

Mr.dr. H.M. Pit

Onderling overleg en arbitrage binnen de EU

Het Arbitrageverdrag en de Wet fiscale arbitrage

 Wolters Kluwer

Deventer – 2020

VOORWOORD

In 1976 diende de Europese Commissie een richtlijnvoorstel voor het opheffen van dubbele belasting als gevolg van verrekenprijscorrecties. Dit voorstel was complementair aan een richtlijnvoorstel voor het uitwisselen van inlichtingen. De gedachte hierachter was dat door een toename van gegevensuitwisseling tussen de lidstaten er meer verrekenprijscorrecties worden opgelegd, die dubbele belastingheffing tot gevolg hebben. Het werd om die reden nodig geacht om te voorzien in een bindend mechanisme voor het oplossen van dergelijke dubbele belastingheffing. Het richtlijnvoorstel sloot aan bij de onderling overlegprocedure die is opgenomen in art. 25 van het OESO-modelverdrag, waarin de bevoegde autoriteiten van de verdragsstaten in onderling overleg tot een oplossing van geschillen dienen te komen. Het richtlijnvoorstel ging echter een stap verder door toevoeging van een verplichte en bindende arbitrageprocedure indien de bevoegde autoriteiten er niet in slagen om binnen tweejaar een dergelijke oplossing te vinden. Dit betrof een novum in het internationale fiscale recht, daar op dat moment geen enkel belastingverdrag voorzag in een dergelijke procedure. Het bleek in 1976 dan ook een stap te ver voor enkele lidstaten, ook omdat met aanname van het richtlijnvoorstel supranationale wetgeving tot stand was gekomen en het Hof van Justitie rechtsmacht zou verkrijgen. Het is om die reden geweest dat – op voorstel van Nederland – in 1990 de toenmalige twaalf lidstaten een multilateraal intergouvernementeel verdrag sloten ter beslechting van verrekenprijsgeschillen tussen hen. Hiermee werd het verdrag buiten de rechtsorde van de EU gehouden.

Het Arbitrageverdrag trad op 1995 in werking en was destijds innovatief door de opname van de arbitrageprocedure en de introductie van een tweejaarstermijn voor de bevoegde autoriteiten om in onderling overleg te komen tot een oplossing. Slagen zij hier niet in, dan zijn zij verplicht om een raadgevende commissie op te richten die bestaat uit vertegenwoordigers van de lidstaten en onafhankelijke leden. Deze commissie dient binnen zes maanden een advies uit te brengen over hoe het geschil moet worden opgelost. Na uitbrenging van dit advies, dienen de bevoegde autoriteiten een eindbesluit te nemen. Zij kan het advies van de commissie overnemen dan wel ervan afwijken, maar slagen zij er niet in om binnen zes maanden het besluit te nemen, dan wordt het advies bindend voor hen.

Het Arbitrageverdrag heeft in vele zaken geleid tot oplossing van het geschil en de dreiging van arbitrage was vaak ook voldoende om ervoor te zorgen dat geschillen door de bevoegde autoriteiten tijdig werd opgelost. Niettemin bevat het verdrag enkele weffouten, waarvan de belangrijkste is dat toegang tot de onderlinge overlegprocedure niet kan worden afgedwongen evenmin als de oprichting van de raadgevende commissie na expiratie van de tweejaarstermijn voor de onderling overlegprocedure indien de bevoegde autoriteiten geen oplossing hebben gevonden. Het is om die reden dat slechts in enkele gevallen een

raadgevende commissie is opgericht, terwijl 20% van de aanhangige procedures hiervoor in aanmerking komen. Deze weeffouten, maar ook het feit dat het toepassingsbereik van het Arbitrageverdrag beperkt is tot verrekenprijsgeschillen, vormde aanleiding voor de Commissie om een nieuwe poging te wagen om op Europees niveau tot regelgeving te komen voor wat betreft fiscale geschillenbeslechting. Een andere reden was dat nagenoeg alle bilaterale belastingverdragen tussen lidstaten voorzien in de niet-bindende onderling overlegprocedure en geen arbitrageprocedure, waardoor er geen garantie bestaat op beslechting van geschillen. In september 2016 diende de Commissie een richtlijnvoorstel in, dat in oktober 2017 werd aangenomen door de Raad. Deze Richtlijn (EU) 2017/1852 bouwt daarbij voort op de procedures van het Arbitrageverdrag, maar breidt het toepassingsbereik uit naar alle geschillen tussen lidstaten over de toepassing en interpretatie van belastingverdragen tussen lidstaten. Daarnaast zijn meer termijnen geïntroduceerd en meer stringente regels om naleving van de regels door de lidstaten te kunnen afdwingen, indien nodig, waardoor garantie bestaat op de oplossing van geschillen. Hiermee is een meer bindend proces voor het beslechten van fiscale geschillen tot stand gekomen en is een betere rechtsbescherming voor belastingplichtigen bereikt en is een proces afgerond dat in 1976 in gang werd gezet. De verwachting is dat voor meer zaken een arbitrageprocedure zal worden opgestart.

In deze brochure wordt de werking van het Arbitrageverdrag en de richtlijn nader besproken, de laatste aan de hand van de implementatie door Nederland in de Wet fiscale arbitrage. Ingegaan wordt op de achtergrond, het toepassingsbereik, de procedurele werking, de implementatie door Nederland en de toepassing in de praktijk.

INHOUDSOPGAVE

Voorwoord / V

Lijst van afkortingen / XVII

DEEL I – HET ARBITRAGEVERDRAG

HOOFDSTUK 1

Achtergrond, aanleiding en aanname / 3

- 1.1 Ontstaansgeschiedenis / 3
- 1.2 Nadere ontwikkelingen / 6
- 1.3 Plaats in het Europeesrechtelijk kader / 7
- 1.4 Relatie met andere geschillenbeslechtingmechanismen / 10
 - 1.4.1 Rangorderegeling / 10
 - 1.4.2 Toepassing van de procedures van het Arbitrageverdrag nadat een onderling overlegprocedure onder een bilateraal belastingverdrag tussen de lidstaten is afgerond / 13
- 1.5 Algemene werkingssfeer / 16
- 1.6 Statistieken inzake het Arbitrageverdrag / 18

HOOFDSTUK 2

Toepassingsbereik van het Arbitrageverdrag / 21

- 2.1 Formeel toepassingsbereik van het verdrag / 21
 - 2.1.1 Territoriaal toepassingsbereik / 21
 - 2.1.2 Kwalificerende belastingplichtigen / 22
 - 2.1.2.1 Hoofregel: onderneming van een verdragsluitende staat / 22
 - 2.1.2.2 Specifieke bepaling voor vaste inrichtingen / 24
 - 2.1.3 Kwalificerende belastingen / 26
 - 2.1.4 Definitie van niet-gedefinieerde termen / 26
- 2.2 Materieel toepassingsbereik van het verdrag / 28
 - 2.2.1 Definitie van het toepassingsbereik / 28
 - 2.2.2 Voorwaarden voor een zaak om onder de werking van het verdrag te vallen / 29
 - 2.2.3 De toepassing van het arm's length-beginsel / 31
 - 2.2.4 Winsttoerekening aan vaste inrichtingen / 36

