

Internationaal Belastingrecht. Onderlinge overlegprocedures

Directoraat-generaal voor Fiscale Zaken Directie Internationale Fiscale Zaken

Besluit van 29 september 2008, nr. IFZ2008/ 248M, Stcrt. nr. 188

De staatssecretaris van Financiën heeft besloten tot een nadere beschrijving en invulling van de onderlinge overlegprocedure op grond van een bilateraal belastingverdrag of het EU-arbitrageverdrag.

Inhoudsopgave

Internationaal Belastingrecht. Onderlinge overlegprocedures 3

- 1. Intentie en hoofdlijnen 3**
 - 1.1. Achtergrond van de onderlinge overlegprocedure 3
 - 1.2. Intentie van de Nederlandse bevoegde autoriteit 4
 - 1.2.1. *Start bilateraal overleg 5*
 - 1.2.1.1. *Onderlinge overlegprocedure na correctie door Nederland 5*
 - 1.2.1.2. *Onderlinge overlegprocedure na correctie door buitenland 6*
 - 1.2.1.3. *Andere vormen van bilateraal overleg 6*
 - 1.2.2. *Arbitragebepaling (resultaatverplichting) in belastingverdragen 7*
 - 1.3. Typische gevallen waarin onderling overleg uitkomst zou kunnen bieden 7
 - 1.4. Vorm overleg 8
 - 1.5. Overleg in situaties die nog niet specifiek in het verdrag zijn geadresseerd 8
- 2. Het verzoek van belastingplichtige om een onderlinge overlegprocedure op te starten 9**
 - 2.1. Vanaf welk moment kan een verzoek worden ingediend? 9
 - 2.2. Op welk tijdstip moet het verzoek uiterlijk zijn ingediend? 9
 - 2.3. Situaties waarin meer dan een verdrag van toepassing is 10
 - 2.4. Bij wie dient het verzoek te worden ingediend? 11
 - 2.4.1. *Verrekenprijskwesties; corresponderende correctie buiten de onderlinge overlegprocedure 11*
 - 2.5. Waar dient een verzoek aan te voldoen? 12
- 3. Het tijdstip waarop een onderlinge overlegprocedure door de Nederlandse bevoegde autoriteit wordt opgestart 13**
 - 3.1. Regulier overleg versus vervroegd overleg 13
 - 3.1.1. *Reguliere onderlinge overlegprocedure 13*
 - 3.1.2. *Vervroegde onderlinge overlegprocedure 14*
 - 3.1.2.1. *Vervroegde onderlinge overlegprocedure: voorwaarden 14*
 - 3.1.2.2. *Vervroegde onderlinge overlegprocedure: vaststellingsovereenkomst 14*

- 3.1.2.3. *Vervroegd overleg: andere betrokken bevoegde autoriteit is niet bereid mee te werken* 15
- 3.1.3. *Specifieke uitzonderingsgevallen* 15
- 4. De beoordeling van het verzoek** 16
 - 4.1. Inzet Nederland 16
 - 4.2. Het beoordelen of een verzoek in behandeling wordt genomen 17
 - 4.2.1. *Verzoek niet gegrond: redenen die ten grondslag kunnen liggen aan het (nog) niet opstarten van een onderlinge overlegprocedure door de bevoegde autoriteit.* 18
 - 4.2.2. *Verzoek wordt niet in behandeling genomen of geschorst: redenen die hieraan ten grondslag kunnen liggen* 18
- 5. De loop van de onderlinge overlegprocedure** 19
 - 5.1. Termijn waarbinnen een onderlinge overlegprocedure wordt afgewikkeld 19
 - 5.2. De door de Nederlandse bevoegde autoriteiten te volgen procedure binnen de twee jaarstermijn 20
 - 5.3. indicatief verloop van de onderlinge overlegprocedure 21
 - 5.4. Toezenden standpuntnota door Nederlandse bevoegde autoriteit 21
 - 5.5. Antwoord andere bevoegde autoriteit: instemming of antwoord standpuntnota 22
 - 5.6. Indicatief verloop van de onderlinge overlegprocedure ingeval andere verdragsluitende Staat correctie heeft aangebracht 22
 - 5.7. Indien de bevoegde autoriteiten van mening (blijven) verschillen: nieuwe schriftelijke rondes, en eventueel bijeenkomst van bevoegde autoriteiten 23
 - 5.8. Rol belastingplichtige 23
- 6. Uitkomst en implementatie van de onderlinge overlegprocedure** 23
 - 6.1. Implementatie uitkomst; ambtshalve vermindering 24
- 7. Indien geen overeenstemming, wat dan?** 24
 - 7.1. Arbitrage onder bilaterale belastingverdragen 25
 - 7.2. Arbitrage onder het EU-arbitrageverdrag 25
- 8. Verdere gevolgen van in behandeling nemen van een verzoek tot het opstarten van een onderlinge overlegprocedure** 26
 - 8.1. Uitstel van betaling van belasting 26
 - 8.2. Heffings- en invorderingsrente; Boetes 26
 - 8.3. Uitwisseling en vertrouwelijkheid van gegevens 27
 - 8.4. Rechtsgevolgen en precedentwerking 27
- 9. Relatie met andere procedures (unilaterale danwel multilaterale APA, corresponderende correctie buiten MAP om)** 28
- 10. Inwerkingtreding** 29
- 11. Intrekking oude besluiten** 29

1. Intentie en hoofdlijnen

De directie Internationale Fiscale Zaken van het Ministerie van Financiën is als bevoegde autoriteit betrokken bij de uitvoering van door Nederland gesloten belastingverdragen en het zogenoemde EU-arbitrageverdrag. In die hoedanigheid verleent zij bijstand aan belastingplichtigen die geconfronteerd worden met belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van een verdrag. Uitgangspunt is dat een dergelijke belastingheffing zo snel en efficiënt mogelijk wordt weggenomen. In dit kader streeft Nederland naar het vroegtijdig opstarten van onderlinge overlegprocedures met verdragspartners.

Doel van dit besluit is aan te geven *hoe* en *wanneer* belastingplichtige de hiervoor bedoelde bijstand van de directie IFZ kan inroepen en inzichtelijk te maken hoe de onderlinge overlegprocedure verloopt. Daarbij wordt ook ingegaan op de rol van belastingplichtige zelf.

In dit hoofdstuk wordt kort ingegaan op de hoofdlijnen en de intentie van de Nederlandse bevoegde autoriteit. Voor details en nadere uitwerking wordt verwezen naar de verdere onderdelen van het besluit.

Voor de goede orde wordt opgemerkt dat de onderlinge overlegprocedure in het onderhavige besluit betrekking heeft op belastingheffing en niet op premieheffing. Voorts is dit besluit niet bedoeld om rechten en verplichtingen welke voortvloeien uit door Nederland gesloten belastingverdragen of het EU-arbitrageverdrag te wijzigen, uit te breiden dan wel te beperken.

1.1. Achtergrond van de onderlinge overlegprocedure

Nederland heeft met circa 80 landen belastingverdragen gesloten en heeft als doel om dit belastingverdragenennetwerk in de toekomst verder uit te breiden en te verbeteren. Doel van deze belastingverdragen is voor belastingplichtigen dubbele belastingheffing te voorkomen, doordat tussen verdragspartners afspraken worden gemaakt die bepalen wie over welke inkomensbestanddelen mag heffen. Ondanks deze afspraken kunnen belastingplichtigen in sommige gevallen toch geconfronteerd worden met belastingheffing in strijd met een verdrag.

Alle belastingverdragen die Nederland heeft gesloten, bevatten een bepaling op grond waarvan Nederland in overleg kan treden met de andere verdragsluitende Staat om tot een gezamenlijke oplossing te komen, waarmee belastingheffing die niet in overeenstemming is met het verdrag kan worden weggenomen. Dit overleg tussen de Staten wordt aangeduid als de onderlinge overlegprocedure.

In geval sprake is van een verrekenprijscorrectie tussen gelieerde ondernemingen ¹⁾ die gevestigd zijn binnen de EU lidstaten kan een onderlinge overlegprocedure ook plaatsvinden op grond van het zogenoemde EU-arbitrageverdrag ²⁾. Het betreft dan de situatie waarin de beginselen van artikel 4 (arm's length handelen) van dat verdrag niet in acht zijn genomen ³⁾.

.....

- 1) Danwel een verrekenprijscorrectie tussen "hoofdhuis" en vaste inrichting.
- 2) Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting ingeval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG).
- 3) In deze gevallen heeft belastingplichtige in principe dus een keuze tussen het EU-arbitrageverdrag en het van toepassing zijnde bilaterale belastingverdrag (paragraaf 2.5, onderdeel e). Omdat het toepassingsbereik van het EU-arbitrageverdrag en de bilaterale belastingverdragen niet gelijk zijn, kan het zich voordoen dat een beroep op beide verdragen wordt gedaan. Voor situaties van samenloop van beide verdragen verwezen naar paragraaf 2.3.

In alle gevallen wordt gestreefd naar afronding van de onderlinge overlegprocedures binnen een termijn van twee jaar. Indien de aanslagen in Nederland al onherroepelijk vast staan zal aanpassing van de aanslag aan Nederlandse zijde voor zover nodig geschieden door een ambtshalve vermindering van de aanslag (paragraaf 6.1). In bepaalde situaties kan automatisch uitstel van betaling worden verleend voor het deel van de verschuldigde belasting dat verband houdt met de overlegprocedure (zie paragraaf 8.1). Daarnaast is wettelijk de mogelijkheid geopend om heffings- en invorderingsrente onderdeel te laten zijn van een compromis in een overlegprocedure. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 8.2.

1.2. Intentie van de Nederlandse bevoegde autoriteit

Intentie van de Nederlandse bevoegde autoriteit is om:

- door middel van het vroegtijdig opstarten van onderlinge overlegprocedures of het overeenkomen van bilaterale danwel multilaterale "advance pricing agreements" (APA's ¹⁾) een eventuele belastingheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van een verdrag in een zo vroeg mogelijk stadium weg te nemen (zie tevens paragraaf 1.2.1);

.....

- 1) Een advance pricing agreement (APA) geeft goedkeuring vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm's-lengthbeloning) of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde lichamen en tussen onderdelen van eenzelfde lichaam.

- alle door haar ontvangen verzoeken tot een onderlinge overlegprocedure in behandeling te nemen. Indien er een of meerdere concrete redenen (zie ook hieronder) zijn die een overleg niet goed mogelijk maken, zal in overleg met belastingplichtige bekeken worden of er eventueel andere oplossingen voor de voorgelegde kwestie denkbaar zijn;
- te streven naar de afhandeling van het onderlinge overleg binnen een periode van 24 maanden ¹⁾;

.....

