

13. De OESO-statistieken inzake onderlinge overlegprocedures, tekenen van vooruitgang

MR. M.I.E. VAN HERKSEN EN DR. C.S.J. JIE-A-JOEN

Op 22 november 2021 publiceerde de OESO de jaarlijkse statistieken aangaande de uitkomst van onderlinge overlegprocedures die in 2020 zijn aangegaan c.q. afgerond.¹ In 2015 werd door de OESO het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) Actieplan ingevoerd, met vijftien actiepunten waaronder één in het bijzonder diende ter verbetering van geschillenbeslechting en de onderlinge overlegprocedure: OESO BEPS Actie 14. De recente statistieken reflecteren derhalve inmiddels vijf jaar ervaring met de destijds voorgestelde en ingevoerde verbeteringen van geschillenbeslechting. Hierna bespreken we de meest recente statistieken met de nadruk op de ontwikkelingen in Nederland. We sluiten af met een aantal aanbevelingen.

1. Achtergrond

Sinds 2006 verzamelt en publiceert de OESO statistieken aangaande de uitkomst van onderlinge overlegprocedures van de OESO-lidstaten die in het voorgaande jaar zijn aangegaan c.q. afgerond. Hiervoor werd in het begin geen uniforme rapportage methodiek gebruikt. Elk land rapporteerde met gebruik van een zelfgekozen methode. De rapportage maakte duidelijk dat er bij vele landen een jaarlijkse toename in onderlinge overlegprocedures was en dat de doorlooptijd van de verzoeken langzaam opliep maar meer betrouwbare informatie was er niet te herleiden van de verstreckte gegevens omdat ze niet vergelijkbaar waren.

Het OESO BEPS Actieplan waarvan de definitieve rapporten op 5 oktober 2015 werden gepubliceerd, diende om belastinggrondslagerosie en winstverschuiving in te perken. Ten tijde van het opstellen van deze nieuwe antimisbruikregels en meer gedetailleerde verrekenprijnsrichtlijnen² was reeds voorzien dat implementatie daarvan zou leiden tot een forse toename aan discussies en controversie, wat weer tot een toename aan verzoeken om geschillenbeslechting zou leiden. Ten tijde van het OESO BEPS Actieplan werd door het bedrijfsleven met klem gewezen op de ervaring in de praktijk dat de onderlinge overlegprocedure voorzien in art. 25 OESO-Modelverdrag werd ervaren als te vrijblijvend en discretionair om soelaas te bieden voor deze verwachte toename aan geschillen. Om te functioneren

als valide middel voor fiscale geschillenbeslechting werd het noodzakelijk geacht dat het artikel meer effectief zou functioneren. BEPS Actie 14 ('Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective')³ diende in het bijzonder om dat te bewerkstelligen. Via een proces waarin publiekelijk om commentaar gevraagd werd door de OESO⁴ leidde BEPS Actie 14 onder meer tot het invoeren van een verplichte minimumstandaard voor geschillenbeslechting met daarnaast een uitvaardiging van twaalf optimale werkwijzen (zogenoemde 'Best Practices').

Onder de minimumstandaard werd van participerende landen onder meer vereist om:

1. het eerste tot en met derde lid van art. 25 OESO-Modelverdrag op te nemen in hun belastingverdragen;
2. ook onderlinge overlegprocedure-verzoeken te accepteren die voorkoming van dubbele belasting betreffen die niet expliciet in het OESO-Modelverdrag voorzien zijn;
3. verrekenprijnskwesties die leiden tot economische dubbele belasting te laten kwalificeren voor geschillenbeslechting via een onderlinge overlegprocedure;
4. een te goeder trouw toepassing van art. 25 OESO-Modelverdrag. Dit houdt onder meer in:
 - a. dat landen niet unilateraal kunnen afzien van een onderlinge overlegprocedure op basis van verondersteld misbruik door een belastingplichtige, maar dat zulke uitzonderingen expliciet in het verdrag vermeld dienen te worden om er een beroep op te kunnen doen;

1 Zie <https://www.oecd.org/tax/new-mutual-agreement-procedure-statistics-on-the-resolution-of-international-tax-disputes-released-on-oecd-tax-certainty-day.htm>.

2 Volgens de staatssecretaris van Financiën zijn verbeterde afspraken overeengekomen in het kader van de OESO Transfer Pricing Guidelines (zie brief van de staatssecretaris van Financiën van 5 oktober 2015 betreffende 'Appreciatie uitkomst BEPS-project en vooruitblik Nederlands fiscaal vestigingsklimaat' (IZV/2015/657 M)).

3 <https://www.oecd.org/tax/beeps/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report-9789264241633-en.htm>.