HOOFDSTUK 3

Procedurele werking / 41

- 3.1 Verzoek tot het opstarten van de procedures van het Arbitrageverdrag / 41
 - 3.1.1 Aanleiding voor het verzoek / 41
 - 3.1.2 Termijn voor indiening van het verzoek / 42
 - 3.1.3 Inhoud van het verzoek / 45
 - 3.1.4 Ontvanger van het verzoek / 47
- 3.2 Beoordeling van het verzoek door de bevoegde autoriteiten: de unilaterale fase / 49
 - 3.2.1 Overzicht van de unilaterale fase / 49
 - 3.2.2 Ontvangst van het verzoek / 50
 - 3.2.3 Ontvankelijkheid van het verzoek / 52
 - 3.2.4 Mogelijkheid van een unilaterale oplossing / 55
 - 3.2.5 Procedurele aspecten van de unilaterale fase / 57
 - 3.2.5.1 Situatie 1) – het verzoek wordt als niet-ontvankelijk beschouwd / 57
 - 3.2.5.2 Situatie 2) – het verzoek wordt als ontvankelijk beschouwd en een unilaterale oplossing is mogelijk / 59
 - 3.2.5.3 Situatie 3) – het verzoek wordt als ontvankelijk beschouwd en een unilaterale oplossing is niet mogelijk / 62
 - 3.2.6 Het weigeren van toegang tot de procedures van het Arbitrageverdrag in situaties van ernstige strafbaarheid / 64
 - 3.2.6.1 Achtergrond van art. 8 / 65
 - 3.2.6.2 Werkingssfeer van art. 8 / 66
 - 3.2.6.2.1 Vereiste 1 – Ernstige strafbaarheid van een van de betrokken ondernemingen / 66
 - 3.2.6.2.2 Vereiste 2 – Handelingen die aanleiding geven (of hebben gegeven) tot de winstcorrectie / 68
 - 3.2.6.2.3 Vereiste 3 – De ernstige strafbaarheid is definitief uitgesproken in een gerechtelijke of administratieve procedure / 68
 - 3.2.6.3 Toepassing van art. 8 in de praktijk / 69
- 3.3 De onderling overlegprocedure / 72
 - 3.3.1 Overzicht van de procedure / 72
 - 3.3.2 Tijdslimiet voor de onderling overlegprocedure / 72
 - 3.3.2.1 Een termijn van twee jaar / 72
 - 3.3.2.2 Afwijking van de tweejaarstermijn / 76
 - 3.3.2.3 Invulling van de tweejaarstermijn ten aanzien van de te doorlopen stappen in de procedure / 77
 - 3.3.3 Regels gedurende de onderling overlegprocedure / 79
 - 3.3.3.1 Kosten van de onderling overlegprocedure / 80
 - 3.3.3.2 Gezamenlijke werktal tijdens de onderling overlegprocedure / 80
 - 3.3.3.3 Vertrouwelijkheid van gegevens gedurende de onderling overlegprocedure / 81

- 3.3.3.4 Regels voor het uitwisselen en de inhoud van position papers / 82
- 3.3.4 Taak en rol van de bevoegde autoriteiten gedurende de procedure / 86
- 3.3.5 Rol van de belastingplichtige tijdens de procedure / 88
- 3.3.6 Uitkomsten van de onderling overlegprocedure / 90
- 3.3.7 Implementatie van de onderlinge overeenkomst / 93
- 3.4 De arbitrageprocedure / 95
 - 3.4.1 Overzicht van de procedure / 95
 - 3.4.2 Samenstelling van de raadgevende commissie / 96
 - 3.4.3 Oprichting van de raadgevende commissie / 99
 - 3.4.4 Selectie en benoeming van leden van de raadgevende commissie / 102
 - 3.4.4.1 Vertegenwoordigers van de lidstaten / 102
 - 3.4.4.2 Onafhankelijke leden / 102
 - 3.4.4.2.1 Criteria voor onafhankelijke leden / 102
 - 3.4.4.2.2 Benoemingsproces / 105
 - 3.4.4.2.3 Benoeming uit de lijst van onafhankelijke personen / 106
 - 3.4.4.2.4 Bezwaar tegen geselecteerde onafhankelijke personen / 107
 - 3.4.4.3 Voorzitter van de raadgevende commissie / 108
 - 3.4.4.4 Plaatsvervangers / 109
 - 3.4.5 Functioneren van de raadgevende commissie / 109
 - 3.4.5.1 Secretariële ondersteuning / 110
 - 3.4.5.2 Plaats van ontmoeting van de raadgevende commissie / 111
 - 3.4.5.3 Organisatie van bijeenkomsten / 112
 - 3.4.5.4 Werktaal van de raadgevende commissie / 112
 - 3.4.5.5 Verstrekken van informatie aan de raadgevende commissie / 114
 - 3.4.5.5.1 Verstrekken van informatie door de bevoegde autoriteiten bij oprichting van de commissie / 114
 - 3.4.5.5.2 Verstrekken van informatie op eigen initiatief van belastingplichtige / 116
 - 3.4.5.5.3 Verstrekken van informatie door de belastingplichtige of bevoegde autoriteiten na een daartoe strekkend verzoek van de raadgevende commissie / 116
 - 3.4.5.6 Verschijnen voor de raadgevende commissie / 118
 - 3.4.5.6.1 Verschijnen door belastingplichtigen / 118
 - 3.4.5.6.2 Verschijnen door de bevoegde autoriteiten / 119
 - 3.4.5.6.3 Verschijning door derde partijen / 120
 - 3.4.5.7 Geheimhoudingsplicht voor leden van de raadgevende commissie / 120
 - 3.4.5.8 Kosten van de arbitrageprocedure / 122
 - 3.4.5.8.1 Definitie van het begrip 'kosten' / 122
 - 3.4.5.8.2 Vergoeding voor onafhankelijke leden van de commissie / 123
 - 3.4.5.8.3 Verdeling van kosten / 125

- 3.4.6 Uitkomst van de arbitrageprocedure – advies van de raadgevende commissie / 126
 - 3.4.6.1 Termijn voor het uitbrengen van advies / 126
 - 3.4.6.2 Inhoud van het advies / 128
 - 3.4.6.3 Aannemen van het advies door de raadgevende commissie / 130
 - 3.4.6.4 Notificatie van het advies / 131
- 3.5 Eindbesluit en implementatie / 132
 - 3.5.1 Overzicht van de procedure / 132
 - 3.5.2 Termijn voor het nemen van het eindbesluit / 132
 - 3.5.3 Inhoud van het eindbesluit / 133
 - 3.5.4 Notificatie van het eindbesluit aan belastingplichtigen / 134
 - 3.5.5 Implementatie van het eindbesluit / 134
 - 3.5.6 Publicatie van het eindbesluit / 137

HOOFDSTUK 4

Overige aspecten ten aanzien van het Arbitrageverdrag / 141

- 4.1 Samenloop met nationaalrechtelijke middelen / 141
 - 4.1.1 Samenloop ten tijde van het verzoeken tot het opstarten van de procedures onder het Arbitrageverdrag / 141
 - 4.1.2 Samenloop gedurende het verdere verloop van de procedures onder het Arbitrageverdrag / 142
- 4.2 Precedentwerking, effect op toekomstige jaren en hernieuwde toepassing van verdragsprocedures / 147
- 4.3 Toepassing van het verdrag op multilaterale geschillen / 150
 - 4.3.1 De reikwijdte van het Arbitrageverdrag inzake multilaterale geschillen / 150
 - 4.3.2 Procedurele toepassing voor intra-EU-situaties / 153
 - 4.3.2.1 Vaststelling van een intra-EU multilateraal geschil / 153
 - 4.3.2.2 Regels gedurende de onderling overlegprocedure / 155
 - 4.3.2.2.1 Toepassing van de tweejaarstermijn voor de onderling overlegprocedure / 155
 - 4.3.2.2.2 Mogelijke werkwijze voor het voeren van de onderling overlegprocedure / 156
 - 4.3.2.3 Toepassing van de arbitrageprocedure / 158
 - 4.3.2.4 Het nemen van een eindbesluit bij multilaterale geschillen / 160
 - 4.3.3 Procedurele toepassing voor non-intra-EU-situaties / 160
 - 4.3.4 Nederlands beleid inzake het oplossen van multilaterale geschillen / 163
- 4.4 Uitstel van betaling gedurende de toepassing van de procedures onder het Arbitrageverdrag / 164
- 4.5 Interestlasten en -teruggaven in relatie tot het Arbitrageverdrag / 166

HOOFDSTUK 5

Nederlands beleid inzake het Arbitrageverdrag / 171

- 5.1 Implementatie van het Arbitrageverdrag / 171

- 5.1.1 Geheimhoudingsverplichting / 171
- 5.1.2 Verstrekken van informatie aan de raadgevende commissie / 172
- 5.1.3 Aanwijzing van onafhankelijke personen / 173
- 5.1.4 Aanpassen van de belastingaanslag na toepassing van de verdragsprocedures / 174
- 5.2 Uitvoeringsbeleid ten aanzien van Arbitrageverdrag / 174

