



THE EFFECT OF DIRECTIVES WITHIN THE AREA OF DIRECT TAXATION ON THE INTERPRETATION AND APPLICATION OF TAX TREATIES

Introductie

Mees Vergouwen

Universitair docent, Universiteit Leiden (0,4 fte)

Belastingadviseur, De Brauw Blackstone Westbroek (0,6 fte)

E: t.m.vergouwen@law.leidenuniv.nl

E: mees.vergouwen@debrauw.com

The Effect of Directives Within the Area of Direct Taxation on the Interpretation and Application of Tax Treaties

Mees Vergouwen

Series
on International
Taxation

 Wolters Kluwer

84



Het effect van richtlijnen op het gebied van de directe belastingen op de interpretatie en toepassing van belastingverdragen

Het effect op de interpretatie van belastingverdragen

Wat is het effect van een richtlijnbegrip op de interpretatie van een vergelijkbaar begrip in een belastingverdrag?

Wat is het effect van een definitie van 'uiteindelijk gerechtigde' in de Interest en Royalty's Richtlijn voor belastingverdragen?

Effect van de verplichting tot richtlijnconforme uitlegging op de interpretatie van belastingverdragen?

Vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven d.d. 27.10.2023

Roerende voorheffing - Dubbelbelastingverdrag België-Nederland - Uiteindelijk gerechtigde – Interest-Royaltyrichtlijn - Doorstroom - Fiscale eenheid

Het effect op de toepassing van belastingverdragen

Wanneer doet zich een conflict voor tussen een richtlijn en een belastingverdrag?

Wat is het effect van een richtlijn op de toepassing c.q. toepasselijkheid van een belastingverdrag onder het **internationaal publiekrecht**?

Wat is het effect van **nationale wetgeving** ter omzetting van een richtlijn op de toepassing c.q. toepasselijkheid van een belastingverdrag onder het **nationale recht**?

Wat is het effect van een richtlijn op de toepassing c.q. toepasselijkheid van een belastingverdrag onder het **Unierecht**?

Agenda

1

Uitgangspunten

Wat is de EU?

Wat is het EU-recht?

Wat is een richtlijn?

2

Wanneer doet zich een conflict voor tussen een richtlijn en een belastingverdrag?

3

Het oplossen van een conflict tussen een richtlijn en een belastingverdrag

Internationaal publiekrecht

Nationaal recht

EU-recht

Interactie

Wat is de EU?

Een internationale organisatie?

1. Gebaseerd op een internationale overeenkomst tussen staten?
2. Organen met een eigen wil?
3. Opgericht op basis van internationaal publiekrecht?

Zie ook C-327/91 & C-613/12.

Een internationale organisatie

Wat is EU-recht?

Van Gend & Loos (26/62)

"de Gemeenschap in het **volkenrecht** een nieuwe rechtsorde vormt"

Achmea (C-284/16)

Het EU-recht moet "worden geacht zowel deel uit te maken van **het in alle lidstaten geldende recht** als voort te vloeien **uit een internationale overeenkomst** tussen de lidstaten."

Nationaal en internationaal recht

Wat is een richtlijn?

Art. 288 VWEU

Rechtshandeling van de Unie vastgesteld door een instelling.

Commissie v. Italië (91/79)

"Een handeling welke zowel op grond van haar doel als wegens het institutionele kader binnen hetwelk zij wordt verricht, de kenmerken van een gemeenschapsrechtelijk "besluit" draagt, niet als "internationale overeenkomst" kan worden gekwalificeerd. Dit geldt ook voor een richtlijn van de Raad." (r.o. 7).

Een rechtshandeling van de Raad

Agenda

1

Uitgangspunten

Wat is de EU?

Wat is het EU-recht?

Wat is een richtlijn?

2

Wanneer doet zich een conflict voor tussen een richtlijn en een belastingverdrag?