- 1) Zie voor een indicatief verloop van de procedure paragraaf 5.2 en 5.3.

- te streven naar het zoveel mogelijk beperken van de kosten die samenhangen met het voeren van de onderlinge overlegprocedure (bijvoorbeeld uitstel van betaling);
- de afhandeling van het verzoek en de onderlinge overlegprocedure zo transparant mogelijk te laten verlopen, en belastingplichtige zo snel

mogelijk te informeren over eventuele onverwachte wijzigingen in het verloop van de procedure.

In algemene zin wordt een begrenzing gevonden in situaties waarin:

- de andere betrokken Staat een afwijkend standpunt in neemt, bijvoorbeeld op het punt van de te hanteren termijnen;
- de andere betrokken Staat onvoldoende meewerkt, bijvoorbeeld door niet of pas na lange tijd te reageren op Nederlandse standpunten;
- door belastingplichtigen onvoldoende informatie wordt verstrekt om tot een standpuntbepaling te komen over een juiste verdragstoepassing (zie in verband met de te verstrekken informatie paragraaf 2.5);
- De beoogde transparantie richting belastingplichtige op gespannen voet komt te staan met de vertrouwelijkheid van gegevens zoals die voortvloeit uit het verdrag met het betreffende Verdragsland.

Uiteraard zijn er meer verdragende omstandigheden en factoren denkbaar ¹⁾, waardoor de door Nederland nagestreefde termijn van twee jaar in het gedrang kan komen. Hoe dit ook zij, de Nederlandse bevoegde autoriteit zal zich van haar kant inspannen om de afhandeling van de zaak zoveel mogelijk te bespoedigen.

.....
1) Bijvoorbeeld (buitenlandse) controles, of een meer gecompliceerde samenloop van verschillende belastingaspecten.

1.2.1. Start bilateraal overleg

Heffing in strijd met het verdrag wordt doorgaans opgeroepen door een actie van een van de verdragstaten. In de regel zal het gaan om een correctie in de aangifte in een van de betrokken Staten. Voor het praktische verloop van de onderlinge overlegprocedure is van belang in welke Staat de correctie is aangebracht, die Staat wordt namelijk geacht als eerste een standpunt over de kwestie te formuleren.

1.2.1.1. Onderlinge overlegprocedure na correctie door Nederland

De onderlinge overlegprocedure met de andere verdragspartner wordt in deze situatie gewoonlijk gestart op het moment dat geen nationale rechtsmiddelen meer open staan (zie paragraaf 3.1.1). Hierdoor kan er veel tijd verlopen voordat de procedure wordt opgestart, vooral als men alle geldende mogelijkheden om de aanslag(en) te bestrijden (bezwaar, beroep, cassatie) zou willen benutten. Voorts bieden de rechtsmiddelen geen garantie dat de dubbele heffing wordt weggenomen, aangezien slechts twee van de drie belanghebbende partijen (en niet de belastingautoriteiten van het andere land) bij een dergelijk proces betrokken zijn.

De Nederlandse bevoegde autoriteit biedt daarom de mogelijkheid een verzoek in te dienen tot het *vroegtijdig* opstarten van de onderlinge overlegprocedure met verdragspartners, dat wil zeggen: nog voordat nationale gerechtelijke procedures worden doorlopen. Door het opstarten van een dergelijk "vervroegd overleg" zal dubbele belasting in het overgrote deel van de gevallen in een veel eerder stadium kunnen worden opgelost. Verwezen wordt naar de paragrafen 3.1.2 en volgende.

Dit besluit is hoofdzakelijk vormgegeven vanuit de invalshoek van een door Nederland aangebrachte correctie. Hoewel hetgeen daarover wordt opgemerkt in principe van overeenkomstige toepassing is op verzoeken die zien op in het buitenland aangebrachte correcties, zijn er ook afwijkingen.

De belangrijkste afwijkingen worden in de hierna volgende paragraaf 1.2.1.2 en paragraaf 5.6 toegelicht.

1.2.1.2. Onderlinge overlegprocedure na correctie door buitenland

Bepalend voor deze situatie is op welk moment de kwestie door het andere betrokken land voldoende kan worden onderbouwd. Wanneer een belastingplichtige te maken krijgt met een correctie door het buitenland en een verzoek om een onderlinge overlegprocedure indient bij de Nederlandse bevoegde autoriteit, verlopen de eerste stappen in principe als volgt. Na ontvangst van het (volledige) verzoek, zal de Nederlandse bevoegde autoriteit het verzoek binnen 4 weken ¹⁾ naar de andere betrokken Staat doorgeleiden. De Nederlandse bevoegde autoriteit zal het betreffende land hierbij verzoeken om een standpuntbepaling. Over het algemeen zal het andere land hierop reageren, óf met een standpuntbepaling, óf met een mededeling wanneer standpuntbepaling volgt. De Nederlandse bevoegde autoriteit sluit zich in principe hierbij aan. Mochten echter signalen worden ontvangen dat de betreffende aanslag in het andere land inmiddels onherroepelijk is komen vast te staan terwijl Nederland nog geen standpuntbepaling heeft ontvangen, dan zal Nederland actief gaan verzoeken om een standpuntbepaling en - als deze niet binnen een redelijke termijn wordt ontvangen - aandringen op een overleg. In uitzonderlijke gevallen is Nederland bereid al in een eerder stadium het andere land actief te verzoeken om overleg (zie paragraaf 3.1.3).

.....
1) Zie tevens paragraaf 4.2.

Zodra Nederland, ingeval van een correctie door het buitenland, een voldoende onderbouwd standpunt (*positionpaper*) van de andere betrokken Staat heeft ontvangen, is Nederland bereid het bilaterale overleg te starten. Dit geldt ook in de situatie waarin in Nederland de relevante aanslag nog niet onherroepelijk vast staat.

In sommige gevallen wordt over dezelfde kwestie of een gerelateerde kwestie ook in Nederland overleg gevoerd met de inspecteur. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als dezelfde kwestie ook in Nederland onderdeel is van een controle of als in Nederland voor dezelfde kwestie een beroep is gedaan op een nationale procedure (aanpassing aanslag, bezwaar, beroep e.d). In dat geval zal het verzoek worden behandeld conform de voorwaarden die gelden voor door Nederland opgelegde correcties. Verwezen kan worden naar paragraaf 1.2.1.1.

1.2.1.3. Andere vormen van bilateraal overleg

Ook in de fase die voorafgaat aan het moment waarop een onderlinge overlegprocedure kan worden opgestart bestaat er al de mogelijkheid tot bilateraal overleg. Het betreft dan de mogelijkheden om via de inspecteur goedkeuring vooraf te krijgen over de vaststelling van verrekenprijzen in internationaal verband, in de vorm van de unilaterale danwel bi- of multilaterale Advance Pricing Agreement (APA) zoals beschreven in het Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M. Een APA geeft zekerheid vooraf over de vraag wat voor een specifieke transactie een arm's-lengthvergoeding is. Bij een dergelijke APA is het ook mogelijk om te verzoeken om terugwerkende kracht naar jaren die al verlopen zijn ("rollback"). Daarmee is een APA in voorkomende gevallen ook de mogelijkheid voor een voortvarende afhandeling van controles of (voorgenomen) correcties door Nederland of andere landen die bij de betreffende transactie betrokken zijn. Aan verzoeken om APA's zijn andere

vereisten en procedures verbonden dan aan verzoeken om overlegprocedures. Voor deze vereisten wordt verwezen naar het hiervoor genoemde besluit.

1.2.2. Arbitragebepaling (resultaatverplichting) in belastingverdragen

De onderlinge overlegprocedure in de meeste Nederlandse belastingverdragen bevat geen resultaatverplichting, alleen een inspanningsverplichting. In sommige van de bestaande belastingverdragen heeft Nederland het artikel voor onderling overleg aangevuld met een arbitragebepaling. Deze arbitragebepalingen leiden, anders dan het vanaf 1995 in werking zijnde EU-arbitrageverdrag niet verplicht tot een arbitrageprocedure als in onderling overlegprocedure geen oplossing is bereikt; de overeengekomen bepalingen komen erop neer dat beide bevoegde autoriteiten daarmee eerst akkoord moeten gaan (verwezen wordt naar de paragrafen 7.1 en 7.2). In de praktijk bleek de bereidheid hiertoe beperkt waardoor de betrokken onderlinge overlegprocedures niet op een voor belastingplichtige bevredigende wijze worden afgerond. Nederland heeft om die reden actief bijgedragen aan het ontwikkelen van een arbitragebepaling voor het OESO-modelverdrag ¹⁾. De ontwikkelde OESO-bepaling maakt het mogelijk om tot verplichte arbitrage over te gaan als de bevoegde autoriteiten er niet in slagen om tot een (integrale) oplossing komen. Het streven van Nederland is om een dergelijke verplichte arbitragebepaling in alle nieuwe en gesloten belastingverdragen op te nemen.

.....
1) Artikel 25, vijfde lid, OESO-modelverdrag 2008.

1.3. Typische gevallen waarin onderling overleg uitkomst zou kunnen bieden

Een onderlinge overlegprocedure kan in verschillende situaties een oplossing bieden, waardoor belastingheffing die niet in overeenstemming is met het verdrag kan worden weggenomen. Ter illustratie hiervan volgt hieronder een aantal voorbeelden van typische situaties:

- Een belastingplichtige heeft een tijd in het buitenland gewerkt en beide Staten menen een heffingsrecht te hebben;
- Een belastingplichtige ontvangt een pensioen uit het buitenland en beide Staten menen een heffingsrecht te hebben;
- Een belastingplichtige wordt door twee Staten beschouwd als inwoner. Het wereldinkomen van de belastingplichtige wordt door beide Staten in de heffing betrokken.
- Kwalificatieverschillen van een rechtspersoon of van gegeneerd inkomen;
- De vraag of er in een bepaalde situatie al dan niet sprake is van een vaste inrichting waaraan winst kan worden toegerekend.

Voorts een aantal voorbeelden van typische situaties op het gebied van verrekenprijzen:

- De situatie waarin de prijs voor de levering van goederen of diensten tussen verbonden ondernemingen wordt gecorrigeerd door de Nederlandse belastingdienst danwel de buitenlandse belastingdienst;
- Situaties die zien op de winsttoerekening tussen "hoofdhuis" en vaste inrichting;

- De situatie waarin een buitenlandse belastingdienst de belastbare grondslag corrigeert van een aldaar gevestigde dochtermaatschappij terzake van door het Nederlandse hoofdkantoor doorbelaste vergoeding met betrekking tot door dat hoofdkantoor geleverde diensten.

