

Unierecht als verplichting: Richtlijnen en rechtsbescherming tegen de uitwerking daarvan

WFR 2024/55

Verslag van de 14^e NOB Rondetafelbijeenkomst Europees Fiscaal Recht gehouden op 12 en 13 oktober 2023 te Den Dolder.

1. Inleiding

Op 12 en 13 oktober 2023 vond de jaarlijkse NOB Rondetafelbijeenkomst Europees Fiscaal Recht plaats in Den Dolder met als onderwerp 'Unierecht als verplichting'. Deze dag is georganiseerd door Breuer³, Ravelli⁴ en Pancham⁵. Ravelli leidt, als dagvoorzitter, deze 14e editie in en legt uit dat de reden voor dit onderwerp de grote toename is van het aantal verplichtingen in de directe belastingen die voortvloeien uit richtlijnen, de daarbij opkomende vragen omtrent de rechtsbescherming tegen de uitwerking van dergelijke richtlijnen en de verhouding tussen richtlijnen enerzijds en belastingverdragen en primair Unierecht anderzijds. De bijeenkomst is afgesloten met een overzicht van enkele relevante Europeesrechtelijke actualiteiten.

2. Unierechtelijke verplichtingen: recente ontwikkelingen en compliance aspecten

Als eerste bespreken Beek-van Doremaele⁶ en Janssen⁷ de praktische implicaties van de toegenomen hoeveelheid aan Unierechtelijke compliance voorschriften. De focus van dit onderdeel ligt op de procesmatige implicaties van Pillar 2.

De basis van het fiscale compliance proces voor directe belastingen, zoals de vennootschapsbelasting, is de boekhouding. In chronologie moet eerst een geconsolideerde jaarrekening worden opgemaakt, bijvoorbeeld op basis van IFRS. Vervolgens moeten er in elk land statutaire jaarrekeningen worden opgesteld, bijvoorbeeld op basis van Dutch GAAP in Nederland. Bij al deze jaarrekeningen moet ook de (winst)belastingpositie worden bepaald (tax accounting). Op basis van deze statutaire jaarrekening wordt

vervolgens de aangifte vennootschapsbelasting opgesteld. En tot slot komt hier door Pillar 2 nog een GloBE Information Return bij (op basis van andere grondslagen) alsmede lokale aangiften (voor de QDMTT's⁸).

De centrale boekhouding van multinationals is in de meeste gevallen opgesteld onder IFRS (of US GAAP). Multinationals kunnen in hun centraal geregelde financiële systemen ('ERP') ook de statutaire (lokale) cijfers opnemen, alhoewel multinationals dit lang niet altijd doen. In de praktijk worden lokale cijfers vaak door andere mensen ingevoerd dan de mensen die verantwoordelijk zijn voor de boekhouding op centraal niveau, maar ook in een ander systeem met een waarschijnlijk ander detailniveau aan gegevens. Hierdoor ontstaan er schaduwboekhoudingen. Kortom, hoewel al deze boekhoudingen en systemen dezelfde transacties (horen te) verwerken, heeft een multinational vaak te maken met verschillende systemen, verschillende compliance processen en verschillende regelgeving die leiden tot verschillende waarden (cijfers). Met als gevolg dat het tijdrovend en ingewikkeld is om aansluitingen te maken, terwijl overheden en beleidsmakers wel lijken te verwachten dat deze aansluitingen (eenvoudig) beschikbaar zijn.

Afhankelijk van de manier waarop de boekhouding is ingericht, kan Pillar 2 een grote of minder grote uitdaging vormen voor multinationals. Het startpunt voor Pillar 2 is namelijk de centrale groepsboekhouding, gewoonlijk onder IFRS, die centraal verzameld wordt in een consolidatiesysteem. Echter, voor Pillar 2 doeleinden is het landenniveau van belang omdat op landenniveau moet worden bepaald of aan het minimumbelastingtarief van 15% wordt voldaan. Consolidatiesystemen aggregeren helaas niet op landenniveau, ook niet noodzakelijkerwijs op het niveau van juridische entiteiten, maar mogelijk op het niveau van een business unit. De vraag die vaak wordt geopperd is of de data wel beschikbaar zijn voor Pillar 2 berekeningen, maar vorenstaande laat zien dat voorstellen – zoals Pillar 2 – in de praktijk meer praktische uitdagingen opleveren dan alleen de data zelf.

Een aanpak om hier toch structuur en overzicht in te krijgen kan zijn door te standaardiseren. Ondanks de weerbarstigheid van regels voor Pillar 2 is dit geen reden om niet op zoek te gaan naar standaardisering. Blijven focussen op uitzonderingen en verschillen draagt niet bij aan standaardiseren en staat daarmee ook automatisering in de weg. Zelfs wanneer het Pillar 2 proces 'slechts' voor 80% kan worden gestandaardiseerd en geautomatiseerd helpt dit multinationals in het compliance-proces.

1 Aukje Strik is werkzaam als belastingadviseur en advocaat bij Baker & McKenzie.
2 Yumei Sanders is werkzaam als belastingadviseur en advocaat bij Baker & McKenzie.
3 A.C. Breuer is als advocaat en belastingadviseur werkzaam bij Breuer Fiscale Advocatuur en als universitair docent verbonden aan de Maastricht University.
4 A.W. Ravelli is werkzaam als belastingadviseur bij Baker & McKenzie.
5 S. Pancham is als belastingadviseur werkzaam bij Tax at Work.
6 A. Beek-van Doremaele is werkzaam als Head of Tax Corporate Tax Affairs NL/EMEA bij ASML.
7 B. Janssen is werkzaam als belastingadviseur bij Deloitte.

