

ERASMUS UNIVERSITEIT ROTTERDAM

Erasmus School of Economics

Masterscriptie Fiscale Economie

Geschilbeslechting onder Pijler 2: een nieuwe bron van discussie

Een onderzoek naar een doeltreffende vormgeving en implementatie van een geschilbeslechtingsmechanisme onder toepassing van Pijler 2.

Naam student: L. Schelling

Studentnummer: 480987

Begeleider: Dr. L.C. van Hulten

Tweede beoordelaar: Prof. dr. P. Kavelaars

Woordenaantal: 29231

Datum definitieve versie: 29-8-2023

Het geschrevene in deze scriptie is de opvatting van de auteur en niet noodzakelijk die van de begeleider, tweede beoordelaar, Erasmus School of Economics of Erasmus Universiteit Rotterdam.

Inhoud

Lijst met afkortingen	4
1. Inleiding	5
1.1. Aanleiding en probleemstelling	5
1.2. Toetsingskader	7
1.3. Opbouw	8
1.4. Begripsbepaling en afbakening	9
2. Inhoud wetsvoorstel	10
2.1. Inleiding	10
2.2. De heffingssystematiek op hoofdlijnen	10
2.3. Reikwijdte	10
2.4. Berekening van de bijheffing	11
2.4.1. Inleiding	11
2.4.2. Berekening van het effectieve tarief en bijheffingspercentage	11
2.4.3. Berekening en toerekening van de bijheffing	13
2.5. Bijheffingsmethodiek	14
2.5.1. Inleiding	14
2.5.2. Kwalificerende binnenlandse bijheffing (QDMTT)	15
2.5.3. Inkomen-inclusiemaatregel (IIR)	16
2.5.4. Onderbelastewinstmaatregel (UTPR)	17
2.6. Deelconclusie	18
3. Ontstaan van geschillen onder Pijler 2	20
3.1. Inleiding	20
3.2. Verhouding tussen de OESO-modelregels, EU-richtlijn en nationale implementatie van Pijler 2	20
3.3. Ontstaan van geschillen onder Pijler 2	21
3.4. Kenmerken van geschillen onder Pijler 2	28
3.5. Dubbele belasting onder Pijler 2	30
3.6. Deelconclusie	30
4. Vormgeving geschilbeslechting Pijler 2	32
4.1. Inleiding	32
4.2. Voorgestelde vormgeving geschilbeslechting	32
4.2.1. De voorgestelde basiselementen	33
4.2.2. Beoordeling van de voorgestelde basiselementen	33
4.2.3. Materieel toepassingsbereik	34
4.3. Een doeltreffende vormgeving van geschilbeslechting onder Pijler 2	35
4.3.1. De MAP-procedure op hoofdlijnen	36
4.3.2. Basiselement 1 – Recht van een multinational tot het indienen van een verzoek	36
4.3.3. Basiselement 2 – Recht van een staat om een geschil te beslechten	40
4.3.4. Basiselement 3 – Plicht tot het komen tot overeenstemming en implementatie hiervan	42
4.4. Deelconclusie	44
5. Implementatiewijze geschilbeslechting Pijler 2	46
5.1. Inleiding	46
5.2. Multilateraal verdrag	46
5.3. Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand	48

5.4. Bilaterale belastingverdragen	49
5.4.1. Toepassing MAP-procedure op Pijler 2 geschillen	50
5.4.2. Implementatie van een op Pijler 2 toegespitst geschilbeslechtsmechanisme	51
5.5. Implementatie in de nationale wetgeving	53
5.6. Deelconclusie	55
6. Conclusie	58
6.1. Inleiding	58
6.2. Bevindingen en beantwoording onderzoeksvraag	58
6.3. Aanbevelingen	60
7. Literatuurlijst	62
8. Parlementaire stukken	66