1.4. Vorm overleg

De overlegprocedure is in principe een overheid-tot-overheidproces. Dit betekent dat het overleg over het algemeen zonder aanwezigheid van de betrokken belastingplichtigen wordt gevoerd. Belastingplichtige kan ervoor kiezen om of in zijn schriftelijke toelichting bij zijn verzoek of in een mondelinge toelichting zijn visie ten aanzien van de gewenste oplossingsrichting kenbaar te maken. De Nederlandse bevoegde autoriteit heeft de intentie om in alle fasen van het onderlinge overleg zo transparant mogelijk te zijn ten aanzien van de ontwikkelingen in het onderlinge overleg. Verder streeft de Nederlandse bevoegde autoriteit ernaar belastingplichtige een optimale keuze te bieden tussen het voeren van een overlegprocedure of het gebruiken van nationale rechtsmiddelen.

1.5. Overleg in situaties die nog niet specifiek in het verdrag zijn geadresseerd

Artikel 25, lid 3, OESO modelverdrag biedt de mogelijkheid om te overleggen in situaties die nog niet specifiek in het verdrag zijn geadresseerd. Intentie van de Nederlandse bevoegde autoriteit is om via deze mogelijkheid gebleken knelpunten in het bilaterale verdrag generiek te adresseren. Deze intentie heeft tot op heden geleid tot meerdere generieke "*mutual agreements*". Als voorbeeld kan worden genoemd de in 2002 tussen Duitsland en Nederland gesloten overeenkomst voor Nederlandse bloemenhandelaren (IFZ 2002/715M) ¹⁾.

.....
1) Zie tevens voetnoot 1 onder paragraaf 8.4.

Daarnaast kan dit artikel in individuele gevallen een oplossing bieden. Zo kan bij aanwezigheid van vaste inrichting van een inwoner van een derde Staat op basis van het inwonersartikel formeel de vraag worden gesteld of in die situatie (direct) overleg mogelijk is tussen het vaste inrichting land en het andere betrokken verdragsland. Op basis van genoemde bepaling is de Nederlandse bevoegde autoriteit bereid hier pragmatisch mee om te gaan door de inwonersvraag terzijde te stellen en direct in overleg te treden.

2. Het verzoek van belastingplichtige om een onderlinge overlegprocedure op te starten

In het geval een belastingplichtige van mening is dat een gedraging van een of twee Staten resulteert, of zal resulteren in belastingheffing die niet in overeenstemming is met een door Nederland gesloten belastingverdrag dan wel de beginselen van artikel 4 van het EU-arbitrageverdrag niet in acht zijn genomen, dan kan belastingplichtige een verzoek indienen tot het opstarten van een onderlinge overlegprocedure.

Uitgangspunt is dat de Nederlandse bevoegde autoriteit alle door haar ontvangen verzoeken om een onderlinge overlegprocedure in behandeling neemt, tenzij er een of meer concrete redenen zijn die een onderlinge overlegprocedure niet goed mogelijk maken (zie paragraaf 4.2.2).

2.1. Vanaf welk moment kan een verzoek worden ingediend?

Het verzoek tot het opstarten van een onderlinge overlegprocedure kan worden ingediend zodra een belastingplichtige een *redelijk vermoeden* heeft dat hij te maken krijgt met belastingheffing die niet in overeenstemming is met een belastingverdrag waarbij Nederland partij is. Een verzoek kan dus in principe al worden ingediend voordat er een aanslag is opgelegd. Het bilaterale overleg zal echter pas worden gestart vanaf het moment dat de aanslag onherroepelijk is komen vast te staan, of - ingeval het een verzoek tot een vervroegde onderlinge overlegprocedure betreft - de definitieve aanslag is opgelegd. De tussenliggende periode zal waar nodig worden benut voor voorbereidende werkzaamheden, in ieder geval worden de hierna in paragraaf 4.2 genoemde stappen ¹⁾ al uitgevoerd.

.....
1) Te weten: 1. ontvangstbevestiging en evt. verzoek om aanvullende informatie; 2. doorgeleiding verzoek naar andere bevoegde autoriteit; en 3. al dan niet gegrond verklaren van het verzoek.

2.2. Op welk tijdstip moet het verzoek uiterlijk zijn ingediend?

Artikel 25 van het OESO-modelverdrag bepaalt dat een verzoek moet zijn ingediend binnen drie jaar na de eerste kennisgeving waaruit blijkt dat sprake is van belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag. Het EU-arbitrageverdrag bevat in artikel 6 een vergelijkbare bepaling. Over de wijze waarop het begrip "eerste kennisgeving" moet worden uitgelegd, wordt in de (toelichting op) de verdragen geen duidelijkheid gegeven. Door Nederland wordt het standpunt ingenomen dat het verzoek van belastingplichtige in ieder geval tijdig is ingediend als het verzoek is ontvangen binnen drie jaar na de datum van dagtekening van de aanslag waarin de correctie is verwerkt, dan wel het moment dat de correctie wordt gemotiveerd, indien dat later is. Daar bij overleg- en arbitrageprocedures meerdere Staten zijn betrokken, dient de belastingplichtige zich te vergewissen van het standpunt van de andere betrokken Staat ten aanzien van de start van de driejaarstermijn. Een afwijkend standpunt van de andere Staat kan leiden tot een aanvangstijdstip van de driejaarstermijn dat ligt voor het tijdstip dat uit de Nederlandse standpuntbepaling volgt.

Voor zover de termijn in de regeling voor onderling overleg in een door Nederland gesloten belastingverdrag afwijkt van de hiervoor geschetste driejaarstermijn, wordt deze afwijkende termijn gehanteerd ¹⁾. Voor de goede orde wordt in dit verband nog gewezen op het belastingverdrag met de VS waar zowel de termijn (zes jaar) als het startpunt van de termijn (het einde van het belastingjaar waarop de aangelegenheid betrekking heeft) afwijken.

.....

- 1) Zo geldt thans in de verdragen met Canada, de Filippijnen, Italië, Maleisië en Venezuela een termijn van 2 jaar en in het verdrag met Zwitserland een termijn van 1 jaar. Langere termijnen komen ook voor, zo geldt in de belastingverdragen met de Verenigde Staten van Amerika en met Groot-Brittannië op dit moment een termijn van 6 jaar; in de verdragen met Brazilië, het voormalige Joegoslavië en Nieuw-Zeeland geldt een termijn van 5 jaar. Voorts is sprake van een aantal verdragen waarin geen termijn wordt genoemd, bijvoorbeeld de verdragen met Singapore, Japan, Korea en Spanje. Ook in deze gevallen geldt echter dat het raadzaam is het verzoek zo spoedig mogelijk in te dienen, dit ook in verband met eventuele overschrijding van termijnen waarin de wetgeving van de andere Staat mogelijk voorziet.

Ingeval belastingplichtige prijs stelt op de zogenoemde vervroegde onderlinge overlegprocedure (zie paragraaf 3.1.2) dient hij het verzoek uiterlijk te hebben ingediend voordat de inspecteur uitspraak doet op het bezwaarschrift. Belastingplichtige dient er zodoende zorg voor te dragen dat het verzoek voor het vervroegd opstarten van een onderlinge overlegprocedure tijdig wordt ingediend. Indien het verzoek niet tijdig is ingediend, zal het in de regel nog kunnen worden aangemerkt als een verzoek tot het opstarten van een reguliere onderlinge overlegprocedure (zie paragraaf 3.1.1).

2.3. Situaties waarin meer dan een verdrag van toepassing is

In geval sprake is van een verrekenprijskwestie tussen EU lidstaten kan een onderlinge overlegprocedure in principe zowel plaatsvinden op grond van het EU-arbitrageverdrag als het van toepassing zijnde bilaterale belastingverdrag. Wanneer belastingplichtige een beroep doet op *beide* verdragen en deze keuze niet nader specificceert, wordt verondersteld dat belastingplichtige een beroep doet op het EU-arbitrageverdrag. Uiteraard geldt dit alleen voor zover deze verdragen de facto overlap vertonen. Het voorgaande geldt niet indien in het betreffende bilaterale belastingverdrag een verplichte en bindende arbitragebepaling conform artikel 25, vijfde lid, OESO-modelverdrag is opgenomen. Om te voorkomen dat zich in de praktijk tegenstrijdigheden tussen beide verdragen kunnen voordoen, zal belastingplichtige in die situatie zijn keuze ten aanzien van beide verdragen concreet moeten maken. Bij deze keuze kan een onderscheid worden gemaakt tussen de onderdelen van een kwestie die wel, en de onderdelen die niet op verrekenprijzen zien. Het is dus bijvoorbeeld mogelijk om voor de vraag of er sprake is van een vaste inrichting een beroep te doen op het bilaterale belastingverdrag, terwijl voor de vraag hoe de winsttoerekening aan deze vaste inrichting dient plaats te vinden een beroep wordt gedaan op het EU-arbitrageverdrag. Wel ligt het in de rede dat voor alle relevante verrekenprijskwesties die spelen met betrekking tot een specifieke aanslag of set van opeenvolgende aanslagen eenzelfde keuze wordt gemaakt.

2.4. Bij wie dient het verzoek te worden ingediend?

Een verzoek met een beroep op de bepalingen voor onderling overleg in een belastingverdrag of een beroep op het EU-arbitrageverdrag dient te worden gericht aan de bevoegde autoriteit van de Staat waarvan de betrokken belastingplichtige inwoner is ¹⁾. De bevoegde autoriteit voor Nederland is de minister van Financiën. Die heeft deze bevoegdheid gemandateerd aan de directeur van de directie Internationale Fiscale Zaken.

.....

1) Ingeval sprake is van het EU-arbitrageverdrag kan een verzoek ook worden ingediend in de Staat waarin de vaste inrichting van belastingplichtige is gelegen.

Een verzoek om een onderlinge overlegprocedure dient te worden gestuurd naar:

Ministerie van Financiën
Directie Internationale Fiscale Zaken
Postbus 20201
2500 EE DEN HAAG
onder vermelding van "onderlinge overlegprocedure"

2.4.1. Verrekenprijskwesties; corresponderende correctie buiten de onderlinge overlegprocedure

Nederland kent twee wegen om dubbele heffing die is ontstaan door verrekenprijscorrecties in een ander land weg te nemen:

1. De Nederlandse aanslag wordt na een daartoe strekkend verzoek van belastingplichtige unilateraal aangepast zonder overleg met de verdragspartner;
2. De dubbele heffing wordt na overleg met de andere bevoegde autoriteit opgelost, eventueel via aanpassing van de Nederlandse aanslag, eveneens op verzoek van belastingplichtige.