DEEL II – WET FISCALE ARBITRAGE

HOOFDSTUK 1

Achtergrond, aannameproces en implementatie / 183

- 1.1 Aanleiding voor het indienen van een richtlijnvoorstel / 183
- 1.2 Voorstel voor een richtlijn en adoptieproces / 187
- 1.3 Plaats in het Europeesrechtelijk kader en implementatie door lidstaten / 189
 - 1.3.1 Juridische grondslag voor het richtlijnvoorstel / 189
 - 1.3.1.1 Subsidiariteitsbeginsel / 189
 - 1.3.1.2 Evenredigheidsbeginsel / 192
 - 1.3.2 Juridische status van de Richtlijn / 193
 - 1.3.3 Implementatie van de Richtlijn door Nederland / 195
- 1.4 Relatie met andere geschillenbeslechtingsmechanismen / 197
- 1.5 Doelstelling, algemene werkingssfeer en toepassing op zaken / 200
 - 1.5.1 Doelstelling van de Richtlijn / 200
 - 1.5.2 Algemene werkingssfeer van de Richtlijn / 202
 - 1.5.3 Datum van toepassing van de procedures van de Richtlijn / 205
- 1.6 Statistieken inzake de Richtlijn / 207

HOOFDSTUK 2

Toepassingsbereik van de Richtlijn/Wet fiscale arbitrage / 211

- 2.1 Formeel toepassingsbereik / 211
 - 2.1.1 Territoriaal toepassingsbereik / 211
 - 2.1.2 Kwalificerende belastingplichtigen / 212
 - 2.1.3 Kwalificerende belastingen / 218
 - 2.1.4 Definitie van niet-gedefinieerde termen / 219
- 2.2 Materieel toepassingsbereik / 221
 - 2.2.1 Initieel richtlijnvoorstel / 221
 - 2.2.2 Aangenomen Richtlijn / 225

HOOFDSTUK 3

Procedurele werking / 231

- 3.1 Indienen van een klacht onder de Wet fiscale arbitrage / 231
 - 3.1.1 Aanleiding voor de klacht / 231
 - 3.1.2 Termijn voor indiening van een klacht / 232
 - 3.1.3 Inhoud van de klacht / 235

- 3.1.3.1 Informatievereisten voor de klacht / 235
 - 3.1.3.2 Taal waarin de klacht dient te worden gesteld / 239
 - 3.1.4 Ontvanger van de klacht / 240
 - 3.1.5 Intrekking van de klacht / 243
 - 3.2 Beoordeling van de klacht door de bevoegde autoriteiten / 244
 - 3.2.1 Overzicht van de fase waarin de klacht wordt beoordeeld / 244
 - 3.2.2 Ontvangst van het verzoek / 245
 - 3.2.3 Ontvankelijkheid van de klacht / 249
 - 3.2.3.1 Termijn voor het nemen van een beslissing over de ontvankelijkheid van de klacht / 249
 - 3.2.3.2 Beslissing over de ontvankelijkheid van de klacht / 251
 - 3.2.3.2.1 Gronden voor afwijzing van de klacht / 251
 - 3.2.3.2.2 Beoordelingsproces en uitkomsten / 257
 - 3.2.3.2.2.1 Situatie 1 – Beide betrokken bevoegde autoriteiten aanvaarden de klacht / 259
 - 3.2.3.2.2.2 Situatie 2 – Beide betrokken bevoegde autoriteiten wijzen de klacht af / 259
 - 3.2.3.2.2.3 Situatie 3 – Een van de betrokken bevoegde autoriteiten aanvaardt de klacht, terwijl de andere deze afwijst / 263
 - 3.2.3.2.3 Een efficiënte en verbeterde procedure ten opzichte van het Arbitrageverdrag/OESO-modelverdrag? / 273
 - 3.2.4 Mogelijkheid van een unilaterale oplossing / 274
 - 3.2.4.1 Inhoud van de unilaterale oplossing / 274
 - 3.2.4.2 Notificatie van de unilaterale oplossing aan belanghebbenden / 275
 - 3.2.4.3 Implementatie van de unilaterale oplossing / 277
 - 3.2.5 Het weigeren van toegang tot de procedures van de Richtlijn/Wet fiscale arbitrage in bijzondere situaties / 279
 - 3.2.5.1 Weigeren van toegang in fraudesituaties (art. 16, lid 6) / 280
 - 3.2.5.1.1 Achtergrond van art. 16, lid 6 / 280
 - 3.2.5.1.2 Werkingssfeer van art. 16, lid 6 / 281
 - 3.2.5.1.3 Consequenties van het invoeren van art. 16, lid 6 / 283
 - 3.2.5.1.4 Implementatie in de Wet fiscale arbitrage / 284
 - 3.2.5.2 Weigeren van toegang in afwezigheid van dubbele belastingheffing (art. 16, lid 7) / 288
 - 3.2.5.2.1 Inhoud van art. 16, lid 7 / 288
 - 3.2.5.2.2 Consequenties van het invoeren van art. 16, lid 7 / 290
 - 3.2.5.2.3 Implementatie in de Wet fiscale arbitrage / 291
- 3.3 De onderling overlegprocedure / 292
 - 3.3.1 Overzicht van de procedure / 292
 - 3.3.2 Tijdslimiet voor de onderling overlegprocedure / 293
 - 3.3.2.1 Een termijn van twee jaar / 293
 - 3.3.2.2 Afwijking van de tweejaarstermijn / 295
 - 3.3.3 Regels gedurende de onderling overlegprocedure / 297
 - 3.3.3.1 Algemene beschouwing / 297

- 3.3.3.2 Vertrouwelijkheid van gegevens gedurende de onderling overlegprocedure / 299
 - 3.3.3.2.1 Geheimhoudingsplicht voor bevoegde autoriteiten / 299
 - 3.3.3.2.2 Geheimhoudingsplicht voor belanghebbenden / 300
- 3.3.3.3 Regels voor het opvragen van additionele informatie gedurende de onderling overlegprocedure / 301
- 3.3.4 Taak en rol van de bevoegde autoriteiten gedurende de procedure / 302
- 3.3.5 Rol van de belastingplichtige tijdens de procedure / 303
- 3.3.6 Uitkomsten van de onderling overlegprocedure / 304
- 3.3.7 Implementatie van de onderlinge overeenkomst / 306
 - 3.3.7.1 Recht van acceptatie voor belanghebbenden / 306
 - 3.3.7.2 Inhoud van de vaststellingsovereenkomst / 309
 - 3.3.7.3 Proces voor implementeren van de onderlinge overeenkomst / 311
- 3.4 De arbitrageprocedure / 313
 - 3.4.1 Overzicht van de procedure / 313
 - 3.4.2 Samenstelling van de raadgevende commissie / 314
 - 3.4.3 Oprichting van de raadgevende commissie / 317
 - 3.4.3.1 Verzoek tot oprichting van de raadgevende commissie / 317
 - 3.4.3.2 Procedure bij nationale rechters indien de raadgevende commissie niet tijdig wordt opgericht / 319
 - 3.4.3.2.1 Mogelijkheid voor belanghebbenden om zich te wenden tot de nationale rechter / 319
 - 3.4.3.2.2 Gronden voor het indienen van een verzoek bij de nationale benoemingsinstantie / 321
 - 3.4.3.2.3 Verzoek van belanghebbende(n) / 322
 - 3.4.3.2.4 Uitkomsten van de procedure bij de nationale benoemingsinstantie(s) / 324
 - 3.4.4 Selectie en benoeming van leden van de raadgevende commissie / 326
 - 3.4.4.1 Vertegenwoordigers van de lidstaten / 326
 - 3.4.4.2 Onafhankelijke leden / 326
 - 3.4.4.2.1 Criteria voor onafhankelijke leden / 326
 - 3.4.4.2.2 Benoemingsproces / 332
 - 3.4.4.2.3 Benoeming uit de lijst van onafhankelijke personen / 333
 - 3.4.4.2.4 Bezwaar tegen geselecteerde onafhankelijke personen / 340
 - 3.4.4.3 Voorzitter van de raadgevende commissie / 343
 - 3.4.4.4 Plaatsvervangers / 345
 - 3.4.5 Functioneren van de raadgevende commissie / 345
 - 3.4.5.1 Werkingsregels voor de raadgevende commissie / 346
 - 3.4.5.1.1 Vaststelling en inhoud van de werkingsregels / 346
 - 3.4.5.1.2 Notificatie van de werkingsregels aan belanghebbenden / 350
 - 3.4.5.1.3 Sanctie op het niet tijdig vaststellen of niet tijdig notificeren van de werkingsregels / 351
 - 3.4.5.1.4 Evaluatie / 353