4 OECD Discussion Draft: Making Disputes Resolution Mechanisms More Effective, 18 december 2014.

- b. dat een inspanning wordt verricht om onderlinge overlegprocedures binnen 24 maanden af te ronden;
- c. dat de effectiviteit van onderlinge overlegprocedures verbeterd wordt door aansluiting bij het geschillenbeslechtsforum van het ‘Forum on Tax Administrations’ (FTA MAP Forum);
- d. dat er tijdig en volledig gerapporteerd wordt over statistieken aangaande de geschillenbeslechting van een land op grond van een overeengekomen rapportageraamwerk;
- e. dat de implementatie van de minimumstandaard en toepassing daarvan gecontroleerd kunnen worden; en
- f. dat expliciet vermeld of toegelicht wordt of een land arbitrage toestaat voor geschillenbeslechting middels de onderlinge overlegprocedure.

De optimale werkwijzen die aangeraden werden betreffen onder andere de volgende:

1. landen dienen het tweede lid van art. 9 (aangaande geïsoleerde ondernemingen) OESO-Modelverdrag op te nemen in hun belastingverdragen, wat nodig is om corresponderende correcties uit te kunnen voeren;
2. een verduidelijking dat overeenkomsten aangaande ter beëindiging van boekenonderzoeken geen belemmering mogen vormen voor het opstarten van een onderlinge overlegprocedure ter voorkoming van dubbele belasting;
3. landen dienen regels en een toelichting te publiceren met betrekking tot hoe de onderlinge overlegprocedure werkt, en dit te doen op een dusdanige wijze dat belastingplichtigen toegang hebben tot deze informatie;
4. landen dienen zorg te dragen dat het innen van belastingsschulden opgeschort wordt zolang een zaak aanhangig is voor onderling overleg en dat dan op zijn minst in geval van lokale administratieve procedures;
5. een geschillenbeslechting via de onderlinge overlegprocedure dient beschikbaar te zijn voor een belastingplichtige onafhankelijk van de vraag of er ook juridische of administratieve remedies beschikbaar zijn onder nationaal recht;
6. landen dienen in samenhang met de regelgeving over geschillenbeslechting middels de onderlinge overlegprocedure duidelijk te maken of en in hoeverre de bevoegde autoriteit gebonden is aan een uitspraak van de nationale rechter in geval van een onderlinge overlegprocedure; en
7. de regels aangaande onderlinge overlegprocedures dienen richtlijnen te bevatten met betrekking tot hoe om te gaan met invorderingsrente en boeten.

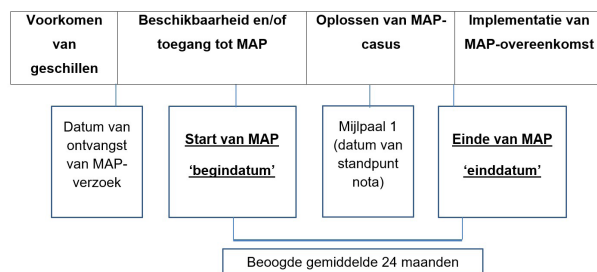
Overigens is het aanbieden van bindende arbitrage geen onderdeel van de minimumstandaard die onder OESO BEPS Actie 14 ingevoerd is voor de aan het OESO BEPS Actieplan deelnemende staten. Daar is in het commentaar op het verzoek van de OESO om publieke discussie en bijdragen van december 2014 overigens wel herhaaldelijk om gevraagd, maar bleek niet genoeg draagkracht voor te zijn.

Om te voldoen aan de minimumstandaardvereiste dat er tijdig en volledig gerapporteerd wordt over statistieken aangaande de geschillenbeslechting van een land, en om te beoordelen of er daadwerkelijk verbeteringen waar te nemen zijn in de behandeling van onderlinge overlegprocedures zijn er door de OESO protocollen opgesteld om de jaarlijkse MAP (i.e. Mutual Agreement Procedure)⁵ statistieken te stroomlijnen, zodat er beter vergeleken kan worden of en in hoeverre er gebruikgemaakt wordt van de onderlinge overlegprocedure voor geschillenbeslechting en om te monitoren of er ook daadwerkelijk een verbetering is van de in de praktijk toegepaste procedures.

Op 22 november 2021 werden de OESO-statistieken aangaande onderlinge overlegprocedures van 2020 gepubliceerd. Er zijn ten opzichte van deze statistieken inmiddels vijf jaar verlopen sinds OESO BEPS Actie 14 werd geïmplementeerd en dit lijkt dan ook een geschikt moment om de balans op te maken over het functioneren van onderlinge overlegprocedures, mede omdat gedurende deze periode (vanaf het jaar 2016) wel gebruikgemaakt is van een uniforme rapportagemethodiek.