Het verzoek onder 1 wordt ook wel aangeduid als een verzoek om een corresponderende correctie. Dit verzoek kan worden ingediend bij de bevoegde inspecteur. De inspecteur beslist dan op basis van de Nederlandse wet en regelgeving (inclusief verdrag) of Nederland unilateraal terugtreedt. Afhankelijk van de fase waarin de aanslagregeling is, kan het verzoek de vorm aannemen van:

- a. verzoek tot aanpassing eigen aangifte;
- b. bezwaar tegen de aanslag;
- c. verzoek om ambtshalve vermindering van de aanslag.

De inspecteur zal beoordelen of vermindering dient te worden aangebracht. De inspecteur dient alle verzoeken voor te leggen aan de Coördinatiegroep verrekenprijzen (CGVP) voor bindend advies. Als de inspecteur op basis van de door belastingplichtige geleverde informatie beslist dat Nederland niet de dubbele heffing kan wegnemen door het terugbrengen van de aanslag of van oordeel is dat overleg met het andere land noodzakelijk is teneinde te kunnen beslissen hoe de heffingsrechten moeten worden verdeeld, dan blijft dubbele heffing in stand. Tegen dit oordeel van de inspecteur kan de belastingplichtige als hij zich in fase a of b bevindt nog nationale rechtsmiddelen aanwenden. Naast de nationale rechtsmiddelen is

het in alle gevallen mogelijk om een onderlinge overlegprocedure (ad 2) aan te vragen, mits aan de (termijn)vereisten is voldaan. Voor de wijze waarop belastingplichtige tijdens deze procedure zal worden betrokken kan op deze plaats worden verwezen naar paragraaf 5.8 van dit besluit.

2.5. Waar dient een verzoek aan te voldoen?

Het verzoek tot het opstarten van een onderlinge overlegprocedure dient schriftelijk te worden ingediend. Er is geen vormvereiste, maar het verzoek dient te worden ondertekend en ten minste de volgende informatie te bevatten:

- a. gegevens (zoals naam, adres, fiscaal nummer) van de belastingplichtige die het verzoek indient en van de andere betrokken (buitenlandse) partijen;
- b. informatie over de relevante feiten en omstandigheden van de voorgelegde kwestie (waaronder informatie over de verhouding tussen de belastingplichtige en de andere partijen);
- c. het andere land of andere landen waar het verzoek betrekking op heeft;
- d. een toelichting van belastingplichtige over de redenen waarom hij meent dat (mogelijk) sprake is van dubbele belastingheffing of waarom hij – ingeval het verzoek is gestoeld op het EU-arbitrageverdrag – meent dat de beginselen van artikel 4 van het EU-arbitrageverdrag niet in acht zijn genomen;
- e. de gekozen verdragsrechtelijke grondslag voor het verzoek (bilateraal belastingverdrag waarbij Nederland partij is, dan wel het EU-arbitrageverdrag);
- f. een keuze wat betreft het gewenste soort op te starten onderlinge overlegprocedure (regulier, vervroegd, of een van de twee andere uitzonderingen genoemd in paragraaf 3.1.3);
- g. gegevens over de in geding zijnde belastingtijdvakken;
- h. gegevens over de betrokken belastingautoriteiten;
- i. afschriften van belastingaanslagen, het verslag van een eventueel onderzoek van de belastingdienst of andere maatregelen waarvan de dubbele belastingheffing het gevolg zou kunnen zijn;
- j. informatie over de rechtsmiddelen die belastingplichtige of de andere partijen bij de relevante transacties hebben aangewend en informatie over de rechtsmiddelen die in Nederland of het andere betrokken land nog openstaan tegen de relevante aanslagen; informatie over de beslissingen van rechterlijke instanties in verband met de zaak; en
- k. een toezegging van belastingplichtige dat hij zo spoedig mogelijk aan alle redelijke en passende verzoeken van een bevoegde autoriteit zal voldoen en alle stukken ter beschikking van de bevoegde autoriteiten zal houden.

Ingeval het betreft een verzoek tot het opstarten van een *vervroegde onderlinge overlegprocedure* dient tevens het volgende te worden meegestuurd:

- l. door belastingplichtige ondertekende brief waarin hij de inspecteur verzoekt om het doen van uitspraak op het bezwaarschrift uit te stellen, voor de duur van de onderlinge overlegprocedure en een eventueel daarop volgende arbitrageprocedure.

Ingeval belastingplichtige met betrekking tot dezelfde kwestie zich ook wendt tot de andere betrokken bevoegde autoriteit, is het van belang dat

belastingplichtige de betrokken bevoegde autoriteiten inhoudelijk van dezelfde informatie voorziet.

De onderlinge overlegprocedure wordt in de regel in de Engelse taal gevoerd. Om administratieve lasten te voorkomen kunnen stukken in het Engels worden aangeleverd.

Ten slotte kan worden gewezen op de mogelijkheid voor belastingplichtige tot het geven van een mondelinge toelichting. Bij de indiening van het verzoek kan door belastingplichtige worden aangegeven dat hij van deze mogelijkheid gebruik wenst te maken. In voorkomende gevallen zal de Nederlandse bevoegde autoriteit de belastingplichtige hiervoor zelf actief benaderen. Wellicht ten overvloede kan worden opgemerkt dat het belastingplichtige uiteraard vrijstaat zich (indien gewenst) schriftelijk over de kwestie of door hem voorgestane oplossingsrichting uit te spreken.

3. Het tijdstip waarop een onderlinge overlegprocedure door de Nederlandse bevoegde autoriteit wordt opgestart

Zoals eerder is aangegeven wordt er in deze en de volgende hoofdstukken vanuit gegaan dat de overlegprocedure wordt gevoerd naar aanleiding van een door Nederland aangebrachte correctie. Voor zover relevant zijn de zelfde opties, regels en voorwaarden van toepassing op overlegprocedures die samenhangen met in het buitenland aangebrachte correcties.

3.1. Regulier overleg versus vervroegd overleg

Hiervoor is aangegeven dat een belastingplichtige in het verzoek tot het opstarten van een onderlinge overlegprocedure kan aangeven of het een verzoek betreft tot het opstarten van een vervroegde onderlinge overlegprocedure danwel een reguliere onderlinge overlegprocedure.

3.1.1. Reguliere onderlinge overlegprocedure

Van een reguliere overlegprocedure is sprake indien de Nederlandse bevoegde autoriteit de onderlinge overlegprocedure actief opstart nadat de binnen het Nederlandse rechtstelsel geldende mogelijkheden om de aanslagen waarop de overlegprocedure ziet te bestrijden (bezwaar, beroep, cassatie) volledig zijn uitgeput of niet meer te benutten zijn. De aanslag staat dan onherroepelijk vast. De onderlinge overlegprocedure vindt zodoende plaats in de periode waarin in Nederland geen rechtsmiddelen meer open staan. Voor belastingplichtige is overigens wel van belang dat hij zijn verzoek om een onderlinge overlegprocedure tijdig indient (zie paragraaf 2.2), in de regel houdt dit in dat het verzoek al moet zijn ingediend voordat de mogelijkheden om de aanslagen te bestrijden volledig zijn benut of uitgeput.

In het geval na het doorlopen van de nationale procedures de belastingheffing in strijd met het verdrag resteert, zal alsnog na een daartoe strekkend verzoek via een onderlinge overlegprocedure moeten worden gekeken of deze belastingheffing kan worden weggenomen. Behalve tijdrovend is dit in veel gevallen ook weinig effectief met het oog op het wegnemen van de heffing in strijd met het verdrag (zie paragraaf 1.2.1). Om

die reden introduceert dit besluit de mogelijkheid tot de vervroegde onderlinge overlegprocedure (zie paragraaf 3.1.2 hierna).

3.1.2. Vervroegde onderlinge overlegprocedure

Van een vervroegde onderlinge overlegprocedure is sprake indien de Nederlandse bevoegde autoriteit de onderlinge overlegprocedure met de bevoegde autoriteit van de andere betrokken verdragsluitende Staat actief opstart in de periode gelegen vanaf de datum van dagtekening van de aanslag waarin de correctie is verwerkt, dan wel het moment dat de correctie wordt gemotiveerd (indien dat later is), tot aan het moment waarop de inspecteur uitspraak doet op het bezwaarschrift. Er is dus sprake van een zogenoemde definitieve aanslag, waartegen nog bezwaar eventueel gevolgd door beroep, hoger beroep en cassatie mogelijk zijn. De onderlinge overlegprocedure vindt alsdan plaats in de periode waarin nationale rechtsmiddelen nog open staan.

3.1.2.1. Vervroegde onderlinge overlegprocedure: voorwaarden

De Nederlandse bevoegde autoriteit is bereid om de andere betrokken bevoegde autoriteit reeds actief te benaderen, ondanks het feit dat de aanslag nog niet onherroepelijk vast staat ("de *vervroegde onderlinge overlegprocedure*"), indien belastingplichtige:

- schriftelijk instemt met het benodigde uitstel aan inspecteur voor het doen van uitspraak op het bezwaarschrift voor de duur van de onderlinge overlegprocedure en een eventueel daarop volgende arbitrageprocedure;
 - het verzoek tot de vervroegde onderlinge overlegprocedure heeft ingediend voordat de inspecteur uitspraak doet op het bezwaarschrift.
- en, ingeval het verzoek is gebaseerd op het EU-arbitrageverdrag:
- akkoord is gegaan met de inhoud van een standaard vaststellingsovereenkomst (zie paragraaf 3.1.2.2).

3.1.2.2. Vervroegde onderlinge overlegprocedure: vaststellingsovereenkomst

Indien het vervroegde overleg tot een voor beide betrokken bevoegde autoriteiten acceptabele oplossing leidt, dan heeft belastingplichtige normaal gesproken de mogelijkheid om de gevonden uitkomst al dan niet te accepteren. Op dat moment kan hij er dus nog voor kiezen om de uitkomst af te wijzen, en bijvoorbeeld te kiezen voor de inzet van nationale rechtsmiddelen. Indien hij de gevonden uitkomst wenst te accepteren, dan zal belastingplichtige worden gevraagd akkoord te gaan met de inhoud van een vaststellingsovereenkomst, waarbij hij verklaart (openstaande) nationale rechtsmiddelen in de betrokken landen niet aan te wenden voor zover het punten betreft waarvoor in het onderling overleg een oplossing is gevonden. Voor andere geschilpunten behoudt hij dus in ieder geval zijn rechtsmiddelen.

Ingeval het verzoek voor een vroegtijdig overleg is gebaseerd op het EU-arbitrageverdrag heeft belastingplichtige de hiervoor beschreven keuzevrijheid in beperktere mate. Belastingplichtige zal reeds eerder, namelijk vóór het opstarten van het overleg tussen de beide bevoegde autoriteiten, gevraagd worden akkoord te gaan met een vaststellingsovereenkomst waarbij hij verklaart dat hij akkoord gaat met het benodigde uitstel voor het doen van uitspraak op het bezwaarschrift voor de duur van de arbitrageprocedure en waarin hij bovendien verklaart ter zake

definitief af te zien van inzet van de (openstaande) nationale rechtsmiddelen indien sprake is van een van de volgende situaties:

- door de bevoegde autoriteiten wordt de uitkomst van een door hen bereikte oplossing die voldoet aan de eisen van het EU-arbitrageverdrag geïmplementeerd;
- een raadgevende commissie wordt ingesteld.