3

Het oplossen van een conflict tussen een richtlijn en een belastingverdrag

Internationaal publiekrecht

Nationaal recht

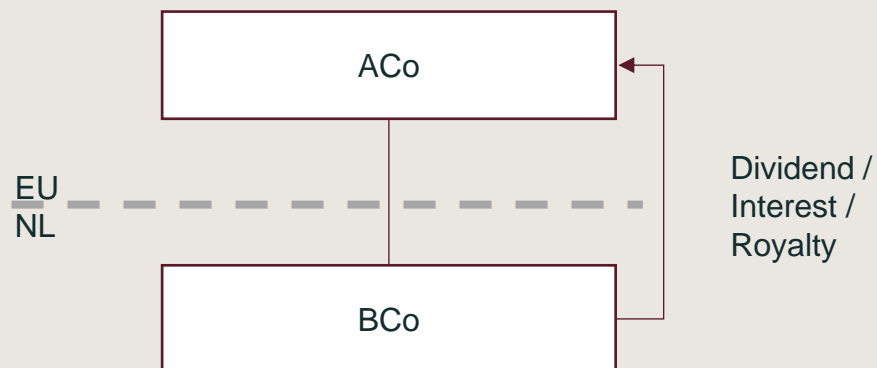
EU-recht

Interactie

Wanneer doet zich een conflict voor tussen een richtlijn en een belastingverdrag?

Verplichting tot niet-heffen

Moeder-Dochterrichtlijn / Interest en Royalty Richtlijn



Richtlijn: NL moet vrijstellen (niet-heffen)

Nationaal recht: NL stelt vrij / heft niet

Belastingverdrag: NL mag belasten tot maximaal 15%

Conflict?

Wat als sprake is van 'misbruik' in de zin van de Deense Zaken omdat ACo een doestroomvennootschap is?

Unierecht: NL moet vrijstelling weigeren

Nationaal recht: NL weigert vrijstelling?

Belastingverdrag: NL mag belasten tot 15%

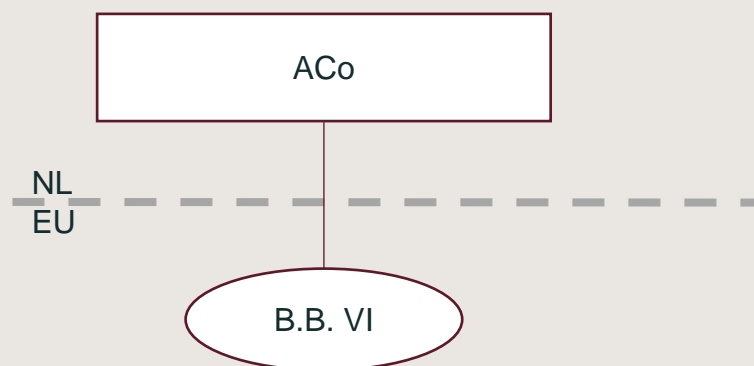
Conflict?

Wat als het verdrag verplicht tot niet-heffen? Bijv. art. 12 OESO-MV.

Wanneer doet zich een conflict voor tussen een richtlijn en een belastingverdrag?

Verplichting tot heffen

ATAD2



Richtlijn: NL moet heffen over winst B.B. VI

Nationaal recht: NL weigert objectvrijstelling (en heft)

Belastingverdrag: NL moet winst B.B. VI vrijstellen

Conflict?

Artikel 94 Grondwet

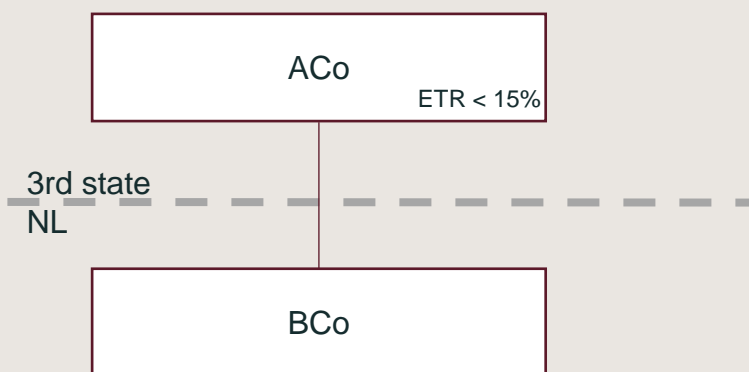
Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties.

20 van de 27 lidstaten lijken een vergelijkbare voorrang toe te kennen aan verdragen

Wanneer doet zich een conflict voor tussen een richtlijn en een belastingverdrag?

Verplichting tot heffen

Pijler 2 Richtlijn



Richtlijn: NL moet (bij)heffen via de UTPR

Nationaal recht: NL heft (bij)

Belastingverdrag: NL mag niet (bij)heffen over winst Aco zonder vi in NL (art. 7 OESO-MV)

Conflict?

Artikel 94 Grondwet

Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties.

Agenda

1

Uitgangspunten

Wat is de EU?

Wat is het EU-recht?

Wat is een richtlijn?

2

Wanneer doet zich een conflict voor tussen een richtlijn en een belastingverdrag?