- 3.4.5.2 Verstrekken van informatie aan de raadgevende commissie / 354
 - 3.4.5.2.1 Verstrekken van informatie door de bevoegde autoriteiten bij oprichting van de commissie / 354
 - 3.4.5.2.2 Verstrekken van informatie op eigen initiatief van belanghebbende / 355
 - 3.4.5.2.3 Verstrekken van informatie door de belastingplichtige of bevoegde autoriteiten na een daartoe strekkend verzoek van de raadgevende commissie / 356
- 3.4.5.3 Verschijnen voor de raadgevende commissie / 358
 - 3.4.5.3.1 Verschijnen door belanghebbenden / 358
 - 3.4.5.3.2 Verschijnen door de bevoegde autoriteiten / 359
 - 3.4.5.3.3 Verschijning door derde partijen / 360
- 3.4.5.4 Geheimhoudingsplicht / 360
 - 3.4.5.4.1 Geheimhoudingsplicht voor leden van de raadgevende commissie / 360
 - 3.4.5.4.2 Geheimhoudingsplicht voor belanghebbenden / 362
 - 3.4.5.4.3 Sancties op het schenden van de geheimhoudingsplicht / 362
- 3.4.5.5 Kosten van de arbitrageprocedure / 364
 - 3.4.5.5.1 Definitie van het begrip 'kosten' / 364
 - 3.4.5.5.2 Vergoeding voor onafhankelijke leden van de commissie / 365
 - 3.4.5.5.3 Verdeling van kosten en mogelijkheid tot kostenverhaal / 366
- 3.4.6 Uitkomst van de arbitrageprocedure – advies van de raadgevende commissie / 369
 - 3.4.6.1 Termijn voor het uitbrengen van advies / 369
 - 3.4.6.2 Inhoud van het advies / 372
 - 3.4.6.3 Aannemen van het advies door de raadgevende commissie / 373
 - 3.4.6.4 Notificatie van het advies / 374
- 3.4.7 Commissie voor alternatieve geschillenbeslechting / 375
 - 3.4.7.1 Samenstelling van de commissie voor alternatieve geschillenbeslechting / 376
 - 3.4.7.2 Werkingsregels voor de commissie voor alternatieve geschillenbeslechting / 377
 - 3.4.7.3 Besluit tot instelling van een commissie voor alternatieve geschillenbeslechting op permanente basis / 379
 - 3.4.7.4 Vorm van geschillenbeslechting / 383
- 3.5 Eindbesluit en implementatie / 385
 - 3.5.1 Overzicht van de procedure / 385
 - 3.5.2 Termijn voor het nemen van het eindbesluit / 386
 - 3.5.3 Inhoud van het eindbesluit / 387
 - 3.5.4 Notificatie van het eindbesluit aan belanghebbenden / 388
 - 3.5.5 Implementatie van het eindbesluit / 390
 - 3.5.5.1 Recht van acceptatie voor belanghebbenden / 390
 - 3.5.5.2 Inhoud van de vaststellingsovereenkomst / 393

- 3.5.5.3 Proces voor implementeren van het eindbesluit / 395
- 3.5.5.4 Mogelijkheden om een vaststellingsovereenkomst te ontbinden / 397
- 3.5.6 Publicatie van het eindbesluit / 401
 - 3.5.6.1 Vorm van publicatie / 401
 - 3.5.6.2 Inhoud van de publicatie / 403
 - 3.5.6.3 Proces voor en plaats van publicatie / 404

HOOFDSTUK 4

Overige aspecten ten aanzien van de Wet fiscale arbitrage / 409

- 4.1 Samenloop met nationaalrechtelijke middelen / 409
 - 4.1.1 Samenloop ten tijde van het indienen van een klacht / 409
 - 4.1.2 Samenloop gedurende het verdere verloop van de procedures onder de Wet fiscale arbitrage / 410
 - 4.1.2.1 Samenloop wanneer nationaalrechtelijke procedures aanhangig zijn / 410
 - 4.1.2.2 Samenloop wanneer nationaalrechtelijke procedures zijn afgerond / 412
- 4.2 Precedentwerking, effect op toekomstige jaren en hernieuwde toepassing van de Wet fiscale arbitrage
- 4.3 Toepassing van het verdrag op multilaterale geschillen / 418
- 4.4 Uitstel van betaling gedurende de toepassing van de procedures onder de Wet fiscale arbitrage / 420
- 4.5 Interestlasten en -teruggaven in relatie tot de Wet fiscale arbitrage / 422
- 4.6 Beëindiging van de procedures onder de Wet fiscale arbitrage in bijzondere gevallen / 424

HOOFDSTUK 5

Implementatie, monitoring en evaluatie van de Richtlijn / 427

- 5.1 Monitoring van implementatie door lidstaten; registratietaken voor de Commissie / 427
- 5.2 Uitvoeringsbevoegdheden voor de Commissie voor een uniforme toepassing van de richtlijn / 428
- 5.3 Het uitvoeren van een evaluatie van het functioneren van de Richtlijn / 430

DEEL III – SAMENVATTING EN CONCLUSIES

- Evaluatie van het Arbitrageverdrag en de Richtlijn / 435
- Implementatie van het Arbitrageverdrag en de Richtlijn door Nederland / 442
- Verwacht gebruik van de procedures van de Richtlijn / 445
- Bibliografie / 447

DEEL I – HET ARBITRAGEVERDRAG

Achtergrond, aanleiding en aannname

1.1 Ontstaansgeschiedenis

Op 23 juli 1990 sloten de toenmalige twaalf EU-lidstaten het verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden lichamen (het '**Arbitrage-verdrag**').¹ Dit verdrag kwam tot stand na een dertien jaar durende onderhandelingsperiode, die in 1976 aanving met een voorstel van de Europese Commissie voor een richtlijn om dubbele belasting op te heffen als gevolg van winstcorrecties tussen verbonden lichamen.² De voorgestelde richtlijn voorzag in een onderling overlegprocedure aangevuld met een verplichte en bindende arbitrageprocedure indien de bevoegde lidstaten er niet binnen een termijn van twee jaar in slaagden om de ontstane dubbele belastingheffing als gevolg van winstcorrecties ongedaan te maken. Het voorstel vloeiende voort uit het feit dat sinds het instellen van de gemeenschappelijke markt in 1958 de grensoverschrijdende handel en transacties tussen de lidstaten enorm toenamen. Zowel de lidstaten als de Commissie vreesden echter dat de gemeenschappelijke markt multinationale ondernemingen een mogelijkheid bood om hun winsten artificieel te verplaatsen naar landen met het laagste tarief, met name op het gebied van verrekenprijzen. Naar hun mening was actie op gemeenschappelijk niveau nodig om dit tegen te gaan, juist omdat lidstaten hiertoe zelfstandig niet voldoende in staat zouden zijn. Als eerste maatregel werd een richtlijn voor het uitwisselen van informatie voorgesteld.³ De Commissie onderkende echter dat meer uitwisseling van informatie ook kan leiden tot meer winstcorrecties op het fiscale vlak, met name in concernverband en dus tot dubbele belastingheffing.⁴ Omdat deze dubbele belastingheffing de werking van de interne markt belemmert, moest naar het oordeel van de Commissie aanvullende regelgeving worden geïmplementeerd. Om die

1 Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG) *PbEG* L 225, 20 augustus 1990. Deze titel dekt overigens de lading niet volledig, omdat het verdrag niet betrekking heeft op winstcorrecties tussen verbonden lichamen, maar juist op winstcorrecties door lidstaten ten aanzien van gehanteerde verrekenprijzen in transacties tussen verbonden ondernemingen. De toenmalige twaalf lidstaten waren België, Denemarken, Duitsland, Frankrijk, Griekenland, Ierland, Italië, Luxemburg, Nederland, Portugal, Spanje en het Verenigd Koninkrijk.

2 Voorstel voor een richtlijn om dubbele belasting op te heffen in geval van aanpassingen van winstverschuivingen tussen verbonden lichamen in verschillende lidstaten (R/2955/76 (FIN 778)) van 29 november 1976.

3 Richtlijn 77/799/EEG van de Raad van 19 december 1977 betreffende de wederzijdse bijstand van de bevoegde autoriteiten van de lidstaten op het gebied van de directe belastingen en heffingen op verzekeringspremies (Bijstandsrichtlijn). Deze richtlijn is vervangen door Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG.