8 Qualified Domestic Top-up Tax.

Vaak is er bij beleidsmakers onbekendheid met wat bedrijven beweegt en hoe bepaalde bedrijfsprocessen werken. Multinationals zijn niet tegen compliance, maar het moet wel uitvoerbaar blijven. Er worden nu diverse rapportages gevraagd op basis van verschillende grondslagen. Sommige details van regelgeving zijn nog niet bekend of onduidelijk op het moment dat een bedrijf al moet starten met het implementatietraject van bijvoorbeeld Pillar 2. Ook zijn er zorgen over wat er nu met bepaalde data wordt gedaan. Data interpreteren zonder context is ingewikkeld. Wat wordt bijvoorbeeld gedaan met DAC6 rapportages? Ook is vaak (nog) niet duidelijk hoe eventuele geschillen tussen landen omtrent de belastingpositie moeten worden opgelost. Dit alles brengt (ongewenste) onzekerheid met zich omtrent de belastingpositie.

3. Geschillenbeslechting

3.1 *Geschillen over het Unierecht binnen Nederland*

Breuer gaat in op de uitwisseling van informatie, zoals bijvoorbeeld de automatische uitwisseling van de bijheffing-informatieaangifte onder Pillar 2. Informatie-uitwisseling vindt in principe plaats zonder betrokkenheid van de belastingplichtige. De belastingplichtige wordt niet op de hoogte gesteld dat er informatie is uitgewisseld. Als de belastingplichtige een fout heeft gemaakt in de bijheffing-informatieaangifte en deze wordt uitgewisseld, dan kan de belastingplichtige hier geen actie tegen ondernemen. De belastingplichtige kan hier een boete voor krijgen, meestal van de zesde categorie,⁹ als gegevens niet of onjuist vermeld zijn.¹⁰ Breuer vraagt zich af of dit een passende boete is voor een *informatieaangifte*.

Breuer bespreekt vervolgens dat belastingplichtigen soms informatie moeten verstrekken in het kader van informatie-uitwisseling met andere landen. In dat geval wordt een belastingplichtige tot een bepaalde hoogte wel betrokken bij de informatie-uitwisseling. Een belastingplichtige is verplicht aan het onderzoek mee te werken en de gevraagde informatie te verstrekken op grond van artikel 8 Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen ('WIB'). Ook in dit geval biedt de wet geen rechtsbescherming tegen de uitwisseling van informatie. Enkel als de belastingplichtige weigert informatie te verstrekken, en dientengevolge de Belastingdienst een bestuurlijke boete oplegt, is er pas rechtsbescherming.¹¹ De belastingplichtige kan namelijk tegen die boetebeslissing bezwaar maken.

De Raad van State oordeelde dat het voor belastingplichtigen onder omstandigheden onevenredig bezwarend is om

een boete te moeten afwachten op grond van art. 11 WIB, zodat een rechterlijke toetsing kan plaatsvinden van de rechtmatigheid om verplicht aan het onderzoek mee te werken.¹² In diezelfde zin oordeelde het Hof van Justitie van de Europese Unie ('HvJ') dat art. 47 van het Handvest van de grondrechten van de EU ('Handvest') zich verzet tegen het geval waarin een belastingplichtige geen beroep kan instellen tegen een informatieverzoek.¹³ De WIB lijkt dus een aanpassing te behoeven maar de Staatssecretaris van Financiën lijkt het daar niet mee eens te zijn. Volgens de Staatssecretaris van Financiën is de rechtsbescherming bij informatie-uitwisseling voldoende gewaarborgd en zijn de termijnen voor uitwisseling reeds kort.¹⁴ Breuer geeft aan dat een belastingplichtige wel naar de algemene bestuursrechter zou kunnen gaan zonder een voor bezwaar vatbare beschikking door te stellen dat het verzoek tot informatie een besluit is.

Hierna gaat Breuer in op het toenemende belang van Unierechtelijke beginselen en het Handvest. Op basis van privacy beginselen¹⁵ werd reeds met succes opgekomen tegen de algemene toegankelijkheid van het UBO-register¹⁶ en de notificatieplicht voor advocaten onder DAC6.¹⁷

3.2 *Geschillen tussen landen*

Pötgens¹⁸ bespreekt de geschillenbeslechting tussen landen en de verschillende rechtsingangen die daarvoor bestaan. Voor geschillenbeslechting op internationaal niveau is art. 25 OESO-Modelverdrag van belang, aangevuld met het Multilateraal Instrument. Op Unierechtelijk niveau is er ook de Arbitragerichtlijn.¹⁹ Deze is geïmplementeerd in de Wet fiscale arbitrage ('WFA'). Verder is er op Unierechtelijk niveau het Arbitrageverdrag (wat zich beperkt tot transfer pricing en winsttoerekening aan vaste inrichtingen). Binnen de EU moet een keuze worden gemaakt voor één vorm van geschillenbeslechting, wat ook in het MAP besluit wordt aangegeven en bevestigd.²⁰

Die keuze kan worden bepaald door de materiële reikwijdte van de verschillende instrumenten die voorhanden zijn. Pötgens gaat in op een recente zaak waarin sprake was van een verschillende kwalificatie van het begrip werkgever tussen Nederland als woonstaat en Duitsland als

9 Art. 23 lid 4 Wetboek van Strafrecht. Een boete van de zesde categorie bedraagt per 1 januari 2024 ten hoogste € 1.030.000.
10 Art. 67b, 67c en 67f Algemene wet inzake rijksbelastingen.
11 Art. 11 WIB.