3

Het oplossen van een conflict tussen een richtlijn en een belastingverdrag

Internationaal publiekrecht

Nationaal recht

EU-recht

Interactie

Drie perspectieven

Internationaal
publiekrecht

Nationaal recht

EU-recht

Internationaal publiekrecht

Uitgangspunten

Algemene conflictregels

Specifieke conflictregels

Intra-EU Verdragen

Richtlijnen als bron van internationaal publiekrecht?

Pacta sunt servanda

Richtlijnen als reflectie wil van partijen bij het Intra-EU Verdrag?

Extra-EU Verdragen

Richtlijnen als bron van internationaal publiekrecht?

Pacta sunt servanda

Richtlijnen als reflectie wil van partijen bij het Extra-EU Verdrag?

Internationaal publiekrecht

Uitgangspunten

Algemene conflictregels

Specifieke conflictregels

Intra-EU Verdragen

Richtlijnen als *lex posterior*?

Richtlijnen als *lex specialis*?

Richtlijnen als *lex superior*?

Extra-EU Verdragen

Pacta tertiis

Rechten of verplichtingen van staten kunnen niet zonder hun instemming worden aangetast

Internationaal publiekrecht

Uitgangspunten

Algemene conflictregels

Specifieke conflictregels

Intra-EU Verdragen

Richtlijnen als *lex posterior*?

Richtlijnen als *lex specialis*?

Richtlijnen als *lex superior*?

Lex posterior

Toepassing van **achtereenvolgende verdragen die betrekking hebben op hetzelfde onderwerp**

Kan een richtlijn een opeenvolgend **verdrag** zijn?

Kan een richtlijn betrekking hebben op **hetzelfde onderwerp** als een belastingverdrag?

Doel?

Materiële reikwijdte?

Geografische reikwijdte?

Persoonlijke reikwijdte?

Internationaal publiekrecht

Uitgangspunten

Algemene conflictregels

Specifieke conflictregels

Intra-EU Verdragen

Richtlijnen als *lex posterior*?

Richtlijnen als *lex specialis*?

Richtlijnen als *lex superior*?

Lex specialis

Toegepast door het Internationaal Gerechtshof op conflicten tussen verschillende bronnen van internationaal publiekrecht

*Heeft een richtlijn**bepaling (i)** betrekking op hetzelfde onderwerp als een belastingverdrags**bepaling** en, zo ja, **(ii)** regelt de richtlijn**bepaling** een onderwerp in voldoende mate specifiekere dan de verdrags**bepaling**?*

Aantal partijen?

Materiële reikwijdte?

Geografische reikwijdte?

Persoonlijke reikwijdte?

Internationaal publiekrecht

Uitgangspunten

Algemene conflictregels

Specifieke conflictregels

Intra-EU Verdragen

Richtlijnen als *lex posterior*?

Richtlijnen als *lex specialis*?

Richtlijnen als *lex superior*?

Lex superior

Voorrang van het Unierecht

Het Unierecht, inclusief richtlijnen, is van gelijke rang als belastingverdragen.

ICSID: geen *lex superior*

Engelse High Court: geen *lex superior*

Zwitserse Federal Supreme Court: geen *lex superior*

Zweedse Chamber of Commerce: wel *lex superior*

Internationaal publiekrecht

Uitgangspunten

Algemene conflictregels

Specifieke conflictregels

Intra-EU Verdragen

Richtlijnen als *lex posterior* is denkbaar

Richtlijnen als *lex specialis* is denkbaar

Richtlijnen als *lex superior* is onwaarschijnlijk

Extra-EU Verdragen

Pacta tertiis

Rechten of verplichtingen van staten kunnen niet zonder hun instemming worden aangetast

Internationaal publiekrecht

Uitgangspunten

Algemene conflictregels

Specifieke conflictregels

Subordination clauses

Specifiek

*Niets van dit Verdrag staat de toepassing in de weg van richtlijn (EU) 2022/2523 (Pijler 2 Richtlijn)
(vgl. Verdrag NL-BE (2023))*

Algemeen

*The provisions of this treaty shall apply to the extent that they are compatible with any [present or future] obligation [of a Contracting State][of both Contracting States] arising from membership of the European Union.
(vgl. recente Hongaarse verdragen)*

Conflictregels in richtlijnen

Art. 8 CCCTB-voorstel (2011)

The provisions of the CCCTB 'shall apply notwithstanding any provision to the contrary in any agreement concluded between Member States'

Art. 9(5) ATAD2

*Dit is van toepassing **tenzij** de lidstaat verplicht is de winst vrij te stellen op grond van een door de lidstaat met een derde land gesloten verdrag tot het vermijden van dubbele belasting.*

Drie perspectieven

Internationaal
publiekrecht

Nationaal recht

EU-recht

Nationaal recht

Artikel 94 Grondwet

Relevantie internationaal publiekrechtelijk perspectief

Artikel 94 Grondwet

*Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van **[bilaterale en multilaterale]** verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties.*

Hoe worden richtlijnen geïmplementeerd?