2. De OESO MAP-statistieken van 2020

Om de respectievelijke afspraken resulterend uit BEPS Actie 14 ter verbetering van het functioneren van de onderlinge overlegprocedure te kunnen meten en met name om de termijn (duur) van onderlinge overlegprocedures te kunnen vergelijken, moesten er vooraleer afspraken gemaakt worden over hoe een en ander gemeten zou worden. Met name van belang was welk moment als aanvangsmoment geldt en wat kwalificeert als het einde van een overlegprocedure. Deze afspraken zijn vervat in een ‘MAP Statistics Reporting Framework’⁶ en daarnaast zijn er ‘Terms of Reference’ opgesteld die dienen om nakoming van de afspraken te kunnen meten. Hierna wordt met een schema aangegeven welke momenten bepalend zijn voor het aanvangen of stoppen van een termijn voor de overlegprocedures.



Indien bijvoorbeeld land A alle mogelijke ingediende verzoeken om geschillenbeslechting onder art. 25 van het van toepassing zijnde verdrag rapporteert, waaronder ook verzoeken die uiteindelijk belastingtechnisch of vanwege

5 Onderlinge overlegprocedure.

6 <https://www.oecd.org/tax/dispute/mutual-agreement-procedure-statistics-reporting-framework.pdf>.

formele regels niet kwalificeren en land B alleen maar verzoeken rapporteert nadat die aan verschillende vereisten voldoen, zullen statistieken die de hoeveelheid verzoeken en de hoeveelheid afgehandelde verzoeken vergelijken een misvormd beeld geven over het functioneren van de geschillenbeslechting tussen deze beide landen. Het hebben van een homogene interpretatie van onder welke omstandigheden er toegang tot de geschillenbeslechting onder art. 25 is en wanneer een MAP-verzoek aanvangt, is van belang om een goed beeld te krijgen. In de (internationale) praktijk wordt toegang tot de onderlinge overlegprocedure voor belastingplichtigen nog al eens tegengehouden door aspecten zoals (i) afspraken met een inspecteur die een correctie oplegt onder de voorwaarde dat er geen onderlinge overlegprocedure opgestart zal worden als wisselgeld voor een gereduceerde correctie; (ii) door de vaststelling dat de correctie gebaseerd is op een nationale antimisbruikbepaling en daardoor niet kwalificeert voor de onderlinge overlegprocedure en (iii) doordat een (strafrechtelijke of administratieve) boete is opgelegd wat gezien wordt als teken van kwade trouw van de belastingplichtige. Dat dit een heikel punt is, blijkt mede uit het feit dat weigeringen om onderlinge overlegprocedures op te starten steeds vaker door belastingplichtigen bij de rechter aangevochten worden.⁷ Meest recentelijk, overigens zonder succes, voor de Spaanse rechter in een geval waar toegang tot de onderlinge overlegprocedure werd geweigerd met een beroep op het feit dat de correctie de toepassing van een nationale antimisbruikbepaling betrof.⁸ Voorts zijn er ook gevallen waarbij een reeds ingediend MAP-verzoek niet geacht wordt compleet te zijn en dus de behandeling daarvan niet kan aanvangen. In zo'n geval kan de noodzaak om (herhaaldelijk) aanvullende informatie te verstrekken eer het MAP-verzoek als zijnde ontvangen gemeten wordt een vertekend beeld geven van de duur van de geschillenbeslechting. Het MAP Statistics Reporting Framework en de Terms of Reference dienen om dit soort verschillen te elimineren, zodat de hoeveelheid gerapporteerde MAP-verzoeken en termijnen (redelijk) vergelijkbaar zijn. Hetzelfde geldt ten aanzien van het bepalen van het einde van de MAP. Uiteraard blijven er verschillen die niet eenvoudig te elimineren zijn, bijvoorbeeld of een land wel afdoende personeel met capaciteit heeft om de verzoeken om geschillenbeslechting die ingediend worden op te pakken, te analyseren en af te handelen.

In dit kader is de recente aankondiging⁹ dat in Nederland een nieuw MAP-team Belastingdienst geïntroduceerd is dat via een ondermandaat de functies en bevoegdheden van de bevoegde autoriteit in onderlinge overlegprocedures, BAPA- en MAPA-procedures uitvoert vanaf 1 januari 2022 te zien als een positieve indicatie.

Tabel 1 presenteert een aantal OESO MAP-statistieken voor alle landen tezamen voor de jaren 2018, 2019 en 2020. De OESO verschaft statistieken over MAP-verzoeken voor zowel transfer pricing ('TP')-kwesties als andere (niet-TP)-kwesties. *Grosso modo* blijkt uit de OESO-statistieken dat het aantal nieuwe MAP-verzoeken inzake TP-kwesties in de afgelopen jaren elk jaar is toegenomen.¹⁰ In 2020 waren er 1178 nieuwe MAP-verzoeken inzake TP-kwesties, terwijl dit aantal 616 bedroeg in 2016.