12 ABRvS 12 februari 2020, ECLI:NL:RVS:2020:453.
13 HvJ EU 6 oktober 2020, C-245/19 (*Etat Luxembourgeois*). Zie ook: HvJ EU 16 mei 2017, C-682/15 (*Berlioz Investment Fund SA*).
14 Brief van de Staatssecretaris van Financiën van 23 juni 2023 (*Kamerstukken II 2022/23*, 25087, nr. 318).
15 Art. 7 (eerbieding privéleven) en art. 8 (bescherming van persoonsgegevens) Handvest Grondrechten EU.
16 HvJ EU 22 November 2022, C-37/20 en C-601/20 (*UBO-zaken*).
17 HvJ EU 8 december 2022, C-694/20 (*Orde van Vlaamse Balies*).
18 F.P.G. Pötgens is als belastingadviseur werkzaam bij De Brauw Blackstone Westbroek en als hoogleraar verbonden aan de Vrije Universiteit van Amsterdam.
19 Richtlijn 2017/1852/EU.
20 Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 9 december 2021 (*Stcrt.* 2021, 47634).

werkstaat.²¹ Normaliter kan bij een verschillende kwalificatie van bijvoorbeeld de aanwezigheid van een werkgever onder art. 15 OESO-modelverdrag (niet-zelfstandige arbeid) de woonstaat de kwalificatie van de werkstaat volgen.²² Echter, Nederland heeft een voorbehoud gemaakt met als gevolg dat, indien Nederland de woonstaat is, Nederland niet de kwalificatie van de bronstaat volgt.²³

Pötgens gebruikt deze casus als voorbeeld om te illustreren dat niet altijd alle arbitragemogelijkheden toegankelijk zijn. Door het voorbehoud dat Nederland heeft gemaakt is er in deze zaak namelijk sprake van dubbele belastingheffing maar niet van belastingheffing die niet in overeenstemming is met het belastingverdrag (zoals art. 25 lid 1 van het belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland en art. 25 lid 1 OESO-modelverdrag). Op basis van deze casus zou daarom geen arbitrage mogelijk zijn op de voet van art. 25 lid 5 van het huidige belastingverdrag tussen Nederland en Duitsland (omdat de arbitrage het mogelijke sluitstuk is van de MAP overeenkomstig art. 25 lid 1 en 2 van het betreffende belastingverdrag; de 'specific case MAP'). In een dergelijk geval van dubbele heffing moet worden gekozen voor het indienen van een klacht onder de Wet fiscale arbitrage (de implementatie van de Arbitragerichtlijn) dat refereert aan een geschilpunt omtrent de uitleg of toepassing van belastingverdragen of het Arbitrageverdrag (art. 1.1 lid 1 WFA). Er is een zekere analogie met art. 25 lid 3 van dit belastingverdrag en het OESO-modelverdrag (moeilijkheden of twijfelpunten bij de interpretatie of toepassing van het belastingverdrag) zodat voor de uitleg van een geschilpunt ingevolge de interpretatiebepaling van art. 1.1 lid 2 WFA hierbij kan worden aangesloten.

Vervolgens gaat Pötgens in op het *Achmea*-arrest.²⁴ In dit arrest oordeelde het HvJ dat indien een bilateraal investeringsverdrag een arbitrageclausule bevat, deze clausule in overeenstemming moet zijn met het primaire Unierecht. Het HvJ oordeelde dat een scheidsgerecht geen rechterlijke instantie vormt die bevoegd is prejudiciële vragen te stellen aan het HvJ (art. 267 VWEU). Hierdoor is een effectieve toepassing van het Unierecht niet gewaarborgd waardoor een dergelijk scheidsgerecht niet in overeenstemming is met het primaire Unierecht. Pötgens benoemt het risico dat indien het *Achmea*-arrest wordt gevolgd binnen de fiscale arbitrage, een arbitragecommissie ingesteld op grond van de Arbitragerichtlijn evenmin in overeenstemming is met het primaire Unierecht. Immers, een zodanige arbitragecommissie kan ook geen prejudiciële vragen stellen.

4. Conflicten tussen primair en secundair Unierecht

Korving²⁵ bespreekt de bevoegdheid tot harmonisatie van directe belastingen en de verhouding tussen het primaire en secundaire Unierecht.

4.1 Harmonisatie van directe belastingen

De exclusieve en gedeelde bevoegdheid van de EU zijn limitatief opgenomen in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie ('VWEU'). Het heffen van directe belastingen valt volgens Korving niet onder deze bevoegdheid. Wel staat het VWEU²⁶ toe dat de Europese Unie ('EU') nieuwe inkomstenstromen creëert. Een voorbeeld is de solidariteitsbijdrage, waarbij Korving de kritische vraag stelt of deze solidariteitsbijdrage materieel gezien niet als belasting kwalificeert, waardoor de verkeerde rechtsgrondslag (art. 114 VWEU) en harmonisatie-instrument (verordening) voor de instelling van die bijdrage is gebruikt. Wanneer de EU wél bevoegdheid zou hebben tot het heffen van directe belastingen, wordt door de beperkte rol van het Europees Parlement volgens Korving onvoldoende rekening gehouden met de stem van de bevolking (*no taxation without representation*).