Voordat de bevoegde autoriteiten de door hen bereikte oplossing implementeren zal deze eerst aan belastingplichtige(n) worden voorgelegd. Belastingplichtige krijgt dan een redelijke termijn om zich óf akkoord te verklaren met deze oplossing, óf het verzoek in te trekken. Als het verzoek binnen 6 weken nadat het aanbod is gecommuniceerd niet is ingetrokken, kunnen de bevoegde autoriteiten de uitkomst implementeren. Als belastingplichtige besluit zijn verzoek in te trekken, komt de vaststellingsovereenkomst te vervallen en herleeft voor hem de mogelijkheid om voor de kwestie gebruik te maken van zijn nationale rechtsmiddelen. Uiteraard geldt het bovenstaande alleen voor die elementen van een aanslag waarvoor een verzoek wordt gedaan op het EU-arbitrageverdrag.

3.1.2.3. Vervroegd overleg: andere betrokken bevoegde autoriteit is niet bereid mee te werken

Het is mogelijk dat de andere betrokken bevoegde autoriteit niet bereid is om mee te werken aan het vervroegd opstarten van de onderlinge overlegprocedure, bijvoorbeeld omdat deze autoriteit zich op het standpunt stelt dat het bestaan van internationale dubbele belasting (nog) niet met voldoende zekerheid vaststaat. Indien deze situatie zich voordoet, meldt de Nederlandse bevoegde autoriteit dit onverwijld aan de betrokken belastingplichtige en de inspecteur. De inspecteur zal vervolgens alsnog uitspraak doen op het openstaande bezwaar en belastingplichtige kan dan de nationale rechtsmiddelen die nog openstaan benutten. Uitgangspunt is vervolgens dat de onderlinge overlegprocedure - op aangeven van belastingplichtige - kan worden opgestart nadat de aanslag onherroepelijk vast is komen te staan (regulier overleg). Basis in zo'n geval is het oorspronkelijke verzoek van belastingplichtige.

3.1.3. Specifieke uitzonderingsgevallen

In afwijking van hetgeen hiervoor is opgenomen ten aanzien van het actief opstarten van een vervroegde onderlinge overlegprocedure, is de Nederlandse bevoegde autoriteit in bijzondere situaties bereid om de andere betrokken bevoegde autoriteit - in het kader van een onderlinge overlegprocedure - reeds actief te benaderen, voordat de definitieve aanslag in de andere Staat is vast gesteld en een standpuntbepaling is ontvangen ("*extra vervroegde onderlinge overlegprocedure*"), namelijk indien aannemelijk is dat:

- zich in een andere verdragsluitende Staat - door een actie van de betreffende Staat - heffing in strijd met het verdrag zal (gaan) voordoen, én
- de betreffende verdragsluitende Staat geen reële mogelijkheid kent tot het verlenen van uitstel van betaling, dan wel sprake zal zijn van hoge heffings –en invorderingsrente percentages, én
- belastingplichtige hierdoor in (ernstige) financiële of liquiditeitsproblemen dreigt te raken of er andere dringende redenen zijn waardoor op korte termijn actie noodzakelijk is.

In deze situaties zal Nederland op een actieve wijze bij het andere betrokken land aandringen op een start van het overleg, dan wel het wegnemen van de hiervoor genoemde knelpunten.

Overigens, ook wanneer er geen (extra vervroegde) onderlinge overlegprocedure mogelijk is, bijvoorbeeld omdat (nog) niet aan de verschillende criteria is voldaan, wil dat nog niet zeggen dat er geen bilateraal overleg mogelijk is. Gewezen kan worden op de mogelijkheden van de bilaterale APA, zoals beschreven in het Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M.

Daarnaast is de Nederlandse bevoegde autoriteit in specifieke situaties bereid om een vervroegde overlegprocedure actief op te starten in gevallen waarin de aanslag nog niet onherroepelijk vaststaat, maar de inspecteur wel reeds uitspraak heeft gedaan op het bezwaarschrift ("*vervroegd overleg in bijzondere situaties*"), namelijk indien:

- belastingplichtige aannemelijk maakt dat in het buitenland (door termijn verstrijking) rechten om een onderlinge overlegprocedure op te starten dreigen te worden verspeeld, én
- belastingplichtige een verklaring over kan leggen waarin de Nederlandse gerechtelijke instantie zich akkoord verklaart de gerechtelijke procedure gedurende de loop van de overleg- of arbitrageprocedure op te schorten.

Ook voor de hier genoemde uitzonderingsgevallen geldt dat het mogelijk is dat de andere betrokken bevoegde autoriteit niet bereid is om mee te werken aan het (vervroegd) opstarten van de overlegprocedure. Indien deze situatie zich voordoet zal de Nederlandse bevoegde autoriteit bij de andere betrokken autoriteit binnen haar mogelijkheden aandringen op het (onder redelijke voorwaarden) verlenen van uitstel van betaling met het oog op de (toekomstige) onderlinge overlegprocedure. Bovendien meldt de Nederlandse bevoegde autoriteit dit onverwijld aan de betrokken belastingplichtige en de inspecteur.

4. De beoordeling van het verzoek

4.1. Inzet Nederland

Uitgangspunt is dat Nederlandse bevoegde autoriteit alle door haar ontvangen verzoeken om een onderlinge overlegprocedure in behandeling neemt, tenzij er een of meer concrete redenen zijn waardoor een overleg niet goed mogelijk is. In paragraaf 4.2.1 wordt aangegeven in welke situaties een verzoek van belastingplichtige (nog) niet in behandeling wordt genomen.

Na binnenkomst van een verzoek tot het (vervroegd) opstarten van een onderlinge overlegprocedure beoordeelt de bevoegde autoriteit of het verzoek gegrond is.

4.2. Het beoordelen of een verzoek in behandeling wordt genomen

De bevoegde autoriteit beoordeelt het verzoek na binnenkomst en informeert belastingplichtige binnen een periode van twee maanden over de verdere behandeling van het verzoek. Daarbij zijn de volgende stappen te onderscheiden:

1. *Ontvangstbevestiging en eventueel verzoek om nadere informatie*
Aan belastingplichtige wordt binnen vijf werkdagen nadat het verzoek bij de Nederlandse bevoegde autoriteit is binnengekomen een bevestiging gezonden dat zijn verzoek is ontvangen.

De bevoegde autoriteit beoordeelt of belastingplichtige alle informatie heeft bijgevoegd, die is genoemd onder punt 2.4. Indien nodig zal de bevoegde autoriteit binnen twee maanden na binnenkomst van het verzoek van belastingplichtige nadere informatie opvragen.

2. *Doorgeleiding verzoek naar andere bevoegde autoriteit(en) en de inspecteur*

Na ontvangst van het verzoek draagt de Nederlandse bevoegde autoriteit zorg voor een eerste kennisgeving aan de andere bevoegde autoriteit. Concreet betekent dit dat de Nederlandse bevoegde autoriteit zorgt voor doorgeleiding van de volgende informatie:

- afschrift van het verzoek van belastingplichtige;
- bevestiging dat verzoek binnen de geldende termijn is ingediend.

En, ingeval het verzoek is gestoeld op het EU-arbitrageverdrag:

- mededeling omtrent de Nederlandse visie op de start van de tweejaarstermijn (artikel 7, eerste lid, EU-arbitrageverdrag, zie paragraaf 5.1).

Verder zorgt de Nederlandse bevoegde autoriteit er tevens voor dat de bevoegde inspecteur (eenheid) een afschrift ontvangt van het verzoek van belastingplichtige.

Een en ander gebeurt zo spoedig mogelijk, maar uiterlijk binnen een maand nadat het volledige verzoek door de Nederlandse bevoegde autoriteit is ontvangen.

3. *Al dan niet gegrond verklaren verzoek*

De bevoegde autoriteit beoordeelt het verzoek en informeert belastingplichtige over de verdere behandeling van het verzoek. Dit gebeurt binnen twee maanden nadat het volledige verzoek door de bevoegde autoriteit is ontvangen. In haar reactie verklaart de bevoegde autoriteit het verzoek:

- *Gegrond.* Op basis van de gepresenteerde gegevens, feiten en omstandigheden is de bevoegde autoriteit van mening dat:
 - de kwestie eenzijdig door Nederland kan worden opgelost. Er wordt geen onderlinge overlegprocedure gestart, maar de kwestie wordt in overleg met de competente inspecteur zo spoedig mogelijk verholpen; of
 - zij de kwestie niet unilateraal kan oplossen. De bevoegde autoriteit zal door middel van een onderlinge overlegprocedure met de bevoegde autoriteit van het andere betrokken land of landen trachten een oplossing voor de kwestie te vinden.

- *Ongegrond*. Op basis van de gepresenteerde gegevens, feiten en omstandigheden oordeelt de bevoegde autoriteit dat geen onderlinge overlegprocedure zal worden opgestart. Voor de hieraan ten grondslag liggende redenen wordt verwezen naar de hierna volgende paragraaf (4.2.1).

Het is mogelijk dat de bevoegde autoriteit het verzoek *niet in behandeling* neemt of de *behandeling schorst*. Voor de hieraan ten grondslag liggende redenen wordt verwezen naar paragraaf (4.2.2)

4.2.1. Verzoek niet gegrond: redenen die ten grondslag kunnen liggen aan het (nog) niet opstarten van een onderlinge overlegprocedure door de bevoegde autoriteit.

De bevoegde autoriteit verklaart het verzoek ongegrond indien:

- a. niet aannemelijk is geworden dat sprake is of zal zijn van "dubbele" belasting dan wel dat gehandeld is in strijd met een bepaling van een bilateraal belastingverdrag of het EU-arbitrageverdrag (geen toegang);
- b. het verzoek niet tijdig is ingediend, waardoor niet langer aannemelijk is dat de onderlinge overlegprocedure met de andere verdragspartner(s) nog succesvol kan worden opgestart;

Volledigheidshalve kan worden opgemerkt dat een met een (buitenlandse) belastingdienst overeen gekomen unilaterale APA of compromis de toepassing van een onderlinge overlegprocedure niet in de weg staat.