Lijst met afkortingen

BEPS project	<i>Base Erosion and Profit Shifting project</i>
EU	Europese Unie
EU-richtlijn	Richtlijn (EU) 2022/2523
EU-arbitragerichtlijn	Richtlijn (EU) 2017/1852
EU-arbitrageverdrag	Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG)
IIR	Inkomen-inclusiemaatregel (<i>Income Inclusion Rule</i>)
MAP-procedure	Onderling overlegprocedure uit art. 25 OESO-MV
OESO	Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling
OESO-commentaar	<i>Administrative Guidance July (Pillar Two) 2023, Administrative Guidance February (Pillar Two) 2023, Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022, GloBE Examples (Pillar Two) 2022, GloBE Information Return (Pillar Two) 2023 en Safe Harbours and Penalty Relief 2022</i>
OESO-modelregels	<i>GloBE Model Rules (Pillar 2) 2021</i>
OESO-MV	<i>OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017</i>
OESO-richtlijnen	OESO-modelregels en OESO-commentaar
QDMTT	Kwalificerende binnenlandse bijheffing (<i>Qualified Domestic Minimum Top-up Tax</i>)
Tax certainty consultatie	<i>Tax Certainty for the GloBE Rules 2022</i>
UTPR	Onderbelastewinstmaatregel (<i>Undertaxed Profits Rule</i>)
WABB-verdrag	Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken

1. Inleiding

1.1. Aanleiding en probleemstelling

Vanuit de ontwikkelingen op het gebied van digitalisatie en globalisatie die zich in de afgelopen jaren hebben voorgedaan zijn nieuwe uitdagingen ontstaan bij het belasten van internationaal opererende ondernemingen. Daarom is de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (hierna: OESO) in samenwerking met de G20 landen in 2013 gestart met het *Base Erosion and Profit Shifting project* (hierna: BEPS project) en het daaruit volgende *Inclusive Framework* ter implementatie van BEPS. In 2021 is binnen dit *Inclusive Framework* consensus bereikt over twee hervormingen van het internationale belastingstelsel, namelijk Pijler 1¹ en Pijler 2. Onder Pijler 2 wordt gewaarborgd dat multinationale ondernemingen hun *fair share* aan belastingen betalen in de staten waar ze winsten behalen.²

In december 2021 zijn binnen het *Inclusive Framework* modelregels (hierna: de OESO-modelregels) uitgebracht die staten kunnen gebruiken als leidraad om Pijler 2 in de nationale wetgeving op te nemen.³ De Europese Unie (hierna: EU) heeft ervoor gekozen om vanwege de geïntegreerde interne markt Pijler 2 op Unierechtelijk niveau te harmoniseren middels een richtlijn.⁴ In lijn met het richtlijnvoorstel op EU-niveau is door Nederland op 30 mei 2023 het wetsvoorstel ter implementatie van Pijler 2 bij de Tweede Kamer ingediend. Hierin is benoemd dat met de invoering van Pijler 2 beoogd wordt om winstverschuiving naar laagbelastende staten te verminderen en om een fiscaal gelijk speelveld voor multinationals te creëren.⁵ Dit wordt gedaan door een wereldwijde minimumbelasting van 15% te heffen over de winsten van multinationale groepen⁶ met een minimale wereldwijde omzet van 750 miljoen euro. Indien in een staat effectief minder dan 15% wordt geheven over de behaalde winsten, voorzien de OESO-modelregels in drie verschillende methodes om bij te heffen. Van deze drie methodes dienen de EU-lidstaten er twee verplicht te implementeren: de inkomen-inclusiemaatregel (*Income Inclusion Rule*, hierna: IIR) en de onderbelastewinstmaatregel (*Undertaxed Profits Rule*, hierna: UTPR). Nederland heeft in het wetsvoorstel ervoor gekozen om ook de derde methode, de kwalificerende binnenlandse bijheffing (*Qualified Domestic Minimum Top-up Tax*, hierna: QDMTT), te implementeren.⁷ De QDMTT geeft de staat waarin het effectieve tarief van 15% niet wordt behaald de mogelijkheid om tot 15% bij te heffen over de aldaar behaalde winsten. Dit in tegenstelling tot de IIR en de UTPR, op grond waarvan bij mag worden geheven door respectievelijk de staat waarin de uiteindelijke moederentiteit⁸ is gevestigd, dan wel door de staten waarin groepsentiteiten zijn gevestigd die de UTPR hebben geïmplementeerd. In het laatste geval wordt de bijheffing verdeeld over de staten middels een allocatiesleutel. Het effectieve tarief wordt in beginsel gebaseerd op de in een staat naar de winst geheven belastingen en de commerciële winsten waarbij bepaalde correcties dienen te worden gemaakt, bijvoorbeeld in het geval van transacties tussen groepsentiteiten die niet tegen *arm's length* voorwaarden zijn aangegaan.