De EU is in ieder geval bevoegd tot harmonisatie van directe belastingen.²⁷ In dat geval zou art. 115 VWEU de rechtsgrondslag moeten zijn voor harmonisatie. Dat artikel bevat de bijzondere wetgevingsprocedure (op basis van unanimiteit) waarbij harmonisatie enkel mogelijk is via een richtlijn. Aan dit instrument is inherent dat lidstaten zelf zorgen voor de implementatie van de fiscale bepaling in hun nationale recht. Volgens Korving is dit niet in alle gevallen wenselijk, waarbij ATAD²⁸ als voorbeeld wordt genoemd. Door veel keuzemogelijkheden in die richtlijn ontstaat namelijk alsnog een lappendeken aan nationale geïmplementeerde regelingen, waarvan Korving meent dat dit niet het daadwerkelijke uitgangspunt van harmonisatie is. De politieke druk op harmonisatie in het kader van het bestrijden van belastingontwijking was echter zo groot dat de Raad van de EU ('de Raad') een groot aantal wensen voor de introductie van beleidsmatige opties van de lidstaten lijkt te hebben geaccepteerd. Hoewel harmonisatie geen unificatie hoeft te betekenen, is meer duidelijkheid en minder keuzevrijheid wenselijk om tot een zo eenduidig mogelijke toepassing binnen de EU te komen. Korving pleit voor een gewijzigd art. 115 lid 2 VWEU, op basis waarvan harmonisatie mede mogelijk wordt gemaakt via een verordening aangezien een veror-

21 HR 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436.

22 Onderdeel 8.10 van het OESO-commentaar (2010).

23 De Hoge Raad noemt hier: "Onderdeel 8.10 van het commentaar bij artikel 15 verwijst naar, en heeft dezelfde strekking als, de onderdelen 32.1 tot en met 32.7 van het commentaar bij de artikelen 23A en 23B uit 2000, waarbij Nederland een voorbehoud heeft opgenomen."

24 HvJ EU 6 maart 2018, C-284/16 (*Achmea*).

25 J.J.A.M. Korving is als belastingadviseur werkzaam bij Deloitte en daarnaast universitair docent aan Maastricht University.

26 Art. 311 VWEU.

27 Zie uitgebreid J.J.A.M. Korving, Fiscal sovereignty versus tax harmonization: a matter of coordination and interpretation, in: Raymond Luja, National (Tax) Autonomy and the European Union: Revival or Demise?

28 Anti-Tax Avoidance Directive.

dening directe werking heeft op de nationale wetgeving van lidstaten. Tegelijk kan de rol van de bevolking worden versterkt.²⁹

5. Conflicten tussen primair en secundair Unierecht

Door de toename van het aantal verplichtingen in de directe belastingen dat voortvloeit uit secundair Unierecht (met name richtlijnen) komt steeds vaker de vraag op hoe dergelijke verplichtingen in nationaal recht³⁰ en richtlijnen zelf zich verhouden tot het primaire Unierecht (o.a. het VWEU en het Handvest). Korving gaat in op de verhouding tussen richtlijnbevestigingen en primair Unierecht.

Alhoewel het HvJ heeft erkend dat het secundaire Unierecht aan het primaire Unierecht kan worden getoetst, was het HvJ hier doorgaans terughoudend mee. Enkel wanneer een richtlijnbevestiging een 'manifest error' bevat (in casu een btw-vrijstelling) werd deze richtlijnbevestiging in strijd verklaard met de verdragsvrijheden.³¹ Het HvJ erkent dat een richtlijn een onderhandelingsresultaat is en laat de lidstaten daar dus ook enige ruimte. Opvallend is dat het HvJ de term 'manifest error' niet heeft gedefinieerd.³² A-G Kokott lijkt hieraan een invulling te geven door - in een andere zaak - te schrijven dat het gaat om een "(...) afwijking van het nationale juridisch kader op een dermate wijze dat het niet kan worden uitgelegd aan een derde".³³ Volgens Korving is dit nog steeds te onduidelijk en subjectief.

Afgelopen jaar heeft het HvJ in een tweetal arresten opnieuw getoetst of een richtlijnbevestiging in overeenstemming is met het primaire Unierecht, ditmaal de fundamentele rechten uit het Handvest. Het HvJ verwees daarbij niet naar een 'manifest error' van de richtlijnbevestiging ten opzichte van primair Unierecht, maar de vraag wordt opgeroepen of het woordgebruik in die arresten daadwerkelijk een andere benadering impliceert. In de *UBO*-zaak³⁴ werd de term 'serious interference' met fundamentele rechten gebruikt ten aanzien van de verplichte publicatie van persoonlijke data in het UBO-register. Een maand later werd door het HvJ enkel nog gesproken van 'interference' (zonder 'serious') over de DAC6 notificatieverplichting³⁵, waarbij later een nadere inperking tot het strikt noodza-

kelijke werd gemaakt. Korving werpt daarbij de vraag op of er een verschillende aanpak wordt gehanteerd voor materiële en procedurele fiscale richtlijnbevestigingen en of de aanpak afhankelijk is van het soort primaire Unierecht dat wordt onderzocht. Korving en enkele andere aanwezigen menen dat de maatstaf die het HvJ aanlegt bij de toetsing van secundair EU recht aan primair EU recht inderdaad afhankelijk kan zijn van het precieze primaire Unierecht waaraan wordt getoetst. Mogelijk worden inbreuken op bepaalde grondrechten (zoals privacy) strenger getoetst. Korving besluit dat ten aanzien van de verhouding tussen secundair en primair Unierecht nog veel wordt verwacht en het nodige te leren is van de btw-collega's die al langer met vergelijkbare discussies te maken hebben.

6. Conflicten tussen Unierecht en belastingverdragen

Pancham en Vergouwen³⁶ bespreken de conflicten die tussen het Unierecht en belastingverdragen kunnen ontstaan. Dit doen de sprekers aan de hand van de Pillar 2 Richtlijn ('P2-Richtlijn').