4.2.2. Verzoek wordt niet in behandeling genomen of geschorst: redenen die hieraan ten grondslag kunnen liggen

De bevoegde autoriteit neemt het verzoek niet in behandeling of schorst de verdere behandeling indien:

- a. de verstrekte gegevens en bescheiden onvoldoende zijn om het verzoek te kunnen beoordelen of de onderlinge overlegprocedure te kunnen voeren en de verzoeker geen gebruik heeft gemaakt van de gelegenheid om de benodigde informatie aan te vullen;
- b. indien uit een gemotiveerde standpuntbepaling van de inspecteur blijkt dat belastingplichtige niet heeft voldaan aan de op haar rustende administratieve verplichtingen, waardoor de bewijslast ten aanzien van de correctie waarop het verzoek ziet bij belastingplichtige is komen te liggen (omkering bewijslast), tenzij belastingplichtige alsnog openheid van zaken verschaft en de heffing in strijd met het verdrag laat blijken;
- c. het verzoek met betrekking tot dezelfde kwestie eerder door belastingplichtige is ingetrokken, en niet aannemelijk is dat sprake is van nieuw gebleken feiten of veranderde omstandigheden.
- d. bij toepassing van het EU-arbitrageverdrag: indien sprake is van een door de rechter opgelegde straf wegens het opzettelijk begaan van een van de in artikel 68, tweede lid, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen genoemde feiten.

Ter verduidelijking: de onder *d* geformuleerde situatie geldt alleen voor het EU-arbitrageverdrag en niet voor de onderlinge overlegprocedure op basis van een bilateraal belastingverdrag. Met de in onderdeel *d* geformuleerde situatie heeft Nederland eenzijdig invulling gegeven aan artikel 8 van het EU-arbitrageverdrag dat een uitzondering mogelijk maakt bij ernstige strafbaarheid^{1) 2)}.

Dit doet niet af aan het feit dat de Nederlandse bevoegde autoriteit van mening is dat strafbare feiten moeten worden aangepakt door toepassing van strafrechtelijke middelen en niet door het in stand laten van dubbele belasting. Het uitgangspunt van de Nederlandse bevoegde autoriteit is dan ook dat de aanwezigheid van een strafbaar feit in beginsel geen beletsel mag vormen om een verzoek tot een overleg- of arbitrageprocedure in behandeling te nemen of een eenmaal opgestarte onderlinge overlegprocedure verder te vervolgen.

.....

- 1) Neergelegd in een eenzijdige verklaring van Nederland ten tijde van de totstandkoming van het EU-arbitrageverdrag.
- 2) Hoewel toegang tot het EU-arbitrageverdrag in deze situatie dus niet goed mogelijk is, is Nederland - na een daartoe strekkend verzoek van belastingplichtige - bereid wel een onderlinge overlegprocedure op te starten onder het van toepassing zijnde bilaterale belastingverdrag.

5. De loop van de onderlinge overlegprocedure

5.1. Termijn waarbinnen een onderlinge overlegprocedure wordt afgewikkeld

De Nederlandse bevoegde autoriteit streeft naar afronding van de onderlinge overlegprocedures binnen een termijn van twee jaar. Deze tweejaarstermijn sluit aan bij de in het EU-arbitrageverdrag genoemde termijn waarbinnen de dubbele belasting dient te worden weggenomen; lukt dat niet, dan volgt automatisch de arbitrageprocedure. Bij het gegrond verklaren van een verzoek (zie onderdeel 3 van paragraaf 4.2) zal de belastingplichtige worden geïnformeerd over het aanvangstijdstip van deze tweejaarstermijn.

De termijn van twee jaar begint in beginsel te lopen vanaf het moment dat door een in Nederland wonende belastingplichtige het volledige verzoek (zie voor de vereiste informatie paragraaf 2.5) is voorgelegd aan de Nederlandse bevoegde autoriteit en de betreffende aanslag onherroepelijk vaststaat. Indien is voldaan aan de voorwaarden voor vervroegd overleg (zie paragraaf 3.1.2.1) start de tweejaarstermijn in beginsel reeds eerder, namelijk op het moment waarop de definitieve aanslag is opgelegd, dan wel, als dat later is, het moment dat het volledige verzoek is ontvangen.

Hoewel de termijn van twee jaar internationaal gezien wordt als een aanvaardbare termijn voor het voeren van onderling overleg, is de uiteindelijke realisatie van deze doelstelling uiteraard mede afhankelijk van de medewerking van de betrokken andere bevoegde autoriteit¹⁾.

.....

- 1) In dit verband is ook van belang of belastingplichtige ervoor heeft gekozen om in het buitenland voor de betreffende kwestie (tegelijktijd) rechtsmiddelen aan te wenden.

Om te bevorderen dat de onderlinge overlegprocedures zo snel en efficiënt mogelijk worden gevoerd, streeft Nederland ernaar om met verdragslanden

werkafspraken te maken met betrekking tot de procedurele invulling van het onderlinge overleg. Een dergelijke werkafpraak heeft de Nederlandse bevoegde autoriteit in 2003 gesloten met de Amerikaanse bevoegde autoriteit ¹⁾ en in 2006 met de Franse bevoegde autoriteit ²⁾. Uiteraard zal de Nederlandse bevoegde autoriteit zich inspannen om de afhandeling van de zaak zoveel mogelijk te bespoedigen.

.....

- 1) Zie http://www.minfin.nl/nl/actueel/kamerstukken_en_besluiten,2003/08/onderlinge_overlegprocedures_verenigde_staten_en_nederland.html.
- 2) Zie <http://www.minfin.nl/nl/actueel/nieuwsberichten,2006/07/Onderlinge-overlegprocedure-met-Frankrijk.html>.

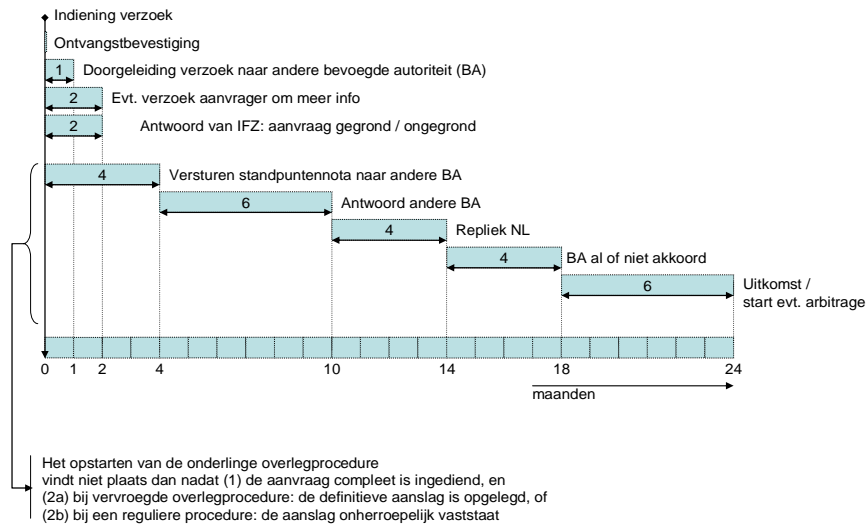
5.2. De door de Nederlandse bevoegde autoriteiten te volgen procedure binnen de twee jaarstermijn

De onderlinge overlegprocedure kent geen vast verloop, al zijn er wel vaste elementen in te ontdekken en is voor verrekenprijskwesties een aantal stappen en termijnen omschreven in de Gedragscode bij het EU-arbitrageverdrag. Verdere aanknopingspunten worden gevonden in de online handleiding van de OESO inzake een effectieve toepassing van onderlinge overlegprocedures ("Manual on Effective Mutual Agreement Procedures"; MEMAP). De handleiding kan op de OESO-website worden gevonden onder de rubriek "Dispute Resolution" (te benaderen via "*By Topic*" / "*Taxation*") of door op de volgende link te klikken: <http://www.oecd.org/ctp/memap>.

Hoewel Nederland streeft naar een zo uniform mogelijk verloop van de onderlinge overlegprocedure, zullen er in de regel verschillen optreden in de snelheid waarmee de hele procedure wordt doorlopen, en - meer in het bijzonder - de verschillende onderdelen waaruit de procedure bestaat. Zo geldt voor verrekenprijskwesties dat het verloop van een onderlinge overlegprocedure mede afhankelijk is van de vraag welke Staat de correctie heeft aangebracht. Op onderdelen gelden afwijkingen wanneer niet Nederland, maar een andere verdragsluitende Staat een correctie heeft aangebracht. Deze verschillen worden benoemd in paragraaf 5.6.

Vanzelfsprekend zijn er nog meer omstandigheden die er voor zorgen dat het verloop van de onderling overlegprocedure zich lastig in een van tevoren vastgesteld tijdschema laat vangen. Belastingplichtige zal tussentijds worden geïnformeerd over de stand van zaken van de onderlinge overlegprocedure.

Een indicatief tijdschema van het verloop van de onderlinge overlegprocedure vanuit Nederlands perspectief is onderstaand opgenomen. De verschillende stappen worden hierna toegelicht.



5.3. indicatief verloop van de onderlinge overlegprocedure

Indien de Nederlandse bevoegde autoriteit op basis van de gepresenteerde gegevens, feiten en omstandigheden van mening is dat het verzoek gegrond is en dat zij de kwestie niet unilateraal kan oplossen, zal zij door middel van een onderlinge overlegprocedure met de bevoegde autoriteit van het andere betrokken land (of landen) trachten een oplossing voor de kwestie te vinden. De onderlinge overlegprocedure wordt actief opgestart (de andere bevoegde autoriteit wordt benaderd) op het moment dat ook de eerdergenoemde tweejaarstermijn (zie paragraaf 5.1) ingaat.

5.4. Toezenden standpuntnota door Nederlandse bevoegde autoriteit

De Nederlandse bevoegde autoriteit informeert vervolgens zo spoedig mogelijk, maar uiterlijk binnen vier maanden na de ingangsdatum van de tweejaarstermijn ¹⁾, de bevoegde autoriteiten van de andere betrokken landen over de aangelegenheid in de vorm van een standpuntennota (*position paper*) met de volgende inhoud:

- inhoudelijke beoordeling door de Nederlandse bevoegde autoriteit met betrekking tot de vraag in hoeverre sprake is van heffing niet overeenstemming met bepalingen van een verdrag;
- voorgestelde oplossing of oplossingsrichting;
- overige van belang zijnde onderliggende stukken.

1) Met andere woorden: uiterlijk vier maanden nadat de definitieve aanslag is vast gesteld én het volledige verzoek van belastingplichtige (door de andere bevoegde autoriteit) is ontvangen.

De onderlinge overlegprocedure is een interstatelijke aangelegenheid die door de betreffende bevoegde autoriteiten wordt afgewikkeld. Bij de uitwisseling van standpunten tussen de bevoegde autoriteiten is belastingplichtige dan ook niet direct betrokken, en dit brengt ook met zich dat aan belastingplichtige geen afschriften worden verstrekt van

correspondentie tussen de betrokken bevoegde autoriteiten. De uitwisseling en vertrouwelijkheid van gegevens wordt verder toegelicht in paragraaf 8.3.