Consistente lijn Ministerie van Financiën

'[b]innen de Nederlandse rechtsorde gaan verdragen op grond van artikel 94 van de Grondwet boven nationale wetgeving.

Dat geldt in beginsel ook indien de toepasselijke nationale wetgeving voortkomt uit de implementatie van EU-richtlijnen

[Kamerstukken II 2020/21, 25 087, 260, p. 28](#)

Nationaal recht

Artikel 94 Grondwet

***Relevantie internationaal
publiekrechtelijk perspectief***

Artikel 94 Grondwet

*Binnen het Koninkrijk geldende wettelijke voorschriften vinden geen toepassing, indien deze toepassing niet verenigbaar is met een ieder verbindende bepalingen van **[bilaterale en multilaterale]** verdragen en van besluiten van volkenrechtelijke organisaties.*

Belang internationaal publiekrecht

Een verdrag dat binnen de volkenrechtelijke rechtsorde niet meer van toepassing is, is binnen de Nederlandse rechtsorde ook niet meer van toepassing.

Indien niet meer van toepassing binnen de Nederlandse rechtsorde is het op grond van art. 94 Grondwet toegestaan wettelijke voorschriften, inclusief implementatiewetgeving, die in strijd zijn met een – volkenrechtelijk buiten toepassing blijvend – belastingverdrag, toe te blijven passen.

MBB 2023/44

Drie perspectieven

Internationaal
publiekrecht

Nationaal recht

EU-recht

Europees recht

Voorrang van het Unierecht

Afdwingbaarheid voorrang van het Unierecht

Voorrang Unierecht

Poplawski II (C-573/17)

58. Het is ook het **voorrangsbeginsel** dat, wanneer nationale regelgeving niet in overeenstemming met de vereisten van het Unierecht kan worden uitgelegd, de **nationale rechter ... verplicht de volle werking van deze bepalingen te verzekeren** en daarbij zo nodig, op eigen gezag, **elke, zelfs latere, strijdige bepaling van de nationale wettelijke regeling buiten toepassing te laten** (**de Unierechtelijke conflictregel**)

- T.a.v. Intra-EU Verdragen (*Comm. v. Italië (10/61)*)
- Richtlijnen genieten ook voorrang (*Rewe (278/82)*)
- Richtlijnen ook t.a.v. Extra-EU Verdragen buiten art. 351 VWEU (*Levy (C-158/91)*)

Wanneer is een belastingverdragsbepaling strijdig met een richtlijn?

Artikel 351 VWEU

De rechten en verplichtingen voortvloeiende uit overeenkomsten **vóór 1 januari 1958** of, voor de toetredende staten, vóór de datum van hun toetreding gesloten tussen één of meer lidstaten enerzijds en één of meer derde staten anderzijds, worden door de bepalingen van de Verdragen niet aangetast.

Generalstaatsanwalt München v. HF (C-435/22 PPU):
126. deze bepaling moet worden uitgelegd dat zij alleen betrekking heeft op overeenkomsten die vóór 1 januari 1958 of, voor de toetredende staten, vóór de datum van hun toetreding zijn gesloten.

Nederland heeft geen pre-toetredingsverdragen met derde staten

Europees recht

Vorrang van het Unierecht

Afdwingbaarheid voorrang van het Unierecht

Afdwingbaarheid voorrang

Poplawski II (C-573/17)

*67. Uit het voorgaande volgt dat een nationale rechter **niet op grond van een bepaling van een richtlijn, zelfs al is deze duidelijk, nauwkeurig en onvoorwaardelijk, een hiermee strijdige bepaling van zijn nationale recht buiten toepassing mag laten indien daardoor een aanvullende verplichting aan een particulier wordt opgelegd.***

the primacy-based conflict rule is a one-way street: it ... could be described as an ineffective tool for ensuring that the result of a directive is achieved [if the directive requires taxation of income]

Intertax 2024-4

Maar....