6.1 Conflicteert de P2-Richtlijn met belastingverdragen vanuit Nederlands perspectief?

De P2-Richtlijn verplicht tot een (bij)heffing van belasting, terwijl belastingverdragen vanuit Nederlands perspectief onder meer heffingsrechten beperken, teneinde dubbele heffing te voorkomen. Indien een belastingverdrag een beperking oplegt die inhoudt dat een staat niet mag (bij)heffen terwijl een richtlijn verplicht tot bijheffen, dan is sprake van conflicterende verplichtingen. Pancham bespreekt of de verplichting tot bijheffing door middel van de IIR³⁷ en de UTPR³⁸ conflicteert met internationaal publiekrecht (zoals belastingverdragen).

Een vraag die daarbij aan de orde is, is of op grond van internationaal gewoonterecht staten wel voldoende nexus hebben voor de IIR en de UTPR bijheffing. Internationaal gewoonterecht ontstaat normaliter als er voldoende statenpraktijk is (het gedrag van staten) en er rechtsovertuiging (*opinio juris*) bestaat bij een staat dat een bepaald optreden publiekrechtelijk is toegestaan. Over statenpraktijk wordt opgemerkt dat niet kan worden genegeerd dat ongeveer 140 OESO-landen zich in bepaalde mate committeren aan Pillar 2 in het kader van de OESO Inclusive Framework, waarbij meer dan 50 landen Pillar 2 aan het implementeren zijn of hebben geïmplementeerd waardoor mogelijk voldoende statenpraktijk aanwezig is of zal zijn. Over *opinio juris* stelt Pancham de vraag: voelt een staat zich gedwongen om te

29 Zie uitgebreid J.J.A.M. Korving, Fiscal sovereignty versus tax harmonization: a matter of coordination and interpretation, in: Raymond Luja, National (Tax) Autonomy and the European Union: Revival or Demise?

30 Ten aanzien van deze relatie wordt verwezen naar J.J.A.M. Korving, De Europese driehoek: over de verhouding tussen primair Unierecht, secundair Unierecht en nationaal recht, *TFO* 2022/182.1, p. 111.

31 HvJ EU 7 maart 2017, C-390/15 (*RPO*).

32 Het HvJ verwijst in deze zaak wel naar eerdere jurisprudentie waar de term 'kennelijk ongeschikt' wordt gebruikt. Echter, deze term biedt geen houvast omdat deze ook niet is gedefinieerd.

33 Conclusie van A-G Kokott van 4 mei 2023, C-454/21P (*Engie*).

34 HvJ EU 22 november 2022, C-37/20 (*Luxembourg Business Registers*).

35 HvJ EU 8 december 2022, C-694/20 (*Orde van Vlaamse Balies*).

36 T.M. Vergouwen is als belastingadviseur werkzaam bij de Brauw Blackstone Westbroek en als universitair docent verbonden aan de Universiteit Leiden.

37 Income Inclusion Rule.

38 Undertaxed Profit Rule.

heffen (geen rechtsovertuiging) of vindt een staat dat hij mag heffen (hetgeen kan duiden op een rechtsovertuiging). Opgemerkt wordt dat staten tot nu toe niet openlijk lijken te protesteren tegen de effectiviteit van de bijheffing onder belastingverdragen en evenmin tegen het OESO standpunt dat de bijheffing niet wordt beperkt door belastingverdragen. Indien er voldoende statenpraktijk en rechtsovertuiging aanwezig wordt geacht, zou een staat niet beperkt worden door internationaal gewoonterecht. Pancham bespreekt deze kwestie nader in het kader van art. 7 lid 1 OESO-Modelverdrag. Dit artikel bepaalt, kort gezegd, dat de winsten van een onderneming enkel belast zijn in de woonstaat van die onderneming, tenzij sprake is van een vaste inrichting in de andere staat. Kwalificeert een Pillar 2 bijheffing, met name de IIR en de UTPR, als heffing over de 'winst van die onderneming' in de zin van de genoemde bepaling? De tekst leent zich voor interpretatie, want wanneer is een object nu een winst van een bepaalde onderneming? Hoe moet de relatie worden gelegd tussen een bepaald object en een subject c.q. een jurisdictie? De hiervoor besproken vragen van internationaal gewoonterecht kunnen worden beantwoord door middel van interpretatie van art. 7 OESO-Modelverdrag. In dit verband wordt ingegaan op de betekenis van de structuur en samenhang van verschillende bepalingen in een belastingverdrag voor de vraag of de bijheffing houdbaar is onder een belastingverdrag.

Voorts wordt ingegaan op de vergelijkbaarheid van de bijheffing met een CFC-heffing. Op grond van CFC-regimes zijn kort gezegd 'besmette' voordelen van buitenlandse controlled foreign companies belast bij een (indirecte) moedervennootschap. Volgens de OESO zijn CFC-regimes houdbaar onder belastingverdragen en naar analogie zou de bijheffing ook houdbaar zijn. Een CFC-heffing gaat bovendien niet ten laste van de heffingsrechten van de CFC-staat. Ook de meerderheid van de rechterlijke instanties acht een CFC-heffing houdbaar onder een belastingverdrag.³⁹ Opgemerkt wordt dat een CFC-heffing bij de moederentiteit in zekere mate op de IIR lijkt qua achtergrond en qua gevolgen. De UTPR zou qua gevolgen mogelijk ook vergelijkbaar kunnen zijn met een CFC-heffing. Er zijn namelijk landen die een CFC-heffing toepassen zonder een belang in de rechte lijn. Naar analogie kan dan mogelijk beargumenteerd worden dat de bijheffing geen strijd oplevert met belastingverdragen. De OESO en ook de Nederlandse wetgever zoeken aansluiting bij deze visie, alhoewel deze visie op kritiek kan rekenen. Opgemerkt wordt dat bij het voorgaande ook het beginsel van goede trouw in acht dient te worden genomen.