4 Zie *Kamerstukken II* 1991-1992, 22 691, nr. 3, p. 2.

reden kwam zij ook met een voorstel voor een geschillenbeslechtsrichtlijn, specifiek gericht op het oplossen van verrekenprijsgeschillen. De Commissie benadrukte dat beide richtlijnvoorstellen complementair aan elkaar waren en daarom gezamenlijk aangenomen dienden te worden.⁵

Het voorstel voor een arbitragegerichtlijn was een novum in de internationale fiscaliteit, omdat op dat moment er geen belastingverdrag was dat voorzag in een verplichte en bindende arbitrageprocedure. Hoewel het Europese Sociale Comité en het Europees Parlement het voorstel steunden, was het voorstel een brug te ver voor de EU-lidstaten.⁶ De voornaamste redenen hiervoor waren de verbindendheid van de arbitrageprocedure, het feit dat er geen uitzonderingsgrond bestond voor frauduleuze gevallen en de mogelijke betrokkenheid van het Hof van Justitie bij de uitlegging en toepassing van de richtlijn. Om die reden prefereerden de lidstaten een multilateraal belastingverdrag gesloten tussen henzelf op basis van het toenmalige art. 220 EEG-verdrag in plaats van een richtlijn.⁷ Hiertoe diende Nederland op 13 april 1978 een specifiek voorstel in, dat de basis vormde voor het Arbitrageverdrag.⁸ Veel van de procedures en bepalingen waren echter gebaseerd op het richtlijnvoorstel, zij het dat niet werd voorzien in een verplichte en bindende arbitrageprocedure.

In de periode 1977-1990 werd onderhandeld over een mechanisme voor het beslechten van grensoverschrijdende verrekenprijsgeschillen. Het voornaamste geschilpunt tussen de Europese Commissie en de lidstaten bleef de vorm: een richtlijn of een multilateraal verdrag.⁹ Naast het voorstel voor een arbitragegerichtlijn/verdrag, lagen bij de Raad ook nog

- 5 Zie onder meer Redactie, 'Interview R. Goergen', *Tax Planning International Forum* 1978/4, p. 61 en K. van Raad, 'Het fiscale Arbitrageverdrag van 1990', *Tijdschrift voor Arbitrage* 1998/1, p. 2.
- 6 Resolutie houdende advies van het Europese Parlement inzake het voorstel van de Commissie van de Europese Gemeenschappen aan de Raad voor een richtlijn inzake voorkoming van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (scheidsrechterlijke procedure) van (PbEG C 163/24-25), 11 juli 1977 en Advies Economisch en Sociaal Comité inzake een voorstel voor een richtlijn van de Raad inzake voorkoming van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (scheidsrechterlijke procedure) van – (PbEG C 18/25), 23 januari 1978. Alleen Denemarken was destijds bereid het voorstel te accepteren. Zie J.C. Scholsem, 'EC: The Proposal for a Council Directive on the Elimination of Double Taxation Arbitration Procedure', *Intertax* 1982/11-12, p. 425 en Van Raad 1998 a.w., p. 2. Zie ook *Kamerstukken II* 1991-1992, 22 691 nr. 3, par. 2.
- 7 Dit artikel luidde: "de lidstaten treden, voor zover nodig, met elkaar in onderhandeling ter verzekering, voor hun onderdanen, van (...) de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap."
- 8 Notitie van de Raad inzake de afschaffing van dubbele belastingheffing ter zake van aanpassingen van winstverschuivingen tussen verbonden lichamen (scheidsrechterlijke procedure) – (R/856/78 (FIN 213)), 13 april 1978. Zie voor een bespreking van de geschiedenis van het Arbitrageverdrag ook L. Hinnekens, 'The Tax arbitration Convention. It's significance for the EC Based enterprise, the EC itself and for Belgian and International Tax Law', *EC Tax Review* 1992/2, p. 82.
- 9 Zie ook P. den Boer, 'Het multilaterale bijstandsverdrag', *Maandblad Belasting Beschouwingen* 1988/3, p. 85 en J.F. Chown, in: *IFA Congress 1988 – Draft EC Directives on Parent-Subsidiary Directive, on mergers and on Arbitration*, International Fiscal Association 1989, p. 37. Zie voorts Rijksbegroting voor het jaar 1985, hoofdstuk IX B – vragen en antwoorden, opgenomen in V-N 1984/2447, 1, onder vraag 67. Andere geschilpunten waren of de voorgestelde procedures ook moesten gelden voor andere vormen van dubbele belasting of alleen voor verrekenprijsgeschillen, de verbindendheid van de procedures en of het Hof van Justitie de competentie moest krijgen om een besluit van de arbitragecommissie te herzien. Uit de antwoorden van de Nederlandse regering blijkt ten aanzien van dit laatste punt dat Nederland hier geen voorstander was, maar indien gewenst door andere lidstaten, Nederland geen bezwaar zou maken.

voor voorstellen voor een moeder/dochterraichtlijn en een fusierichtlijn. Om een doorbraak te bewerken ten aanzien van deze drie voorstellen, besloot de Commissie in 1984 om de drie voorstellen in een packagedeal samen te brengen, waarbij zij instemde met een multilateraal verdrag in plaats van een richtlijn voor het beslechten van verrekenprijsgeschillen.¹⁰ In dat kader werden ook twee wijzingen voorgesteld ten aanzien van het initiële richtlijnvoorstel.¹¹ Dit betrof:

- De bindende arbitrageprocedure werd omgezet in een niet-bindende adviesprocedure, die pas bindend wordt indien de lidstaten binnen zes maanden na het advies geen alternatieve oplossing weten te vinden; en
- Het werd de lidstaten toegestaan om toegang tot de procedures te weigeren in frauduleuze gevallen.

Nadere onderhandelingen over met name de voorgestelde moeder/dochterraichtlijn en een fusierichtlijn leidden ertoe dat pas in de ECOFIN-vergadering van juni 1990 overeenstemming kon worden bereikt over de tax package.¹² Uiteindelijk werd op 23 juli van dat jaar het Arbitrageverdrag ondertekend, dat ingevolge art. 20 voor een periode van vijf jaar werd gesloten.¹³ De ratificatieprocedure in elk land duurde echter vrij lang, waardoor het verdrag pas op 1 januari 1995 in werking trad.¹⁴ Op 31 december 1999 eindigde de vijfjaarstermijn en was het verdrag niet meer van toepassing. Reeds op 25 mei van dat jaar hadden de EU-lidstaten al besloten om het verdrag te verlengen, waarvoor zij een specifiek protocol

10 Zie Mededeling van de Commissie inzake fiscale maatregelen gericht op het aanmoedigen van samenwerking tussen ondernemingen van verschillende lidstaten COM (85) 260, 5 juli 1985, par. 1-2 en *Kamerstukken II 1988-1989*, 20 800, nr. 44, p. 2. Zie ook Chown 1989, p. 37 and E. Van der Bruggen, 'A preliminary look at the new UN Model Tax Convention', *British Tax Review* 2002/2, p. 58. De Europese Commissie kwam tot de conclusie dat het beter is om een geschillenbeslechtsmechanisme te hebben in de vorm van een multilateraal verdrag, dan helemaal geen mechanisme. Zie ook D. Schelpe, 'The Arbitration Convention: its origin, its opportunities and its weaknesses', *EC Tax Review* 1995/4, p. 69.

11 Zie ook G. Sass, 'Effectiveness of current competent authority procedures for relief of international double taxation: future developments', *Intertax* 1988/4, p. 112.

12 Zie J. Killius, 'The EC Arbitration Convention', *Intertax* 1990/10, p. 437.

13 De reden hiervoor was voornamelijk dat met het verdrag lidstaten voor de eerste keer een bindend geschillenbeslechtsmechanisme introduceren in een belastingverdrag. Lidstaten wilden aldus eerst ervaringen opdoen alvorens zich te committeren aan een oneindige termijn voor het verdrag. Zie o.a. M.P. Bricker, 'Arbitration procedures in tax treaties', *Intertax* 1998/3, p. 106.