Tabel 1: Geaggregeerde OESO MAP-statistieken 2018, 2019 en 2020

	2018	2019	2020
Aantal nieuwe MAP-verzoeken (TP)	930	1156	1178
Aantal nieuwe MAP-verzoeken (niet-TP)	1455	1534	1330
Aantal nieuwe MAP-verzoeken (TP- en niet-TP- kwesties)	2385	2690	2508
Afgehandelde MAP-verzoeken (TP)	1148	1114	1077
Afgehandelde MAP-verzoeken (niet-TP)	1556	1707	1301
Afgehandelde MAP-verzoeken (TP- en niet-TP- kwesties)	2704	2821	2378
Eindinventaris MAP-verzoeken (TP)	3513	3735	3503
Eindinventaris MAP-verzoeken (niet-TP)	3092	3220	2975
Eindinventaris MAP-verzoeken (TP- en niet-TP- kwesties)	6605	6955	6478
Eindinventaris MAP-verzoeken ontvangen vanaf 1 januari 2016 (TP)	1668	2383	2569
Eindinventaris MAP-verzoeken ontvangen vanaf 1 januari 2016 (niet-TP)	1582	2141	2113
Eindinventaris MAP-verzoeken ontvangen vanaf 1 januari 2016 (TP- en niet-TP-kwesties)	3250	4524	4682

Uit de OESO-statistieken over 2020 blijkt ook dat collectief de eindinventaris aan verzoeken om geschillenbeslechting (ontvangen vanaf 1 januari 2016)¹¹ toegenomen is ten opzichte van 2019 (eindvoorraad 2019: 4524; eindvoor-

7 In 2015 concludeerde de Italiaanse Hoge Raad dat een belastingplichtige in beroep kon tegen een afwijzing van een verzoek om geschillenbeslechting dat ingediend was onder het Europese Arbitrageverdrag. In 2017 concludeerde de rechtbank Amsterdam (Rb. Amsterdam 25 juli 2017, ECLI:NL:RBAMS:2017:9099) dat een afwijzing van de bevoegde autoriteit van een verzoek om geschillenbeslechting middels MAP een administratief besluit is waar beroep tegen openstaat. Op 3 februari 2021 kwam de Raad van State in een bestuursrechtelijke procedure tot eenzelfde conclusie in twee gevallen (201900918/1/A3 betreft de verdragen tussen Nederland en Frankrijk en Nederland en Duitsland en 201904489/1/A3 betreft het verdrag van Nederland met Zwitserland).

8 Spaanse Hoge Raad 22 augustus 2021, ECLI:ES:TS:2021:3572.

9 Het besluit van 15 november 2021 genaamd 'Internationaal Belastingrecht. Wijziging van het Besluit Onderlinge overlegprocedures', nr. 2021-0000226675, *Start*. 2021, 47634.

10 Het aantal nieuwe MAP-verzoeken voor TP-kwesties bedroeg respectievelijk 616 en 779 in 2016 en 2017.

11 Nieuwe gevallen van onderlinge overlegprocedures die ontvangen worden vanaf 1 januari 2016 worden berekend op basis van de overeengekomen methodologie zoals beschreven in het eerdergenoemde MAP Statistics Reporting Framework.

raad 2020: 4682). Voorts blijkt het in de meerderheid van de gevallen (meer dan 50%) om verrekenprijskwesties te gaan. Dit laatste was overigens ook al het geval in 2018 en 2019. Dit lijkt contra-intuïtief aangezien het aantal nieuwe MAP-verzoeken voor niet-TP-kwesties in de periode 2016-2020 hoger is dan het aantal nieuwe MAP-verzoeken voor TP-kwesties. De oorzaak ligt hoogstwaarschijnlijk in de veel langere doorlooptijd van MAP-verzoeken inzake TP-kwesties, zoals later in dit artikel uiteen wordt gezet.

Tabel 2 presenteert de top 11 landen voor wat betreft de eindinventaris en nieuwe MAP-verzoeken aangaande verrekenprijskwesties voor 2020.

Tabel 2: 2020 OESO MAP-statistieken inventaris TP-zaken top 10 landen inclusief Nederland

	Nieuwe MAP-verzoeken 2020	Afgehandelde MAP-verzoeken 2020	Eind-inventaris 2020
Italië	307	225	723
India	88	164	709
Duitsland	323	204	636
Verenigde Staten van Amerika	179	209	619
Frankrijk	223	168	561
Het Verenigd Koninkrijk	135	105	331
Spanje	171	106	328
Zwitserland	80	66	200
Zweden	93	24	190
Denemarken	91	45	182
Nederland	76	56	146