Pancham bespreekt ook de notie dat de bijheffing tot economische dubbele belasting leidt terwijl belastingverdra-

gen in beginsel op juridische dubbele belasting zien. Voorts werd besproken de leer dat toerekening van inkomen aan een bepaald subject (in beginsel) geen belastingverdragskwestie is maar een nationaalrechtelijke kwestie die voorafgaat aan de toerekening van inkomen aan een staat onder een belastingverdrag.

Tot slot wordt ingegaan op de vraag of de Pillar 2 bijheffing wel een belasting is waar het belastingverdrag op ziet. Pancham meent van wel en bespreekt dat dit tevens de heersende gedachte is maar merkt op dat er geen consensus is.

6.2 Rangorde tussen de P2-Richtlijn en belastingverdragen

Indien de P2-Richtlijn conflicteert met een belastingverdrag rijst de vraag welke van de twee voorrang geniet. Dit bespreekt Vergouwen vanuit drie perspectieven: (i) internationaal publiekrecht, (ii) Unierecht en (iii) nationaal recht. Vergouwen maakt hierbij een onderscheid tussen intra-EU Verdragen⁴⁰ en extra-EU Verdragen⁴¹.

6.2.1 Voorrang volgens internationaal publiekrecht

Uit het *Achmea*-arrest volgt dat het Unierecht een dual karakter heeft. Het is enerzijds onderdeel van het nationale recht van de lidstaten en anderzijds vloeit het voort uit een internationale overeenkomst tussen de lidstaten.⁴² De P2-Richtlijn kan dan ook aangemerkt worden als bron van internationaal publiekrecht. Vergouwen bespreekt vervolgens dat op grond van het internationaal publiekrecht staten verplicht zijn om – te goeder trouw – hun internationaal publiekrechtelijke verplichtingen na te leven (*pacta sunt servanda*). Hoe verhoudt de P2-Richtlijn zich dan bij een conflict met een belastingverdrag?

Met betrekking tot intra-EU Verdragen bespreekt hij de *lex-posterior* conflictregel (een later verdrag dat betrekking heeft op hetzelfde onderwerp als een eerder verdrag gaat voor) en de *lex-specialis* conflictregel (een speciale regel gaat vóór op een algemene regel). Ten aanzien van de *lex-posterior* conflictregel wordt opgemerkt dat het onderwerp van de P2-Richtlijn af lijkt te wijken van het onderwerp van belastingverdragen met als gevolg dat deze conflictregel niet zonder meer kan worden toegepast bij een conflict met een intra-EU Verdrag. De toepassing van de *lex-specialis* conflictregel lijkt daarentegen wel op te kunnen gaan. Het onderwerp van de P2-Richtlijn lijkt namelijk (veel) specifiekere dan het onderwerp van een intra-EU verdrag. Vergouwen benoemt voorts dat partijen met elkaar overeen kunnen komen dat de P2-Richtlijn voorrang geniet (zie het nieuwe belastingverdrag met België).⁴³

39 F. Debelva and L. De Broe, 'Pillar 2: An Analysis of the IIR and UTPR from an International Customary Law, Tax Treaty Law and European Union Law Perspective', *Intertax* 2022 (Vol. 50), No. 12, par. 3, voetnoot 17.

40 Belastingverdragen tussen lidstaten onderling.

41 Belastingverdragen tussen een lidstaat en een derde staat.

42 HvJ EU 6 maart 2018, C-284/16 (*Achmea*).

43 Zie bijvoorbeeld art. 1, par. 4, protocol bij Verdrag Nederland-België (2023).

Met betrekking tot verdragen met derde staten wordt opgemerkt dat vanuit een volkenrechtelijke context de P2-Richtlijn geen impact kan hebben. Zonder instemming van derde staten met een richtlijn, die overigens in sommige verdragen kan worden gevonden,⁴⁴ kunnen hun rechten en verplichtingen namelijk niet worden aangetast (*pacta tertiis*).

6.2.2 Voorrang volgens Unierecht

Vanuit Unierechtelijk perspectief geniet het Unierecht voorrang ten opzichte van belastingverdragen. Uit deze voorrang vloeit, gelet op het *Poplawski II*-arrest,⁴⁵ de verplichting voort tot een richtlijnconforme uitleg en het buiten werking laten van het belastingverdrag wanneer dit conflicteert met een richtlijn (de conflictregel). Met betrekking tot belastingverdragen kan zich op grond van art. 351 VWEU een uitzondering op de conflictregel voordoen. Nederland kent evenwel geen belastingverdragen die onder deze uitzondering vallen. De P2-Richtlijn geniet dan ook voorrang ten opzichte van alle Nederlandse belastingverdragen en de conflictregel kan ten aanzien van deze verdragen worden toegepast (mits afdwingbaar).

Met betrekking tot de verplichting tot het toepassen van de conflictregel teneinde een Nederlands belastingverdrag buiten toepassing te stellen, benadrukt Vergouwen dat deze verplichting niet kan resulteren in het opleggen van een verplichting of nadeel ten aanzien van de belastingplichtigen dat niet in de nationale wet is opgenomen (*verbod op omgekeerde rechtstreekse werking*). In het kader van een conflict tussen een richtlijn die verplicht tot (bij-)heffen en een belastingverdrag dat verplicht tot niet (bij-)heffen is dit verbod relevant omdat het erin kan resulteren dat de conflictregel niet afdwingbaar is.