14 Art. 17 van het Arbitrageverdrag bepaalt dat de lidstaten het verdrag dienden te bekrachtigen en de akte daarvan neder te leggen bij de secretaris-generaal van de Raad voor de Europese Gemeenschappen. Art. 18 bepaalt vervolgens: "Dit Verdrag treedt in werking op de eerste dag van de derde maand die volgt op het nederleggen van de akte van bekrachtiging door de ondertekenende Staat die deze handeling als laatste verricht. Het Verdrag is van toepassing op de procedures bedoeld in artikel 6, lid 1, die na de inwerkingtreding zijn ingeleid." Frankrijk was de eerste EU-lidstaat die het Arbitrageverdrag ratificeerde in februari 1992. Nederland ratificeerde vrij laat, namelijk pas in januari 1994. Portugal ratificeerde als laatste EU-lidstaat in oktober 1994, waarna het verdrag op 1 januari 1995 in werking trad.

overeenkwamen.¹⁵ In art. 1 van dit protocol is bepaald dat het Arbitrageverdrag elke vijf jaar automatisch wordt verlengd voor een nieuwe periode van vijf jaar, tenzij een van de lidstaten hiertegen bezwaar aantekent.¹⁶ Nadat elke EU-lidstaat het protocol had geratificeerd, trad het Arbitrageverdrag opnieuw in werking op 1 november 2004 en is het sindsdien onverkort van toepassing.¹⁷ Met de aannahme van de geschillenbeslechtingrichtlijn in 2017 (zie onderdeel II van deze uitgave) kan het evenwel zijn dat in de toekomst de lidstaten besluiten om het verdrag niet te verlengen, wellicht ook vanwege de uittreding van het Verenigd Koninkrijk uit de EU in januari 2020. Dit kan echter pas per 1 november 2024, wanneer de vijfjaarsperiode van het verdrag afloopt.

1.2 Nadere ontwikkelingen

Op 23 oktober 2001 publiceerde de Europese Commissie de uitkomsten van een studie naar belastingheffing in de interne markt.¹⁸ Deze studie bevatte ook een analyse inzake de werking van het Arbitrageverdrag.¹⁹ De Commissie concludeerde dat er vele onduidelijkheden en onzekerheden bestonden voor wat betreft de praktische toepassing van de verdragsprocedures, wat een reden voor belastingplichtigen kan zijn het verdrag niet in te roepen om gevallen van dubbele belasting op te heffen. Om hiervoor een oplossing te vinden, bracht de Commissie de suggestie te berde om een gezamenlijk forum van lidstaten en vertegenwoordigers van het bedrijfsleven (de belastingplichtigen) op te zetten dat *onder andere* tot taak had om voorstellen te doen ter verbetering van de werking van het Arbitrageverdrag.²⁰

15 Protocol tot wijziging van het Verdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen *PbEG C 202/01*, 16 juli 1999. Dit protocol was gebaseerd op art. 20 van het Arbitrageverdrag, dat bepaalt dat: *“Dit Verdrag wordt voor vijf jaar gesloten. Zes maanden vóór het verstrijken van die periode komen de verdragsluitende Staten bijeen om te beslissen over de verlenging van dit Verdrag en over eventuele andere maatregelen dienaangaande.”* Het Verenigd Koninkrijk als toenmalige voorzitter van de EG, nam hierin het voortouw en presenteerde in de ECOFIN-vergadering een voorstel voor een verlengingsprotocol. Zie Redactie, ‘EU Finance Ministers agree to extend Arbitration Convention for five years’, *Tax Management Transfer Pricing Report 1998/3*, p. 69.

16 Art. 1 van het Protocol wijziging Arbitrageverdrag wijzigde daarbij art. 20 van het Arbitrageverdrag als volgt: *“Dit verdrag wordt voor vijf jaar gesloten. Het wordt met telkens vijf jaar verlengd, mits geen van de verdragsluitende staten uiterlijk zes maanden voor het verstrijken van de lopende periode daartegen schriftelijk bezwaar maakt bij de secretaris-generaal van de Raad van de Europese Unie.”*

17 Ook de ratificatie van het protocol duurde vrij lang, namelijk vijf jaar. Nederland heeft het protocol vrij vlot geratificeerd, namelijk op 25 mei 2000. Wederom was het Portugal dat als laatste ratificeerde, namelijk in juli 2004. Blijkens art. 3 van het Protocol wijziging Arbitrageverdrag diende de lange ratificatietermijn niet in aanmerking te worden genomen om te bepalen of een verzoek van belastingplichtigen onder het verdrag tijdig is ingediend. Niettemin ontstonden problemen inzake de vraag of en hoe het verdrag toegepast moet worden in deze interim-periode. Pas nadat het verdrag in 2004 opnieuw in werking trad, werden de toen nog aanhangige zaken afgewikkeld.

18 Commissie, *Belastingheffing in de Interne Markt*, SEC (2001) 1681, 23 oktober 2001.

19 Idem, p. 273-284.

20 Mededeling van de Commissie, *Naar een interne markt zonder belastingbelemmeringen – Een strategie voor het verschaffen van een geconsolideerde heffingsgrondslag aan ondernemingen voor de vennootschapsbelasting op hun activiteiten in de gehele EU*, COM (2001)582, 23 oktober 2001.

In juli 2002 werd hieraan gevolg gegeven en is het zogeheten EU Joint Transfer Pricing Forum ('JTPF') opgericht.²¹ Voor wat betreft het Arbitrageverdrag heeft het JTPF een gedragscode ('Code of Conduct') ontwikkeld. Deze is in 2006 aangenomen en in 2009 is een herziene versie aangenomen.²² De Code of Conduct bevat nadere regels die bepalen hoe het verdrag in de praktijk moet worden toegepast, zowel qua formeel en materieel toepassingsbereik als ten aanzien van de procedures. De basis voor deze regels is gelegd door Nederland. Het heeft in de periode 1991-1992 een werkgroep geleid van zes lidstaten die trachten te komen tot gezamenlijke regels bij de uitvoering van het Arbitrageverdrag. Hoewel zij hierin niet slaagden, heeft Nederland deze regels wel in een beleidsbesluit opgenomen en zijn deze ten dele geïncorporeerd in de Code of Conduct. Zie par. 5.2 voor een nadere bespreking.

Voorts heeft het JTPF in de periode 2011-2015 gewerkt aan een verdere herziening van deze gedragscode. Hoewel hiertoe in 2015 een officieel voorstel is gedaan, is dit niet aangenomen, met name ook omdat in 2017 de EU een specifieke richtlijn heeft aangenomen op het gebied van fiscale geschillenbeslechting (zie onderdeel II van deze uitgave).²³

1.3 Plaats in het Europeesrechtelijk kader

In 1990 werd het Arbitrageverdrag gesloten tussen de toenmalige twaalf EU-lidstaten op basis van het toenmalige art. 220 van het EEG-verdrag. De vraag is wat de juridische status is van het Arbitrageverdrag: onderdeel van het EU-recht of een internationaal publiekrechtelijk verdrag tussen soevereine staten. Omdat het verdrag niet de vorm heeft van een verordening of een richtlijn, is geen secundair EU-recht tot stand gekomen. Het antwoord op de vraag ligt dan ook in de reikwijdte en impact van art. 220 van het EEG-verdrag, dat overigens niet is opgenomen in het Verdrag betreffende de werking van

21 Zie voor de samenstelling van het forum, de agenda en de ouput: ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/transfer-pricing-eu-context/joint-transfer-pricing-forum_en.

22 Gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen *PbEU C 176/02*, 28 juli 2006 en Herziene gedragscode voor een efficiënte toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen *PbEU C 322/01*, 30 december 2009. De grondslag voor beide gedragscodes vormden specifieke rapportages van het EU JTPF. Zie hiervoor: Mededeling van de Commissie over de werkzaamheden van oktober 2002 tot december 2003 van het gezamenlijk EU-forum over verrekenprijzen in het kader van de belasting op ondernemingen en over een voorstel tot gedragscode voor een efficiënte toepassing van het arbitrageverdrag (90/436/EEG) van 23 juli 1990 – COM (2004) 297, 23 december 2004 en Mededeling van de Commissie over de werkzaamheden van het Gezamenlijk EU-forum over verrekenprijzen van maart 2007 tot maart 2009 en een daarmee samenhangend voorstel tot herziening van de gedragscode voor een efficiënte toepassing van het arbitrageverdrag (90/436/EEG) van 23 juli 1990 – COM (2009) 472, 14 september 2009.