5.5. Antwoord andere bevoegde autoriteit: instemming of antwoord standpuntnota

De andere bevoegde autoriteit kan na de ontvangst van de standpuntnota in principe op twee manieren reageren. Zij stemt inhoudelijk in met de voorgestelde oplossing, en laat dat aan de Nederlandse bevoegde autoriteit weten. Of zij stemt niet in, en antwoordt in de vorm van een zogenoemde antwoord standpuntnota, een inhoudelijke reactie op hetgeen door Nederland in de standpuntnota naar voren is gebracht. Binnen het EU-arbitrageverdrag geldt voor beide situaties een reactietermijn van uiterlijk zes maanden.

5.6. Indicatief verloop van de onderlinge overlegprocedure ingeval andere verdragsluitende Staat correctie heeft aangebracht

Wanneer een *andere* verdragsluitende Staat een correctie heeft aangebracht, verlopen de in paragraaf 5.4 en 5.5 beschreven stappen precies omgekeerd. Nadat de Nederlandse bevoegde autoriteit het verzoek aan de andere bevoegde autoriteit heeft doorgeleid (conform paragraaf 4.2), beoordeelt deze de zaak en informeert zij de Nederlandse bevoegde autoriteit over de aangelegenheid in de regel in de vorm van een standpuntnota (*position paper*). Wanneer het verzoek is gestoeld op het EU-arbitrageverdrag, geeft zij tevens een mededeling over de start van de tweejaarstermijn (artikel 7, eerste lid, EU-arbitrageverdrag). Binnen het EU-arbitrageverdrag geldt hiervoor een termijn van uiterlijk vier maanden na de ingangsdatum van de tweejaarstermijn ¹⁾.

1) Met andere woorden: uiterlijk vier maanden nadat de definitieve aanslag is vast gesteld én het volledige verzoek van belastingplichtige (door de andere bevoegde autoriteit) is ontvangen.

Na de ontvangst van de standpuntnota kan de Nederlandse bevoegde autoriteit in principe op twee manieren reageren. Zij stemt inhoudelijk in met de voorgestelde oplossing, en laat dat de andere bevoegde autoriteit weten. Of zij stemt niet in, en antwoordt in de vorm van een antwoord standpuntnota, een inhoudelijke reactie op hetgeen in de standpuntnota naar voren is gebracht.

De antwoord standpuntnota gaat vergezeld van de volgende informatie:

- een voorstel tot een tijdsplan waarbinnen de onderling overlegprocedure wordt afgewikkeld;
- een voorstel tot een bijeenkomst van de bevoegde autoriteiten.

Binnen het EU-arbitrageverdrag geldt voor beide situaties een reactietermijn van uiterlijk zes maanden. Deze termijn gaat in op het tijdstip waarop de standpuntnota van de andere bevoegde autoriteit is ontvangen.

5.7. Indien de bevoegde autoriteiten van mening (blijven) verschillen: nieuwe schriftelijke rondes, en eventueel bijeenkomst van bevoegde autoriteiten

Indien de bevoegde autoriteiten van mening (blijven) verschillen over de vraag of sprake is (of kan zijn) van dubbele belasting, of indien de betrokken bevoegde autoriteiten niet gezamenlijk met de voorgestelde oplossing instemmen, kunnen nieuwe schriftelijke rondes plaatsvinden om tot een oplossing te komen. Wordt hierbij onvoldoende voortgang geboekt, dan zal de Nederlandse bevoegde autoriteit ook versterkt inzetten op andere mogelijkheden zoals e-mail, telefoon, gemeenschappelijke bijeenkomsten, et cetera om de afhandeling van de zaak te bespoedigen.

In voorkomende gevallen kan belastingplichtige worden gevraagd aanvullende informatie te verstrekken.

5.8. Rol belastingplichtige

Hoewel de onderlinge overlegprocedure een aangelegenheid is van overheid tot overheid waarbij belastingplichtige in die zin niet direct is betrokken (zie paragraaf 5.4), is het uitgangspunt van de Nederlandse bevoegde autoriteit om belastingplichtige gedurende de gehele procedure zo goed mogelijk en zo volledig mogelijk te informeren. Daarbij is het streven om zoveel mogelijk rekening te houden met de door belastingplichtige gegeven visie op de situatie. Zoals opgemerkt in paragraaf 2.5 is deze inbreng van belastingplichtige facultatief en kan deze zowel mondeling als schriftelijk plaats vinden. Voorts zal de Nederlandse bevoegde autoriteit zich inspannen om belastingplichtige zo snel mogelijk te informeren over onverwachte wijzigingen in het verloop van de procedure.

6. Uitkomst en implementatie van de onderlinge overlegprocedure

Over de uitkomst van de onderlinge overlegprocedure wordt belastingplichtige zo spoedig mogelijk schriftelijk geïnformeerd.

Als de onderlinge overlegprocedure heeft geleid tot overeenstemming tussen de betrokken bevoegde autoriteiten, dan heeft een belastingplichtige in beginsel de mogelijkheid om de uitkomst geheel te accepteren of geheel af te wijzen. Belastingplichtige laat dit schriftelijk weten aan de bevoegde autoriteit bij wie hij het verzoek om de onderlinge overlegprocedure heeft gedaan.

Ingeval belastingplichtige de uitkomst wenst af te wijzen, kan belastingplichtige er voor kiezen om een eventueel nog openstaande gerechtelijke procedure te benutten ¹⁾. Dit laatste zal zich uitsluitend kunnen voordoen ingeval sprake was van een vervroegde onderlinge overlegprocedure.

.....

1) Zie paragraaf 3.1.2.2 voor de mogelijkheid om nationale rechtsmiddelen in te zetten wanneer het gaat om geschilpunten die met de in de overlegprocedure voorgelegde kwestie geen verband houden.

Opmerking verdient dat de mogelijkheid om de uitkomst af te wijzen ontbreekt ingeval belastingplichtige zijn verzoek heeft gebaseerd op het EU-arbitrageverdrag en de uitkomst volgt na het instellen van een raadgevende commissie. De oplossing waarover de bevoegde autoriteiten overeenstemming hebben bereikt is in dat geval bindend voor zowel de betrokken bevoegde autoriteiten als voor belastingplichtige. Belastingplichtige zal worden verzocht de ontvangst van de uitkomst schriftelijk te bevestigen, dit is een formaliteit die plaatsvindt met het oog op de verdere interne afhandeling van de procedure binnen bepaalde belastingadministraties in de EU.

6.1. Implementatie uitkomst; ambtshalve vermindering

Het komt regelmatig voor dat op het moment dat door een andere Staat een correctie wordt aangebracht de corresponderende aanslagen in Nederland al onherroepelijk vaststaan. In dat geval zal, indien daartoe aanleiding bestaat, het aanbrengen van een corresponderende correctie geschieden door een ambtshalve vermindering van de aanslag. Het Besluit inzake ambtshalve verminderingen van definitief vaststaande aanslagen (Besluit van 25 maart 1991, nr. DB89/735) gaat uit van een termijn van vijf jaar (verlengd met het verleende uitstel) waar binnen een verzoek om ambtshalve vermindering kan worden gehonoreerd. Bij de onderlinge overlegprocedure blijkt in sommige gevallen de termijn van vijf jaar te kort, ondanks het feit dat wel voldaan wordt aan de termijnen die in het betreffende Verdrag ter voorkoming van dubbele belasting of het Arbitrageverdrag zijn gesteld voor de indiening van het verzoek. Voor die gevallen sta ik voor zover nodig toe dat de termijn van vijf jaar wordt verlengd.

7. Indien geen overeenstemming, wat dan?

Hoewel deze situatie zich in de praktijk niet vaak zal voordoen, is het mogelijk dat de betrokken bevoegde autoriteiten niet tot overeenstemming kunnen komen en geen oplossing wordt gevonden voor de dubbele belastingheffing (heffing in strijd met het verdrag) waarmee een belastingplichtige wordt geconfronteerd.

In die gevallen kan belastingplichtige er uiteraard voor kiezen om een eventueel (in het geval van een vervroegde onderlinge overlegprocedure) nog openstaande gerechtelijke procedure te benutten. De nationale rechtsmiddelen bieden evenwel geen garantie dat de heffing in strijd met het verdrag wordt weggenomen, aangezien slechts twee van de drie belanghebbende partijen bij een dergelijk proces betrokken zijn. Als de inspecteur geheel of gedeeltelijk in het gelijk wordt gesteld blijft sprake van dubbele belasting.

Daarnaast bestaat in een aantal gevallen ook de mogelijkheid van de toepassing van arbitrage als de onderlinge overlegprocedure niet tot een oplossing heeft geleid.

7.1. Arbitrage onder bilaterale belastingverdragen

Een beperkt aantal Nederlandse belastingverdragen voorziet in de mogelijkheid van arbitrage. Het gebruik maken van de mogelijkheid van arbitrage geschiedt op basis van vrijwilligheid van de bevoegde autoriteiten. Dat is anders onder het EU-arbitrageverdrag (zie hieronder). Als wordt overgegaan tot arbitrage, dan is de uitspraak van een arbitragecommissie in bijna alle gevallen bindend voor zowel de beide bevoegde autoriteiten als voor de betrokken belastingplichtige(n).

Thans is in de volgende Nederlandse belastingverdragen een arbitragebepaling opgenomen:

Albanië, Armenië, Canada, Egypte, Estland, Georgië, IJsland, Kazakstan, Koeweit, Kroatië, Letland, Litouwen, Macedonië, Moldavië, Oeganda, Oekraïne, Oezbekistan, Polen, Rusland, Slovenië, Venezuela en de Verenigde Staten van Amerika.

De overeengekomen bepalingen regelen dat beide bevoegde autoriteiten akkoord moeten gaan met de inzet van arbitrage. De in 2007 geaccordeerde arbitragebepaling voor het OESO-modelverdrag leidt tot verplichte arbitrage als er door de bevoegde autoriteiten niet tot een oplossing wordt gekomen. In paragraaf 1.2.2 is aangegeven dat Nederland ernaar streeft om een dergelijke verplichte arbitragebepaling in alle nieuwe en gesloten belastingverdragen op te nemen.

7.2. Arbitrage onder het EU-arbitrageverdrag

Het EU-arbitrageverdrag voorziet in een verplichte arbitrageprocedure, ingeval de bevoegde autoriteiten in het kader van een onderlinge overlegprocedure niet binnen de tweejaarstermijn tot overeenstemming kunnen komen. De betrokken verdragsluitende Staten (EU-lidstaten) zijn dan gehouden tot het instellen van een raadgevende commissie. De verdragsluitende Staten hebben zich verplicht het advies van deze raadgevende commissie te volgen wanneer zij er niet in slagen de dubbele belasting op te heffen die het gevolg is van een winstcorrectie door één van hen.