Landen die boven aan de lijst staan met een eindinventaris aan verrekenprijskwesties in 2020 zijn Italië (723), India (709), Duitsland (636), de Verenigde Staten (619), Frankrijk (561), Het Verenigd Koninkrijk (331), Spanje (328), Zwitserland (200), Zweden (190), Denemarken (182) en Nederland (146). Er is helaas geen informatie beschikbaar over de financiële omvang van de verrekenprijscorrecties die in het geding zijn. De doorlooptijd van de geschillenbeslechting van kwesties die geen verrekenprijzen betreffen, lijkt te zijn gedaald in 2020 (gemiddeld 18,5 maanden) ten opzichte van 2019 (gemiddeld 22 maanden) met gemiddeld 3,5 maanden. Voor verrekenprijskwesties is juist het omgekeerde het geval, daar is een toename te zien van gemiddeld 30,5 maanden in 2019 naar gemiddeld 35 maanden in 2020. Overigens was 2020 een bijzonder jaar omdat de procedures vanwege het uitbreken van de pandemie nagenoeg digitaal werden behandeld en afgehandeld, wat wellicht tot enige vertraging heeft geleid. Tabel 3 presenteert de doorlooptijd van de geschillenbeslechting van zowel TP- als niet-TP-kwesties voor de 2018-2020-periode. De streef-

tijd van 24 maanden om onderlinge overlegprocedures af te ronden, wordt voor TP-kwesties dus niet gehaald. Een reden hiervoor kan zijn dat TP-kwesties complexere kwesties betreffen.

Tabel 3: Gemiddelde doorlooptijd van de geschillenbeslechting van TP-kwesties en niet-TP-kwesties (aantal maanden)

	2018	2019	2020
TP-kwesties	33	30,5	35
Niet-TP-kwesties	14	22	18,5

De statistieken geven aan dat van de procedures die beëindigd werden, in 2020 51% tot volledige voorkoming van dubbele belasting leidde (ten opzichte van 57% in zowel 2018 als 2019). Daarnaast werd in 2020 16% van de verzoeken afgehandeld op basis van unilaterale voorkoming (ten opzichte van 15% in 2018 en 17% in 2019). Unilaterale afhandeling houdt doorgaans in dat er geen volledige onderlinge overlegprocedure heeft plaatsgevonden of dat uit de eerste discussies of standpuntnota al blijkt dat er weinig of geen kans op overeenkomst is en verder gesprek geen zin heeft. In zo'n geval kan de bevoegde autoriteit zelfstandig beslissen om voorkoming van dubbele belasting te verstrekken of om de correctie van de belastinginspecteur (in eigen land) te verwerpen. Andere gevallen die tot de sluiting van een MAP kunnen leiden, zijn afhandeling via een nationale juridische procedure, intrekking van het verzoek door de belastingplichtige, weigering van toegang tot de MAP door de bevoegde autoriteit, of een overeenkomst waarbij slechts gedeeltelijk voorkoming van dubbele belasting wordt verkregen.

Met name implementatie te goeder trouw van art. 25 en de daarmee samenhangende inspanning om MAP-verzoeken binnen 24 maanden af te handelen, zijn van belang om vooruitgang te boeken met geschillenbeslechting via de onderlinge overlegprocedure. In het verleden verdwenen verzoeken om voorkoming van dubbele belasting herhaaldelijk in een schemerzone waar ze jarenlang verkeerden omdat er geen politieke wil of mogelijkheid was de procedurele of feitelijke uitdagingen waar de verzoeken op strandden op te lossen. BEPS Actie 14 heeft dit bespreekbaar gemaakt en dient om dit soort aspecten aan het licht te brengen. Inspecteurs die een belastingcorrectie voorstellen met grensoverschrijdende consequenties zullen gedisciplineerd moeten handelen, daar de correctie opnieuw en zelfstandig beoordeeld kan worden door de bevoegde autoriteit via een MAP-verzoek. Het feit dat het functioneren van de onderlinge overlegprocedure voorts onderworpen is aan collegiale toetsing oftewel peerreview betekent dat de effectiviteit van de onderlinge overlegprocedures ook (internationaal) daadwerkelijk gemonitord wordt. De peerreviewrapporten van de OESO zijn openbaar en te vinden op de OESO-website, wat de druk verhoogt op landen om

het functioneren van hun onderlinge overlegprocedure op orde te hebben.¹²

3. Het Nederlandse beleid ten aanzien van onderlinge overlegprocedures

Het Nederlandse beleid ten aanzien van onderlinge overlegprocedures is meest recent vernieuwd en vastgelegd in een Besluit van 11 juni 2020, nr. 2020-0000101607 (het 'MAP Besluit')¹³ en verwijst expliciet naar Actieplan 14 van het BEPS-project van de OESO. Het besluit dat voorheen informatie verstrekke over de onderlinge overlegprocedure stamt uit 2008 (Besluit van 29 september 2008, nr. IFZ2008/248M). Zoals reeds aangegeven, is in een aanvullend besluit van 15 november 2021 een MAP-team Belastingdienst geïntroduceerd dat via een ondermandaat de functies en bevoegdheden van de bevoegde autoriteit uitvoert vanaf 1 januari 2022.