23 EU JTPF, *Draft Final Report on Improving the Functioning of the Arbitration Convention* (JTPF/002/2015/EN), maart 2015.

de Europese Unie.²⁴ In de literatuur is geen eenduidig standpunt ingenomen ten aanzien van deze vraag, maar gesteld kan worden dat het Arbitrageverdrag geen onderdeel is van het EU-recht.²⁵ De primaire reden voor deze conclusie is dat de EU-lidstaten het verdrag niet ondertekenen in die hoedanigheid, maar in hun capaciteit van *hoge verdragsluitende partijen bij het verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap*. Anders gezegd, zij ondertekenden het verdrag als soevereine staten en niet in hun capaciteit van EU-lidstaat. Het feit dat zij art. 220 van het EEG-verdrag als juridische grondslag van het verdrag kozen, maakt in dit kader geen verschil. Voorts valt uit de historie van het verdrag af te leiden dat de lidstaten juist door het sluiten van het verdrag expliciet uiting gaven aan hun wens om procedures voor het oplossen van verrekenprijsgeschillen buiten de invloedssfeer van de EU-instituties te houden.²⁶ Het Arbitrageverdrag is aldus een multilateraal verdrag onder het internationale publiekrecht, waarop de bepalingen van het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van toepassing zijn.²⁷ Het gevolg hiervan is dat het Hof van Justitie geen rol speelt in de uitlegging en toepassing van het verdrag noch dat de Europese Commissie bevoegd is om infractieprocedures te starten omdat lidstaten niet hun verplichtingen onder het verdrag nakomen.²⁸

- 24 De reikwijdte en impact van dit artikel is in een aantal zaken van het Hof van Justitie tot uitdrukking gekomen. Zie HvJ EG 1 juli 1985, 137/84 *Mutsch v. Belgian Public Prosecutor's Office* [1985] *Jur.* 2681, par. 11 en HvJ EG 10 februari 1994, 398/92 *Mund & Fester v. Hatrex Internationaal Transport* [1994] *Jur.* 1-467, par. 11. Voor wat betreft de belastingheffing is HvJ EG 12 mei 1998, C-336/96 *Mr. & Mrs. Robert Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin* [1998] *Jur.* 2793 van belang. In deze zaak stelde het Hof dat: "ook al is de afschaffing van dubbele belasting binnen de Gemeenschap daarmee een van de doelstellingen van het Verdrag, uit de bewoordingen van artikel 220, tweede streepje, blijkt, dat deze bepaling niet als zodanig aan particulieren rechten kan verlenen die voor de nationale rechter kunnen worden ingeroepen" en voorts 'mitsdien moet op de vijfde vraag worden geantwoord, dat artikel 220, tweede streepje, van het Verdrag geen rechtstreekse werking heeft." Hiermee werd de rechtskracht en de juridische status van het Arbitrageverdrag echter nog niet duidelijk bepaald.
- 25 Zie voor een overzicht van de diverse posities H.M. Pit, *Dispute resolution in the EU* (IBFD Doctoral Series), IFBD 2018, par. 5.4.2.2.
- 26 Zie ook L. Hinnekens 2009, 'The uneasy case and fate of article 293 second indent EC', *Intertax* 2009/11, p. 604.
- 27 Voor eenzelfde standpunt: L. Hinnekens, 'Het EEG-verdrag betreffende fiscale arbitrage', *Algemeen Fiscaal Tijdschrift* 1991/11, p. 294; L. Hinnekens, 'The EU Arbitration Convention and its legal framework: Part I', *British Tax Review* 1996/2, p. 154; en L. Hinnekens, 'Different interpretations of the European tax arbitration convention', *EC Tax Review* 1998/4, p. 249; A.C.G.A.C. de Graaf, 'Avoidance of international double taxation: community or joint policy?', *EC Tax Review* 1998/4, p. 264; en M.L.B. van der Lande, 'Het Arbitrageverdrag', in: *Handboek Internationaal Belastingrecht*, Den Haag: Delwel Uitgeverij 1997, par. 0.10.3.
- 28 In het Nederlandse voorstel voor een multilateraal verdrag uit 1978 werd overigens wel een voorstel gedaan om het Hof van Justitie bevoegd te maken, inclusief een specifieke protocolbepaling daartoe. De overige lidstaten waren hier destijds geen voorstander van. Voor wat betreft de rol van de Europese Commissie kwam de Staatssecretaris van Financiën tot eenzelfde conclusie. Zie Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 19 december 1997 (IFZ97/1515M) in reactie op een brief van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs aan de vaste Kamercommissie voor Financiën.

De EU is uitgebreid met nieuwe lidstaten in 1995, 2004, 2007 en 2013.²⁹ Omdat het verdrag geen onderdeel is van het EU-recht, betekende deze uitbreidingen niet dat de nieuwe lidstaten ook automatisch tot het Arbitrageverdrag toetraden. Om die reden zijn voor de toetredingen in 1995 en 2004 speciale toetredingsverdragen gesloten.³⁰ Net als het Arbitrageverdrag dienden deze te worden geratificeerd door de lidstaten alvorens in werking te treden.³¹ Omdat deze toetredingsverdragen ook door de *hoge verdragsluitende partijen bij het verdrag tot oprichting van de Europese Economische Gemeenschap* werden gesloten, is hun juridische status hetzelfde als het Arbitrageverdrag. Omdat de ratificatie van de toetredingsverdragen dermate lang duurde, heeft de Raad voor de toetreding in 2007 en 2013 echter besloten op welke datum de nieuwe lidstaten tot het verdrag toetraden.³² Op 23 juni 2008 respectievelijk 9 december 2014 bepaalde de Raad dat de drie landen (Bulgarije, Roemenië respectievelijk Kroatië) tot het Arbitrageverdrag toetraden op 1 juli 2008 en 1 januari 2015.³³ De vraag is of de Raad wel op een juiste basis competentie hiertoe heeft gekregen. De toetreding van nieuwe lidstaten tot de EU is een

29 In 1995 traden Finland, Oostenrijk en Zweden toe, in 2004 Cyprus, Estland, Hongarije, Letland, Litouwen, Malta, Polen, Slowakije, Slovenië en Tsjechië, in 2007 Bulgarije en Roemenië, en in 2013 Kroatië.

30 Voor de toetredingen in 1995 en 2004: Verdrag betreffende de toetreding van de Republiek Oostenrijk, de Republiek Finland en het Koninkrijk Zweden tot het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen *PbEG C 26/01*, 31 januari 1996 en Verdrag betreffende de toetreding van de Tsjechische Republiek, de Republiek Estland, de Republiek Cyprus, de Republiek Letland, de Republiek Litouwen, de Republiek Hongarije, de Republiek Malta, de Republiek Polen, de Republiek Slovenië en de Slowaakse Republiek tot het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen *PbEU C 160/01*, 30 juni 2005.

31 Zie art. 4 en 5 van de toetredingsverdragen uit 1995 en 2005. Beide bepalingen luiden:
“4. *This Convention shall be subject to ratification, acceptance or approval by the signatory States. The instruments of ratification, acceptance or approval shall be deposited with the Secretary-General of the Council of the European Union.*
5. *This Convention shall enter into force, as between the Contracting States which have ratified, accepted or approved it, on the first day of the third month following the deposit of the last instrument of ratification, acceptance or approval by these States.*”

32 De toetredingsverdragen werden pas na tien en vijf jaar door alle bestaande en nieuwe EU-lidstaten geratificeerd. In de toetredingsverdragen van Bulgarije en Roemenië (2008) en Kroatië (2013) tot de EU werd besloten dat de Raad een besluit kon nemen over de toetreding van deze landen tot specifieke verdragen en protocollen, waaronder het Arbitrageverdrag. Art. 3, lid 3, van het Protocol betreffende de voorwaarden en de nadere regels voor de toelating van de Republiek Bulgarije en Roemenië tot de Europese Unie bepaalt dat: “*Bulgarije en Roemenië treden toe tot de in bijlage I opgesomde verdragen, overeenkomsten en protocollen. Deze verdragen, overeenkomsten en protocollen treden in werking ten aanzien van Bulgarije en Roemenië op de data die door de Raad worden bepaald in de in lid 4 bedoelde besluiten.*” In bijlage I was ook het Arbitrageverdrag opgenomen. Eenzelfde bepaling is opgenomen in het protocol bij de toetreding van Kroatië.

