepassing van het verdrag in de weg staan. Het eisen van de opname van een dergelijke bepaling in een vaststellingsovereenkomst zou daardoor strijd met

de goede verdragstrouw<sup>54</sup> opleveren, omdat daarmee het middel om belastingheffing in strijd met de bepalingen van het verdrag op te heffen niet meer kan worden gebruikt.<sup>55</sup>

#### *EU-Arbitrageverdrag & Wet fiscale arbitrage*

Ook het EU-Arbitrageverdrag en de Wet fiscale arbitrage (alsmede de EU Geschilbeslechtsrichtlijn) bevatten in de tekst geen aanknopingspunten voor een antwoord op de vraag of van de belastingplichtige kan worden gevraagd om afstand te doen van het recht op de onderlinge overlegprocedure in een fiscale vaststellingsovereenkomst.

Voor wat betreft het EU-Arbitrageverdrag geeft de Code of Conduct<sup>56</sup> ook geen aanknopingspunten die de ene of de andere kant op wijzen.

Voor wat betreft de Wet fiscale arbitrage (alsmede de EU Geschilbeslechtsrichtlijn) zijn er – buiten de Nederlandse Kamerstukken die zien op de invoering van de Wet fiscale arbitrage<sup>57</sup> en de overwegingen in de EU Geschilbeslechtsrichtlijn – geen andere bronnen die aanknopingspunten bieden. Deze bronnen zwijgen over het afstand doen van het recht op toegang tot de procedure.

Omdat de Wet fiscale arbitrage een procedure introduceert die ziet op de interpretatie en toepassing van belastingverdragen gesloten tussen lidstaten van de Europese Unie, ligt het niet voor de hand dat er ruimere mogelijkheden zouden zijn voor het uitsluiten van toegang tot de onderlinge overlegprocedure dan de mogelijkheden die op grond van het belastingverdrag zelf bestaan als dit niet uitdrukkelijk is geregeld.

Gelet op het voorgaande ligt het voor de hand dat ook toegang tot de onderlinge overlegprocedure op basis van het EU-Arbitrageverdrag of de EU Geschilbeslechtsrichtlijn niet mag worden uitgesloten in een fiscale vaststellingsovereenkomst.

## 6. Conclusie

In deze bijdrage is getracht de wisselwerking en samenloop tussen fiscale vaststellingsovereenkomsten en de onderlinge overlegprocedure te ontknopen. Daarvoor zijn in paragraaf 2 de kaders voor het sluiten van fiscale vaststellingsovereenkomsten uiteengezet en is in paragraaf 3 de onderlinge overlegprocedure in algemene termen omschreven. In paragraaf 4 is de mogelijke samenloop tussen (onderwerpen geregeld in) fiscale vaststellingsovereenkomsten en (het voorwerp van) de onderlinge overlegprocedure in kaart gebracht. Tot slot is in paragraaf 5 ingegaan op de vraag

53 Dit veronderstelt dat de vaststellingsovereenkomst kostenaftrek uitsluit omdat er geen recht op verrekening bestaat. Er zou ook rechtstreeks verwijzing kunnen worden gemaakt naar de verrekeningsbepaling van het belastingverdrag. In een dergelijk geval zal het duidelijk zijn dat de onzekerheid of het geschil gaat over verdragstoepassing.

54 Als regel van internationaal gewoonterecht en neergelegd in art. 26 van het Weens Verdragenverdrag.

55 Paragraaf 45.1 van het OESO-commentaar op art. 25 van het OESO-Modelverdrag zegt daarover dat 'A taxpayer should thus not be required, as part of an audit settlement, to give up the right provided by paragraph 1 of Article 25 to present its case to a competent authority since this may impede the proper application of a tax treaty'.

56 Revised Code of Conduct for the effective implementation of the Convention on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, 2009/C 322/01.

57 Het betreft de Kamerstukken in Kamerstukdossier 35110.

of toegang tot de onderlinge overlegprocedure kan worden beperkt of uitgesloten middels een fiscale vaststellingsovereenkomst.

Die laatste vraag heb ik ontkennend beantwoord: beperking of uitsluiting van toegang tot de onderlinge overlegprocedure door middel van een fiscale vaststellingsovereenkomst levert strijdigheid met de goede verdragstrouw op. Daarbij komt dat Nederland de (beperkte) uitzondering die de OESO heeft opgenomen in paragraaf 45.1 van het OESO-commentaar op art. 25 van het OESO-Modelverdrag niet heeft geïmplementeerd.

Om onduidelijkheid op dit punt te voorkomen, zou ik willen pleiten voor het opnemen in paragraaf 26.16(h) BFB van een zin waarin tot uitdrukking wordt gebracht dat het recht op toegang tot de onderlinge overlegprocedure in ieder geval moet worden opgenomen in fiscale vaststellingsovereenkomsten.<sup>58</sup> Daarnaast zou ik willen pleiten om paragraaf 4.5 van het Besluit Onderlinge overlegprocedures te verduidelijken, zodat duidelijk is dat zelfs als in de

vaststellingsovereenkomst staat dat het recht op toegang tot de onderlinge overlegprocedure is opgegeven, het MAP-team van de Belastingdienst daar niet aan is gebonden.

Mocht de besluitgever die gevallen willen uitsluiten waarin het OESO-commentaar de Belastingdienst wél toestaat om van de belastingplichtige te vragen afstand te doen van het recht op het initiëren van de onderlinge overlegprocedure, zou kunnen worden overwogen om hierin te voorzien binnen de kaders die worden gesteld in paragraaf 45.1 van het OESO-commentaar op art. 25 van het OESO-Modelverdrag zoals deze zijn opgenomen in paragraaf 5.2 van deze bijdrage.

#### Over de auteur

#### **Mr. R.K. Bane**

Senior Manager bij EY Belastingadviseurs B.V. en buitenpromovendus bij de Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Leiden.

<sup>58</sup> Dit hoeft niet te worden opgenomen in fiscale vaststellingsovereenkomsten die betrekking hebben op een zuiver binnenlandse kwestie.