6.2.3 Voorrang volgens nationaal recht

Een richtlijn kan pas verplichtingen aan particulieren opleggen na implementatie ervan in nationaal recht. De P2-Richtlijn wordt in Nederland geïmplementeerd via de Wet minimumbelasting 2024. Art. 94 Grondwet (Gw) bepaalt vervolgens dat een nationale bepaling geen voorrang heeft ten aanzien van een verdragsbepaling. Anders gezegd: in geval van strijdigheid met een belastingverdrag, gaat het verdrag in beginsel vóór op de Wet minimumbelasting 2024.

Ten slotte bespreekt Pancham dat dit mogelijk anders ligt bij de Wet minimumbelasting 2024, die immers implementatiewetgeving betreft, omdat deze wet is gebaseerd op het Unierecht. Allereerst is het Unierechtelijke voorrangsprincipe absoluut. Uit Europese jurisprudentie⁴⁶ volgt dat nationaal recht (zelfs van constitutionele aard) het effect van een richtlijn nooit mag blokkeren. Daarnaast

is de implementatie bij wet blijkens art. 288 VWEU slechts een techniek (vorm en middelen), het karakter blijft nog steeds Unierecht (dat voorrang geniet) en waarvan het te bereiken resultaat verbindend is. Tot slot kan beargumenteerd worden dat art. 94 Gw ziet op wetgeving met een nationale oorsprong en derhalve niet op geïmplementeerd Unierecht.⁴⁷ Derhalve zou art. 94 Gw niet in de weg staan aan de effectiviteit van de Wet minimumbelasting 2024 in situaties waarin een belastingverdrag van toepassing is.

7. Actualiteiten / Capita Selecta

7.1 Actualiteiten Europees belastingrecht (i)

In dit onderdeel bespreekt Van der Jagt⁴⁸ een aantal potentiële strijdigheden van het nationale belastingrecht met het Unierecht en EVRM.

Als eerste gaat hij in op het conceptwetsvoorstel box 3.⁴⁹ In de voorgestelde aanpassingen aan het box 3-systeem is er niet langer sprake van een forfaitair systeem maar van heffing over het werkelijke rendement uit sparen en beleggen op basis van vermogensaanwas. Box 3-beleggingen in startende innovatieve ondernemingen en familiebedrijven vormen een uitzondering hierop. Voor deze belastingplichtigen is voorgesteld om een vermogenswinstbelasting te hanteren. Van der Jagt vindt dat dit een bevoordeling is voor startende innovatieve ondernemingen en familiebedrijven omdat voor deze belastingplichtigen de waardeontwikkeling van vermogensbestanddelen alleen wordt belast op het moment van vervreemding, en niet, zoals onder de hoofdregel, de waardeontwikkeling jaarlijks in de heffing wordt betrokken. Hier zou sprake kunnen zijn van staatssteun, al verwacht hij dat deze steun gerechtvaardigd is door het belang van dergelijke ondernemingen om een besloten kring van investeerders te houden. Een vermogensaanwasbelasting leidt mogelijk tot het verbreken van die besloten kring doordat investeerders mogelijk hun belangen moeten verkopen om de box 3-belasting te voldoen.⁵⁰

Van der Jagt gaat vervolgens in op een uitspraak van Hof 's-Hertogenbosch in een zaak over een Britse verzekeraar.⁵¹ In deze casus sloot de verzekeraar polissen af met werkgevers. De door deze werkgevers betaalde premies werden naar keuze belegd in diverse door de Britse verzekeraar aangeboden unit-linked fondsen. Vanuit deze unit-linked fondsen werd in diverse landen belegd, waar-

44 Zie Protocol tussen Zwitserland en Frankrijk en Zwitserland en Servië.

45 HvJ EU 24 juni 2019, C-573/17 (*Poplawski II*).

46 Bijv. HvJ EU 8 september 2010, C-409/06 (*Winner Wetten GmbH*).

47 Zie uitgebreider voor de genoemde drie gronden: Suniel Pancham, 'De Pijler 2-heffing en belastingverdragen. Toch geen strijdigheid?', *NLF Opinie* 2023/4, onderdeel 4.4.

48 R. van der Jagt is als belastingadviseur werkzaam bij Meijburg & Co.

49 Internetconsultatie van het wetsvoorstel Wet werkelijk rendement box 3.

50 Zie in deze context ook: HvJ EU 21 december 2016, C-164/15 P en C-165/15 P (*Aer Lingus, Ryan Air*) en Gerecht EU 4 maart 2009, T-445/05 (*Associazione italiana del risparmio gestito and Fineco Asset Management v Commission*).

51 Hof 's-Hertogenbosch 14 december 2022, ECLI:NL:GHSHE:2022:4471.

onder in aandelen in Nederland gevestigde vennootschappen. De verzekeraar wilde teruggaaf van Nederlandse dividendbelasting op basis van een gelijke behandeling met een in Nederland gevestigd lichaam dat aan vennootschapsbelasting is onderworpen op grond van de zogenoemde drukvergelijking (thans gecodificeerd in art. 11a Wet op de dividendbelasting 1965 ('Wet DB 1965')).