33 Besluit van de Raad van 23 juni 2008 tot wijziging van bijlage I bij de Akte van toetreding van Bulgarije en Roemenië (2008/493/EG) – (*PbEU L 174/6*), 3 juli 2008; en Besluit van de Raad van 9 december 2014 betreffende de toetreding van Kroatië tot het Verdrag van 23 juli 1990 ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (2014/899/EU) (*PbEU L 358/19*), 13 december 2014.

aangelegenheid van de EU en van de op dat moment bestaande lidstaten.³⁴ Echter, omdat het Arbitrageverdrag geen onderdeel van het EU-recht is, konden de lidstaten niet in hun capaciteit van EU-lidstaat besluiten om in een toetredingsverdrag tot de EU een besluit te nemen ten aanzien van het Arbitrageverdrag. Anders gezegd, hiertoe hadden de lidstaten separaat een besluit moeten nemen, maar dan hadden ze evenwel zelf een besluit over de toetredingsdatum kunnen stellen. Met het nemen van een raadsbesluit is daarbij ook voorbijgegaan aan het feit dat in de meeste lidstaten parlementaire goedkeuring is vereist voor het wijzigen van een internationaal verdrag waarbij de staat verdragspartij is, tenzij een dergelijke wijziging in het verdrag zelf is voorzien.³⁵ Dit is niet het geval voor wat betreft het Arbitrageverdrag. Strikt juridisch genomen is dus geen geldig raadsbesluit tot stand gekomen. Omdat met het besluit het verdrag een breder toepassingsbereik heeft gekregen en daarmee ten voordele van belastingplichtigen strekt, zal in de praktijk de geldigheid van het besluit niet worden betwist.

1.4 Relatie met andere geschillenbeslechtsmechanismen

1.4.1 Rangorderegeling

Naast de vraag wat de juridische status van het Arbitrageverdrag zelf is, doet de vraag zich voor hoe de procedures van het verdrag zich verhouden tot andere geschillenbeslechtsmechanismen, bijvoorbeeld in relatie met de belastingverdragen tussen lidstaten. Immers deze verdragen bevatten eveneens een onderling overlegprocedure en in enkele gevallen ook een arbitrageprocedure, waardoor sprake kan zijn van samenloop tussen de diverse procedures.³⁶ De relatie tussen diverse verdragen en hun procedures dient te worden gedefinieerd op basis van internationaalrechtelijke principes, zoals is opgenomen in het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht. Op basis van de regel *lex specialis derogat generali* heeft het Arbitrageverdrag in principe voorrang op belastingverdragen tussen lidstaten voor wat betreft de procedures ter beslechting van (verrekenprij)geschillen.³⁷

34 Zie in dit kader ook de preambule bij het Protocol betreffende de voorwaarden en de nadere regels voor de toelating van de Republiek Bulgarije en Roemenië tot de Europese Unie *PbEU* L 157/29, 21 juni 2005, die stipuleert: “Overwegende dat in artikel 1-58 van het Verdrag tot vaststelling van een Grondwet voor Europa is bepaald dat de voorwaarden en nadere regels voor de toelating worden neergelegd in een akkoord tussen de lidstaten en de kandidaat-lidstaat.”

35 Zie hiervoor ook *The accession of EU candidate countries to the Arbitration Convention* (JTPF/005/REV1/2003/EN), 11 maart 2003.

36 Deze vraag is overigens beperkt tot verrekenprijgeschillen, omdat het toepassingsbereik van het Arbitrageverdrag beperkt is tot deze geschillen. Met andere woorden, er zal geen overlap of interactie zijn voor wat betreft andere geschillen.

37 Zie voor eenzelfde conclusie M. Andriess, ‘Het Arbitrageverdrag’, in: *Europees Vennootschapsbelastingrecht* (Preadvies NOB 1991), Amsterdam: IBFD 2005, p. 176-177; J.P. Lagae, ‘Internationale meervoudige belasting, de regeling voor onderling overleg en het Belgisch fiscaal recht’, in: Joseph, *Het Belgische internationaal belastingrecht in ontwikkeling*, Deurne: Kluwer Rechtswetenschappen België 1992, p. 725; A. Lahodny-Karner, Transfer pricing, mutual agreement procedure and EU Arbitration Procedure, in: Gassner, Lang, & Lechner, *Tax treaties and EC Law*, Londen/Den Haag/Boston: Kluwer Law International 1997, p. 197; H. Krabbe, ‘Germany’s tax treaty policy’, *Bulletin for International Taxation* augustus/september 2000, p. 472; M. Züger, ‘The ECJ as Arbitration Court for the new Austria-Germany tax treaty’, *European Taxation* maart 2000, p. 104-105; M. van Herksen, ‘How the Arbitration Convention lost its lustre – the threat of triangular cases’, *Intertax* 2008/8-9, p. 333-334; en B. Terra & P.J. Wattel, *EC Tax law*, Kluwer Law International 2008, p. 278.

Dit om de simpele reden dat het Arbitrageverdrag een verdergaande procedure bevat dan de onderling overlegprocedure die is opgenomen in alle belastingverdragen tussen de lidstaten. Echter, het kan zo zijn dat de bilaterale verdragen een verdergaande verplichting kennen ten aanzien van het beslechten van geschillen inzake de uitlegging en toepassing van belastingverdrag. Art. 15 van het Arbitrageverdrag bevat hieromtrent een specifieke bepaling. Deze luidt als volgt:

“Dit verdrag laat onverlet verdergaande verplichtingen met betrekking tot het afschaffen van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen, voortvloeiend uit andere verdragen waarbij de verdragsluitende Staten partij zijn of zullen zij of uit de nationale wetgeving van die Staten.”

Op basis van deze bepaling geldt dus dat het Arbitrageverdrag verdergaande verplichtingen die de lidstaten in hun bilaterale verdragen opnemen niet in de weg staat.³⁸ Dit is een logische regel, omdat het doel van het Arbitrageverdrag is om dubbele belastingheffing op te lossen. Als dit op een meer effectieve en efficiënte wijze kan, dan zal het verdrag hier dus niet aan in de weg staan. Het valt ook samen met de *lex-specialis*regel, omdat in die situatie het bilaterale verdrag de *specialis* is en het Arbitrageverdrag de *generalis*. Wat onder een ‘verdergaande verplichting’ moet worden verstaan is echter niet gedefinieerd in het Arbitrageverdrag. Een nadere beschouwing van de bilaterale belastingverdragen tussen de lidstaten leert dat er 22 verdragen zijn die een arbitrageprocedure bevatten als aanvulling op de onderling overlegprocedure. Slechts twaalf van deze 22 arbitrageprocedures kwalificeren als een verdergaande verplichting. In elf van de twaalf gevallen wordt voorzien in een verplichte en bindende arbitrageprocedure die is gebaseerd op art. 25, lid 5, van het OESO-modelverdrag.³⁹ Het twaalfde verdrag is tussen Duitsland en Oostenrijk, dat voorziet in een verplichte en bindende vorm van arbitrage bij het Hof van Justitie.⁴⁰ Omdat in al

38 Art. 15 is overigens niet geheel accuraat geformuleerd, omdat het louter refereert aan de afschaffing van dubbele belasting ter zake van winstaanpassingen van verbonden lichamen, terwijl het verdrag ook van toepassing is op aanpassingen van de toerekeningen van winsten aan vaste inrichtingen. Niettemin moet deze passage niet strikt worden opgevat, omdat de titel van het Arbitrageverdrag ook louter refereert aan verbonden lichamen.

39 Dit betreft onder andere de verdragen van Nederland met Duitsland en het Verenigd Koninkrijk. Zie in dit kader ook het niet meer van toepassing zijnde Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 29 september 2008 inzake onderling overlegprocedures (IFZ2008/248M), par. 2.3. Hoewel deze paragraaf niet expliciet meer is opgenomen in het Besluit van de Staatssecretaris van Financiën inzake onderling overlegprocedures van 11 juni 2020 (nr. 2020-0000101607), zal de Nederlandse interpretatie ter zake niet gewijzigd zijn daar par. 2.2 vermeldt dat naar de mening van de staatssecretaris een verplichte en bindende arbitrageprocedure de grootste zekerheid biedt dat belastingheffing in strijd met het belastingverdrag wordt opgelost.

40 Voor wat betreft het verdrag tussen Duitsland en Oostenrijk, zie ook Züger 2000 a.w., p. 104-105 en 2001, par. 4.2.4; en Terra & Wattel 2008 a.w., p. 278-279. Het Hof van Justitie heeft in 2017 als arbiter onder dit verdrag een arrest gewezen. Zie HvJ EU 12 september 2017, C-648/15, ECLI:EU:C:2017:66 (*Oostenrijk v. Duitsland*).