*... onverminderd de mogelijkheid van deze rechter om in het kader van een dergelijk geding deze regeling buiten toepassing te laten op basis van het nationale recht (*Thelen Technopark Berlin* (C-261/20), r.o. 33 & 48).*

Wat beogen ATAD1, ATAD2 en de Pijler 2 Richtlijn op te leggen aan een belastingplichtige...?

Internationaal publiekrecht

Heeft de richtlijn **voorrang** ten opzichte van het belastingverdrag?

Intra-EU Verdragen
Denkbaar maar onzeker, tenzij conflictclause in richtlijn of verdrag.

Extra-EU Verdragen
Nee, tenzij conflictclause clause

Nationaal recht

Heeft de implementatiewetgeving **voorrang** ten opzichte van het belastingverdrag?

Intra-EU Verdragen
Nee, tenzij Intra-EU Verdrag niet toepasselijk is op grond van internationaal publiekrecht

Extra-EU Verdragen
Nee, tenzij Extra-EU Verdrag niet toepasselijk is op grond van internationaal publiekrecht

EU-recht

Heeft de richtlijn **voorrang** ten opzichte van het belastingverdrag?

Intra-EU Verdragen
Nee, tenzij voordelig voor belastingplichtige en rechtstreekse werking.

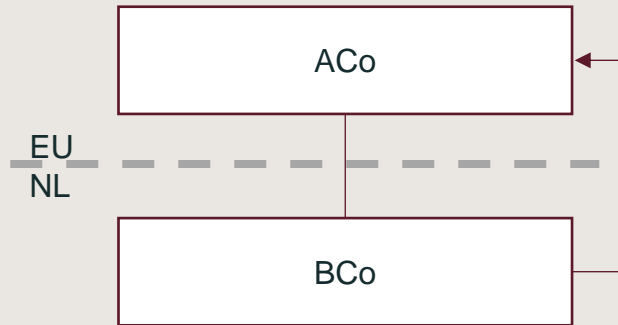
Extra-EU Verdragen
Nee, tenzij voordelig voor belastingplichtige en rechtstreekse werking.

Het internationaal publiekrecht is, in feite, beslissend voor het oplossen van een conflict tussen een richtlijn en een belastingverdrag (**MBB 2023/44**)

Het oplossen van een conflict tussen een richtlijn en een belastingverdrag

Verplichting tot niet-heffen

Moeder-Dochterrichtlijn / Interest en Royalty Richtlijn



Int'l recht: geen effect

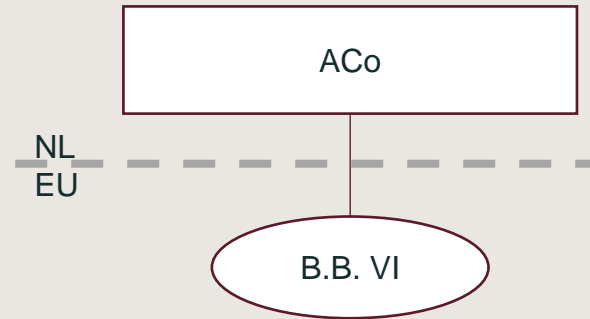
NL recht: verdrag voorrang (art. 94 GW)

EU recht: voorrang afdwingbaar

Nederland past belastingverdrag niet toe omdat
Unierechtelijke voorrang afdwingbaar is

Verplichting tot niet-heffen

ATAD2



Int'l recht: potentieel effect

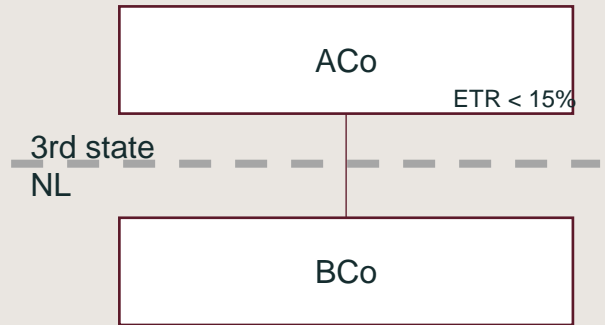
NL recht: verdrag voorrang (art. 94 GW)

EU recht: voorrang niet afdwingbaar

Nederland past belastingverdrag toe
(tenzij *lex posterior* of *lex specialis*)

Verplichting tot niet-heffen

Pijler 2 Richtlijn



Int'l recht: geen effect

NL recht: verdrag voorrang (art. 94 GW)

EU recht: voorrang niet afdwingbaar

Nederland past belastingverdrag toe
(*pacta tertiis*)