De verzekeraar past (als gevolg van IFRS) *fair value* accounting toe voor jaarrekeningrechtelijke doeleinden. Op basis hiervan worden de beleggingen iedere dag geherwaardeerd, wat leidt tot eenzelfde mutatie in de verplichtingen van de verzekeraar jegens de polishouders. Als een dividend binnenkomt, stijgt de waarde van de unit die de polisher houdt meteen. De Belastingdienst was daarom van mening dat de verzekeraar niet de opbrengstgerechtigde en uiteindelijk gerechtigde is. Het Hof 's-Hertogenbosch komt tot een tegenovergesteld oordeel en volgt hierin belanghebbende. De zaak is verwezen naar het HvJ om na te gaan of het in strijd is met het Unierecht dat Nederlandse vennootschappen wel recht hebben op een teruggave van dividendbelasting omdat de heffingsgrondslag nihil is (via verrekening in de vennootschapsbelasting) terwijl de Britse verzekeraar een 15% (dividend)belastingdruk ervaart. Van der Jagt is van mening dat de *fair value* accounting methode niet van belang is voor de beantwoording van de prejudiciële vragen, aangezien voor het vergelijken van de belastingdruk op basis van art. 11a Wet DB 1965 het fiscale winstbegrip van belang is en niet IFRS. Immers, bij toepassing van het fiscale winstbegrip mag worden uitgegaan van kostprijs of lagere marktwaarde en is *fair value* accounting in het geheel niet aan de orde.

7.2 Actualiteiten Europees belastingrecht (ii)

Smit⁵² gaat in op het pleitbaar standpunt in de context van Unierechtelijke fiscale vraagstukken en de koppeling die kan worden gemaakt met de CILFIT-criteria.⁵³ Op basis van een recente Hoge Raad uitspraak in een btw-casus zou aan de hand van de CILFIT-criteria kunnen worden gesteld dat een belastingplichtige altijd een pleitbaar standpunt heeft indien er rechtsvragen zijn of zullen worden gesteld aan het HvJ over eenzelfde standpunt en indien het HvJ zich nog niet over de desbetreffende rechtsvragen heeft uitgelaten op het moment dat de belastingplichtige dit standpunt inneemt.⁵⁴ Het stellen van prejudiciële vragen lijkt te bevestigen dat over de juiste toepassing van het recht in redelijkheid twijfel kan bestaan. Volgens sommige aanwezigen is dit volkomen logisch omdat de uitkomst van Unierechtelijke rechtsvragen doorgaans met een relatief grote mate van onzekerheid is omgeven. Smit vraagt zich af of de drempel om tot een pleitbaar standpunt te komen

hiermee voor Unierechtelijke vragen lager komt te liggen. Om de discussie op scherp te stellen citeert Smit in deze context een conclusie van A-G Wahl:⁵⁵ “*De kans om in het EU-recht een acte clair tegen te komen is ongeveer even groot als de kans om een eenhoorn tegen te komen*”.

Vervolgens gaat Smit in op twee aanhangige zaken. De eerste zaak die Smit bespreekt is de zaak van *VF vs de Raad*.⁵⁶ In deze zaak komt VF in beroep tegen de toepassing van de Pillar 2 regels ten aanzien van het Nederlandse tonnageregime dat VF toepast. Inkomen van scheepvaartactiviteiten wordt in bepaalde gevallen opgenomen in het GloBE inkomen voor Pillar 2 doeleinden. Dit resulteert in een daling in de effectieve belastingdruk, waardoor scheepvaartondernemingen sneller met een heffing op grond van Pillar 2 geconfronteerd worden.

Het is onzeker in hoeverre het Gerecht de zaak *VF vs de Raad* inhoudelijk gaat toetsen. Er dient in deze context een onderscheid te worden gemaakt tussen Unierechtelijke wetgeving en Unierechtelijke regelgeving. Voor Unierechtelijke wetgeving, zoals richtlijnen, is het duidelijk dat individuen in principe geen beroep kunnen instellen bij het Gerecht, tenzij zij individueel worden geraakt.⁵⁷ Smit verwacht dat het voor VF moeilijk zal zijn om te betogen dat zij individueel is geraakt en verwacht dat het beroep niet-ontvankelijk zal worden verklaard.⁵⁸

De andere zaak die momenteel aanhangig is bij het HvJ betreft de solidariteitsbijdrage.⁵⁹ Deze heffing is gebaseerd op een verordening en niet op een richtlijn. Een verordening kwalificeert als Unierechtelijke regelgeving, zodat het niet uitmaakt of een belastingplichtige individueel is geraakt. Wel is vereist dat er geen nadere uitvoeringsmaatregelen vereist zijn. Aan deze laatste eis lijkt volgens Smit niet te zijn voldaan. Daardoor zal het Gerecht zich ook in deze casus waarschijnlijk geen inhoudelijk oordeel hoeven te vormen over de geldigheid van de verordening en hoe deze zich verhoudt tot het verbod op terugwerken-de kracht.

8. Slot

Ravelli sluit de bijeenkomst. Hij bedankt alle sprekers en aanwezigen voor de bijdragen gedurende deze twee interessante dagen.

52 Smit is hoofd van het bureau vaktechniek bij EY en als bijzonder hoogleraar verbonden aan de Universiteit van Amsterdam.

53 HvJ EU 6 oktober 1982, C-283/81 (*Cilfit e.a.*). Zie ook: HvJ EU 6 oktober 2021, C-561/19 (*Consorzio Italian Management e Catania Multiservizi*).

54 HR 7 juli 2023, ECLI:NL:HR:2023:1049.

55 Conclusie van A-G Wahl van 13 mei 2015, C-72/14 (X) en C-197/14 (*Van Dijk*).

56 Gerecht EU 15 maart 2023, T-143/23 (*VF vs de Raad*).

57 Art. 263 vierde alinea VWEU.

58 Het Gerecht heeft het beroep van VF op 15 december 2023 niet ontvankelijk verklaard.

59 O.a. zaak T-775/22 (*TJ e.a. vs Raad*), zaak T-802/22 (*ExxonMobil Producing Netherlands & Mobil Erdgas-Erdöl vs Raad*) en zaak T-803/22 (*TZ vs Raad*).