Nederland hanteert het OESO-Modelverdrag doorgaans als uitgangspunt, maar in geval van onderhandelingen met ontwikkelingslanden accepteert Nederland ook bepaalde onderdelen uit het VN-Modelverdrag. Volgens paragraaf 3.2.3 van de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020 streeft Nederland in al zijn belastingverdragen de opname van de minimumstandaard voor effectieve geschillenbeslechting na. Het MAP-besluit houdt rekening met de optimale werkwijzen die resulteerden uit de 2015 OESO BEPS Actie 14. Het uitvoeren van corresponderende correcties conform paragraaf 2 van art. 9 maakt vast onderdeel uit van het door Nederland gehanteerde (OESO-)Modelverdrag. Hoofdstuk 8 van het MAP-besluit gaat uitgebreid in op de verschillende situaties die zich in geval van corresponderende correcties voor kunnen doen. Het MAP-besluit geeft voorts aan dat overeenkomsten aangaan ter beëindiging van boekenonderzoeken geen belemmering mogen vormen voor het opstarten van een onderlinge overlegprocedure ter voorkoming van dubbele belasting (paragraaf 4.5). Het MAP-besluit verstrekt ook uitgebreide toelichting over het hoe en waarom van de onderlinge overlegprocedure en geeft aan dat het innen van belastingschulden opgeschort wordt zolang een zaak aanhangig is voor onderling overleg in geval van lokale administratieve procedures. In paragraaf 3.6 wordt aangegeven dat de geschillenbeslechting via de onderlinge overlegprocedure beschikbaar is voor een belastingplichtige onafhankelijk van of er ook juridische of administratieve remedies beschikbaar zijn onder nationaal recht. Het MAP-besluit geeft ook aan in hoeverre de bevoegde autoriteit gebonden is aan een uitspraak van de nationale rechter in geval van een onderlinge overlegprocedure. Ook wordt er vermeld hoe omgegaan moet worden met invorderingsrente (paragraaf 10.2) en boeten in geval van een onderlinge overlegprocedure (paragraaf 4.5 en 10.1).

Overigens differentieert het MAP-besluit tussen onderlinge overlegprocedures die opgestart worden onder een (bilateraal) belastingverdrag, onder het multilaterale Europese arbitrageverdrag of onder de Wet fiscale arbitrage die openstaat voor geschillen met lidstaten van de Europese Unie, omdat er procedureel verschillende regels van toepassing kunnen zijn of omdat de desbetreffende instrumenten (uitsluitend) gericht zijn op specifieke rechtsvragen.

4. De Nederlandse MAP-statistieken

Tabel 4 presenteert een aantal Nederlandse MAP-statistieken inzake TP-kwesties en niet-TP-kwesties voor de jaren 2018, 2019 en 2020. Uit de Nederlandse MAP-statistieken voor 2020 blijkt dat de eindinventaris een totaal van 361 zaken betrof, waarvan 146 verrekenprijzaken en 215 andere zaken. In 2019 waren dit er 316, respectievelijk 123 en 193, dus in beide categorieën waren er meer verzoeken in portefeuille in 2020 dan in 2019.¹⁴

Tabel 4: Nederlandse MAP-statistieken inzake TP-kwesties (niet-TP-kwesties staan tussen haakjes)

	2018	2019	2020
Begininventaris	116 (222)	119 (204)	126 (197)
Nieuwe MAP-gevallen	64 (293)	71 (130)	76 (142)
Gesloten MAP-gevallen	59 (315)	67 (141)	56 (124)
Eindinventaris	121 (200)	123 (193)	146 (215)
Doorlooptijd van gevallen die ontvangen zijn vanaf 1 januari 2016	12,21 maanden (4,07 maanden)	14,20 maanden (12,47 maanden)	18,10 maanden (9,41 maanden)
Overeenkomst met volledige voorkoming van dubbele belasting	63% (81%)	69% (58%)	59% (58%)
Overeenkomst met unilaterale voorkoming	2% (4%)	6% (6%)	12% (14%)
Map-verzoek ingetrokken door belastingplichtige	15% (1%)	13% (7%)	16% (5%)

De gerapporteerde doorlooptijd voor Nederlandse onderlinge overlegprocedures die volgens de methode van het

¹² www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action14/.

¹³ *Stcrt.* 2020, 32689.

¹⁴ Ter vergelijking: Nederland rapporteerde in 2006 toen er nog geen uniforme rapportagemethodiek was een (totale) eindinventaris van 120 MAP-verzoeken.