De raadgevende commissie brengt binnen zes maanden nadat zij hierom wordt verzocht haar advies uit. De betrokken bevoegde autoriteiten moeten in elk geval binnen zes maanden na het advies van de raadgevende commissie maatregelen nemen die de dubbele belasting wegnemen. Deze beslissing kan in beginsel afwijken van het advies van de raadgevende commissie, maar moet te allen tijde de dubbele belasting opheffen. Komen de bevoegde autoriteiten niet tot overeenstemming, dan is het advies van de raadgevende commissie bindend voor alle partijen.

8. Verdere gevolgen van in behandeling nemen van een verzoek tot het opstarten van een onderlinge overlegprocedure

8.1. Uitstel van betaling van belasting

Voor gevallen waarin Nederland het land is dat de dubbele belastingheffing veroorzaakt (bijvoorbeeld door het aanbrengen van een correctie in de door een belastingplichtige aangegeven inkomsten), zal op verzoek van belastingplichtige door de ontvanger uitstel van betaling worden verleend voor het deel van de verschuldigde belasting dat verband houdt met de dubbele belastingheffing. Opgemerkt wordt dat bij een verzoek om een vervroegde onderlinge overlegprocedure door de ontvanger automatisch uitstel wordt verleend.

Uitstel van betaling zal in beginsel worden verleend tot het tijdstip waarop de nationale en internationale procedures voor de oplossing van het geschil zijn afgerond. Voor het in dit verband te voeren uitstelbeleid zal aansluiting worden gezocht bij het beleid dat geldt bij bezwaar tegen de belastingaanslag (artikel 25.2, Leidraad Invordering 2008). Dit betekent dat zich bij de betrokken belastingplichtige, afgezien van verschuldigde heffings- en invorderingsrente (zie paragraaf 8.2), geen andere vormen van rentederving zullen voordoen. Hiermede wordt een oplossing geboden voor zowel rente- als liquiditeitsproblemen die zich als gevolg van het voeren van overleg- en arbitrageprocedures kunnen voordoen. Overigens kan in bijzondere gevallen ook uitstel worden verleend als de andere staat corrigeert. Zie hiervoor het eerder genoemde artikel 25.2.

8.2. Heffings- en invorderingsrente; Boetes

Naast de daadwerkelijke aanpassing of correctie die in de overleg- of arbitrageprocedure wordt besproken, kunnen ook afwijkingen in de nationale regelingen inzake de heffings- en invorderingsrente van de betrokken Staten, leiden tot een onevenredig toename van de rentelast gedurende de onderlinge overlegprocedure. In sommige gevallen kan de rente het bedrag van de belasting zelfs overschrijden. Daarom is in artikel 30k Algemene wet inzake rijksbelastingen en artikel 31a Invorderingswet 1990 de mogelijkheid geboden op punten af te wijken van de nationale regeling in het kader van een onderlinge overlegprocedure. De Nederlandse bevoegde autoriteit zal bij het voeren van de overleg- en arbitrageprocedures er naar streven om de heffings- en invorderingsrente die in de ene Staat in rekening wordt gebracht en in de andere Staat wordt vergoed te laten aansluiten ¹⁾. Zo is bijvoorbeeld met Frankrijk een protocol gesloten waarin een en ander nader is uitgewerkt ²⁾.

1) Zie in dit verband bijvoorbeeld ook onderdeel 27 van het Protocol bij het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag.

2) Zie <http://www.minfin.nl/nl/actueel/nieuwsberichten,2006/07/Onderlinge-overlegprocedure-met-Frankrijk.html>.

Indien er een onderlinge overlegprocedure wordt gevoerd waarbij ook de opgelegde boete ter discussie staat, geldt ook daarvoor het beleid ex artikel 25.2.4 juncto artikel 25.2.3 Leidraad Invordering 2008.

8.3. Uitwisseling en vertrouwelijkheid van gegevens

In het kader van een procedure voor onderling overleg zal door de Nederlandse bevoegde autoriteit een beschrijving van de bijzonderheden van een situatie van internationale dubbele belastingheffing moeten worden verstrekt aan de andere betrokken bevoegde autoriteit. Strikt genomen kan de terbeschikkingstelling van een dergelijke beschrijving aan een andere bevoegde autoriteit worden aangemerkt als een uitwisseling van inlichtingen als bedoeld in de Wet op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen (hierna: de WIB). Waar de onderlinge overlegprocedure tussen de Nederlandse en de andere betrokken bevoegde autoriteit plaatsvindt op uitdrukkelijk verzoek van een belastingplichtige, kan de verstrekking van gegevens in dat kader door de Nederlandse bevoegde autoriteit aan de andere betrokken bevoegde autoriteit in beginsel worden geacht steeds te geschieden met medeweten en instemming van de betrokken belastingplichtige. Het verzenden van een kennisgeving als bedoeld in artikel 5, tweede lid, en artikel 7, tweede lid, van de WIB hoeft in deze gevallen niet plaats te vinden.

De vertrouwelijkheid van gegevens, die bij een onderlinge overlegprocedure worden gebruikt en/of in dat kader worden uitgewisseld tussen de bevoegde autoriteiten en eventueel ter beschikking worden gesteld van een arbitrage of raadgevende commissie, is overigens gewaarborgd door artikel 67 van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en door de daarop betrekking hebbende bepalingen in de afzonderlijke belastingverdragen. De vertrouwelijkheid van gegevens is van belang, niet in de laatste plaats omdat onthulling van gevoelige of vertrouwelijke informatie zoals een handelsgeheim de concurrentiepositie van een belastingplichtige ernstige schade zou kunnen toebrengen. Vanuit deze gedachte worden alle maatregelen getroffen om dergelijke informatie te beschermen.

8.4. Rechtsgevolgen en precedentwerking

Een onderlinge overlegprocedure tussen bevoegde autoriteiten betreft in de regel een eenmalige waardering van (een samenstel van) feiten en omstandigheden in bepaalde jaren in het licht van de rechtsregels die op dat moment gelden. Dat betekent dat de uitkomst van een onderlinge overleg en/of arbitrageprocedure alleen voor dat ene bijzondere geval en alleen voor dat tijdvak geldt, waarvoor de desbetreffende procedure voor onderling overleg en/of arbitrage is gevolgd.

Als de onderlinge overlegprocedure (en/of arbitrage) betrekking heeft op verrekenprijscorrecties tussen verbonden ondernemingen, dan bestaat onder omstandigheden de mogelijkheid om aansluitend op de uitkomst van een onderlinge overlegprocedure een (bilaterale of multilaterale) APA te sluiten die ziet op de jaren die volgen op de jaren waarop de overlegprocedure betrekking had.

Indien blijkt dat een (groot) aantal gevallen met eenzelfde problematiek wordt geconfronteerd, kunnen de bevoegde autoriteiten van de betrokken

Staten besluiten daarover een gezamenlijk standpunt te formuleren en te publiceren. Als een dergelijke publicatie heeft plaatsgevonden, dan kunnen belastingplichtigen die in een vergelijkbare situatie verkeren een beroep doen op de in de publicatie beschreven standpuntbepaling^{1) 2)}.

.....

- 1) Als voorbeeld hiervan kan worden gewezen op de gezamenlijke regeling die tussen de Nederlandse en Duitse bevoegde autoriteiten is overeengekomen inzake de winsttoerekening aan in Duitsland gelegen vaste inrichtingen van Nederlandse bloemenhandelaren. Deze regeling (IFZ 2002/715M) is gepubliceerd in de Staatscourant van 27 september 2002, nr. 186.
- 2) In een aantal gevallen biedt ook het belastingverdrag zelf de mogelijkheid om een voor een bepaalde situatie bereikte oplossing ook in andere, gelijke gevallen bindend te laten zijn. Gewezen kan bijvoorbeeld worden op onderdeel 3 van het Protocol bij het Belgisch-Nederlandse belastingverdrag.

9. Relatie met andere procedures (unilaterale danwel multilaterale APA, corresponderende correctie buiten MAP om)

Wanneer er nog geen (extra vervroegde of vervroegde) onderlinge overlegprocedure mogelijk is, bijvoorbeeld omdat de aanslag (nog) niet definitief vast staat of (nog) niet aan een van de andere criteria is voldaan, wil dat nog niet zeggen dat er geen bilateraal overleg mogelijk is, of dat er unilateraal geen duidelijkheid kan worden verschaft over de Nederlandse positie.

Gewezen kan worden op de mogelijkheden om via de inspecteur goedkeuring vooraf te krijgen over de vaststelling van verrekenprijzen in internationaal verband. Het betreft dan de mogelijkheid van de unilaterale danwel bi- of multilaterale Advance Pricing Agreement (APA) zoals beschreven in het Besluit van 11 augustus 2004, nr. IFZ2004/124M. Een APA geeft zekerheid vooraf over de vraag wat voor een specifieke transactie een arm's-lengthvergoeding is. Bij een dergelijke APA is het ook mogelijk om te verzoeken om terugwerkende kracht naar jaren die al verlopen zijn. Daarmee geeft een APA ook de mogelijkheid aan belastingplichtigen om snel en doelgericht te reageren op controles of (voorgenomen) correcties door Nederland of andere landen die bij de betreffende transactie betrokken zijn. Aan verzoeken om APA's zijn andere vereisten en procedures verbonden dan aan verzoeken om overlegprocedures. Voor deze vereisten wordt verwezen naar het hiervoor genoemde besluit.

Daarnaast kan gewezen worden op de situatie waarin door een andere Staat een verrekenprijscorrectie is aangebracht. Ook in die situatie kan belastingplichtige via de inspecteur duidelijkheid krijgen over het aanbrengen van een corresponderende correctie in de Nederlandse aanslag. Hiervoor wordt verwezen naar paragraaf 2.4.1.

10. Inwerkingtreding

Dit besluit treedt in werking met ingang van de tweede dag na de dagtekening van de *Staatscourant* waarin het wordt geplaatst en werkt terug tot en met de dagtekening van dit besluit.

11. Intrekking oude besluiten

Dit besluit vervangt het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 13 oktober 1997, nr. IFZ97/1113M, en de onderdelen 3.1 tot en met 3.1.8 (onderlinge overlegprocedures) van het Besluit van de staatssecretaris van Financiën van 30 maart 2001, nr. IFZ 2001/295.

Dit besluit zal in de *Staatscourant* worden geplaatst.

Den Haag, 29 september 2008.

De staatssecretaris van Financiën,
J.C. de Jager