MAP Statistics Reporting Framework bijgehouden worden (sinds 1 januari 2016) betrof in 2020 18,10 maanden voor verrekenprijskwesties en 9,41 maanden voor andere zaken. Ten opzichte van 2019 was de doorlooptijd voor verrekenprijskwesties 3,9 maanden langer en 3,1 maanden korter voor overige zaken. Vergeleken met de gemiddelde doorlooptijd die de OESO MAP-statistieken aangeven voor 2020, te weten 35 maanden voor verrekenprijskwesties en 18,5 maand voor andere kwesties staat Nederland mooi op de kaart. De verdragspartners waar Nederlandse onderlinge overlegprocedures het meest mee te maken hebben, zijn Italië en Duitsland aan kop voor verrekenprijskwesties, gevolgd door Spanje, België, Zwitserland, Denemarken, het Verenigd Koninkrijk en Zweden. In het bijzonder Italië en Duitsland zijn notoir wat betreft het doen van boekenonderzoeken aangaande verrekenprijzen en opleggen van correcties. Andere onderlinge overlegprocedures (niet-verrekenprijskwesties) betroffen voornamelijk verzoeken met België (het leeuwendeel), Duitsland en Spanje.

Als gekeken wordt naar in hoeverre MAP-zaken ook daadwerkelijk effectief opgelost worden, blijkt dat 59% van de verrekenprijszaken met volledige voorkoming van dubbele belasting werd afgehandeld, en 58% van de andere zaken. Dat ligt boven de 51% die de OESO als gemiddelde aangeeft voor alle zaken in 2020. Unilaterale voorkoming werd in Nederland toegekend in respectievelijk 12% (verrekenprijskwesties) en 14% (andere kwesties) van de gevallen, wat onder de gemiddelde 16% ligt van de OESO MAP-statistieken voor alle zaken in 2020. Opvallend is dat in 2020 in 16% van de Nederlandse verrekenprijskwesties de belastingplichtige het MAP-verzoek bleek te hebben ingetrokken en in 5% van de overige (niet-verrekenprijs)gevallen. De OESO-statistieken voor 2020 gaven aan dat deze categorie gemiddeld 11% van de gevallen betrof. Waarom het Nederlandse percentage voor de verrekenprijszaken bijzonder hoger ligt, blijft op dit moment nog gissen. Het jaarverslag 2020 van de Belastingdienst over rulings met een internationaal karakter dat op 15 juni 2021 gepubliceerd werd, geeft inzicht in ervaringen met advance pricing agreements (APAs), advance tax rulings (ATR's) en andere internationale fiscale rulings. De uitkomst van Nederlandse onderlinge overlegprocedures vallen als zodanig hier niet onder, maar bilaterale of multilaterale APAs weer wel, voor zover wij kunnen inschatten, want die zijn veelal onderdeel van een MAP-procedure. Uit het Nederlandse jaarverslag 2020 bleek dat 24 APAs ingetrokken werden in 2020. Of dit ook bilaterale APAs betrof, is niet duidelijk. In een recent artikel hierover speculeerden wij dat een mogelijke reden voor het intrekken van de rulings en APAs gelegen kon zijn in het gebrek aan ervaring met de interpretatie van de open normen van de herziene rullingpraktijk, waaronder termen zoals 'economische nexus' en 'belastingbesparing'. Deze redenen lijken echter niet doorslaggevend of direct relevant voor het intrekken van MAP-verzoeken. Ook is vooralsnog niet duidelijk of het gaat om specifiek door de Nederlandse belastingplichtige ingetrokken verzoeken of door de buitenlandse belastingplichtige ingetrok-

ken verzoeken die ook Nederland betroffen. Dan blijven er nog een aantal gevallen over waarbij het MAP-verzoek werd geweigerd (dat kwam in 2020 uitsluitend voor bij niet-verrekenprijsgevallen), de geschillenbeslechting uiteindelijk plaats heeft gevonden via nationale rechtsmiddelen, de voorkoming van dubbele belasting slechts gedeeltelijk toegekend werd of geschillenbeslechting slechts gedeeltelijk geslaagd is en gevallen waar partijen overeenkwamen dat ze het niet met elkaar eens zijn.

Gevalen waarin een MAP-verzoek wordt geweigerd/c.q. het bezwaar van de belastingplichtige niet in de onderlinge overlegprocedure wordt toegelaten, zijn een rode vlag voor het functioneren van de onderlinge overlegprocedure. Dit werd in de collegiale toetsing oftewel het Peer Review rapport betreft Nederland van 2019 opgemerkt en ook door belastingplichtigen in Nederland – met succes – bestreden in 2017 en 2021. Thans is de mogelijkheid ingevoerd voor belastingplichtigen om in zo'n geval bezwaar en beroep aan te kunnen tekenen.

Onder het motto van 'meten is weten' houden de OESO MAP-statistieken bij of de geschillenbeslechting via onderlinge overlegprocedures voortvarend wordt opgepakt en afgehandeld, of de inventaris aan dossiers voldoende omloop kent, of er grondig *caseload management* is, in hoeverre landen met elkaar samenwerken en of er meetbare verbeteringen zijn in het proces van de onderlinge overlegprocedures. Nederland scoorde met name goed op het gebied van samenwerking met verdragslanden.

Dan resteert de vraag wat we uit de MAP-statistieken kunnen deduceren, in het algemeen en voor Nederland in bijzonder. Ten eerste dat er een consistente toename van MAP-verzoeken en in het bijzonder voor wat betreft TP-kwesties lijkt te zijn, zowel internationaal als in Nederland. Dit is onzes inziens eerder een goede dan een slechte ontwikkeling. Dit betekent dat er meer belastingplichtigen zijn die de weg naar de bevoegde autoriteit weten te vinden en wellicht ook dat er meer vertrouwen is in het proces. Geschillenbeslechting via de onderlinge overlegprocedure heeft een ander karakter dan optreden via gerechtelijke procedures. Het doel van de onderlinge overlegprocedure is dat het geschil objectief beoordeeld wordt door de betrokken bevoegde autoriteiten en op dusdanige manier wordt afgehandeld dat er voorkoming van dubbele belasting is of dat de afspraken vastgelegd in het belastingverdrag correct en met wederzijdse goedkeuring worden toegepast. Een gerechtelijke uitspraak lost dubbele belasting niet op, dat aspect moet na een gerechtelijke uitspraak alsnog worden opgepakt en afgehandeld, indien en voor zover de termijn voor een MAP-verzoek dan nog openstaat. Geschillenbeslechting door middel van een onderlinge overlegprocedure omvat dus eigenlijk twee procedures in een, en voor zover de 24-maandtermijn wordt aangehouden, kan dit ook nog eens plaatsvinden binnen een significant kortere periode dan dat wat normaal is voor een gerechtelijke procedure. Daarnaast worden de verzoeken door de bevoegde

autoriteit en competente staf met een goed begrip van fiscale zaken afgehandeld. Betreffende de doorlooptijd van de verzoeken die Nederland rapporteert, blijkt dat verzoeken die volgens de MAP Statistics Reporting Framework methode worden bijgehouden en 2020 betreffen keurig binnen de 24-maandentermijn vallen. Als volledige voorkoming van dubbele belasting en unilaterale oplossingen bij elkaar opgeteld worden, kan gesteld worden dat in 2020 71% van de verrekenprijkswesties met goed gevolg afgehandeld werd en 72% van de niet-verrekenprijkszaken. Ook dit is best een fraai resultaat, mede gelet op hoe complex zaken in de praktijk kunnen zijn.

Een vraag is waarom in 2020 in 16% van de verrekenprijkszaken de belastingplichtige het verzoek introk. Het houden van een zogenaamde *pre-filing meeting* zou hier eventueel uitkomst kunnen bieden, te weten een mogelijkheid om te overleggen met de (staf van de) bevoegde autoriteit over een situatie en in hoeverre het indienen van een MAP-verzoek soelaas zou kunnen bieden als middel voor geschillenbeslechting. Het huidige MAP-besluit voorziet niet expliciet in die mogelijkheid, alhoewel in geval van vragen verwezen wordt naar een link (www.rijksoverheid.nl/onderwerpen/belastingverdragen) middels welke contact opgenomen kan worden met de directie IZV.

5. Conclusie en aanbevelingen

Uit de cijfers van 2020 blijkt dat Nederland best goed op de kaart staat voor zover het geschillenbeslechting via de onderlinge overlegprocedure betreft. Uiteraard kan het altijd beter, maar het is evident dat Nederland zijn rol en bevoegdheden op dit gebied serieus neemt, de adviezen die resulteerden uit OESO BEPS Actie 14 worden toegepast in de praktijk en de belangen van belastingplichtigen op dit vlak grondig worden behartigd. Indien en voor zover een belastinggeschil kwalificeert voor de onderlinge overlegprocedure onder een belastingverdrag, is het indienen van een MAP-verzoek – in Nederland – een robuust en zeer aan te raden alternatief voor geschillenbeslechting via de rechter of anderszins.

Over de auteurs

Mr. M.I.E. van Herksen

Monique van Herksen is partner bij Simmons & Simmons. De focus van haar praktijk ziet op transfer pricing en geschillenbeslechting. De auteur is als volgt te bereiken voor commentaar: monique.vanherksen@simmons-simmons.com.

Dr. C.S.J. Jie-A-Joen

Clive Jie-A-Joen is Counsel bij Simmons & Simmons LLP. De focus van zijn praktijk ziet op transfer pricing en geschillenbeslechting. Clive is daarnaast universitair docent op de Erasmus School of Law. De auteur is als volgt te bereiken voor commentaar: clive.jie-a-joen@simmons-simmons.com.