¹ De laatste ontwikkeling ten aanzien van Pijler 1 is dat het voorstel van de OESO ten aanzien van het zogenoemde Amount B in juli 2023 ter consultatie is voorgelegd.

² *GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, p. 3.

³ *GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*.

⁴ *Council Directive proposal on global minimum level of taxation 2021*, COM(2021)823, p. 1.

⁵ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 3, par. 1.1, p. 2.

⁶ Binnen de EU vallen behalve multinationale groepen ook groepen die slechts in één staat zijn gevestigd onder Pijler 2.

⁷ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 3, par. 3.2, p. 11.

⁸ De IIR kan behalve van de uiteindelijke moederentiteit onder voorwaarden ook van andere moederentiteiten geheven worden. Hier zal verder op in worden gegaan in par. 2.5.3.

De multilaterale implementatie van de OESO-modelregels werkt via een tweeledige *common approach* methode. Dit betekent ten eerste dat een staat die onderdeel is van het *Inclusive Framework* de keuzevrijheid heeft om de OESO-modelregels niet te implementeren, maar verplicht is om eventuele bijheffing door andere staten te accepteren. Ten tweede houdt de methode in dat, indien een staat ervoor kiest om de OESO-modelregels te implementeren, deze staat gehouden is om dit in overeenstemming met de OESO-modelregels en het commentaar op de OESO-modelregels te doen.⁹ Ondanks het gebruik van deze *common approach* methode is de verwachting dat discussies zullen ontstaan over de toepassing van de OESO-modelregels aangezien de staten de regels in de nationale wet dienen te implementeren en de nationale bevoegde autoriteiten de regels moeten handhaven.¹⁰ Hierdoor bestaat bijvoorbeeld de kans dat een staat een bijheffing oplegt op basis van een interpretatie van de OESO-modelregels die niet gevolgd wordt door een andere staat, waardoor door meerdere staten bij wordt geheven over hetzelfde laagbelaste inkomen. Indien dit soort interpretatieverschillen, die onder andere kunnen leiden tot dubbele belasting, ontstaan, is het van belang dat een adequate methodiek beschikbaar is om deze multilaterale geschillen te beslechten.

De OESO heeft in december 2022 meerdere mogelijkheden voor de vormgeving en implementatiewijze van geschilbeslechting ter publieke consultatie voorgelegd (hierna: *Tax certainty* consultatie).¹¹ De OESO benoemt in het consultatiedocument dat de intentie bestaat om als basis voor de vormgeving van de geschilbeslechting aan te sluiten bij de elementen waarop de onderlinge overlegprocedure uit art. 25 van het OESO-Modelverdrag (hierna: OESO-MV) gestoeld is, waarbij diverse aanpassingen gemaakt dienen te worden.¹² De basiselementen bestaan uit het recht van de belastingplichtige om een verzoek bij een bevoegde autoriteit in te dienen wanneer de implementatie van de OESO-modelregels leidt tot onbedoelde belasting, het recht van een bevoegde autoriteit om het geschil in onderling overleg met een andere autoriteit te beslechten en de plicht van staten om de uitkomst van het overleg te implementeren. Verder zijn verschillende mogelijkheden aangedragen ten aanzien van de reikwijdte van de geschilbeslechting, waarbij de vraag centraal staat wanneer een belastingplichtige zich op geschilbeslechting mag beroepen. Is het hiervoor bijvoorbeeld noodzakelijk dat een interpretatieverschil heeft geleid tot dubbele belasting? Tot slot heeft de OESO vier potentiële implementatiewijzen aangedragen, namelijk het implementeren van de geschilbeslechting middels een nieuw op te stellen multilateraal verdrag, geschilbeslechting via (een uitbreiding van) het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, aansluiting bij de geschilbeslechting in de bestaande belastingverdragen en de implementatie van een gemeenschappelijke geschilbeslechtingsregeling in de nationale wetgevingen.¹³

Het voorstel wat ter consultatie ter is voorgelegd is als relatief summier te beschouwen, waarbij ook geen concrete afwegingen zijn gemaakt ten aanzien van bijvoorbeeld de voor- en nadelen van bepaalde implementatiewijzen. Het voorgaande roept daarom de vraag op welke vormgeving en implementatiewijze van geschilbeslechting het meest doeltreffend zou zijn. Dit zal in beginsel bepaald worden aan de hand van het voorstel van de OESO om aan te sluiten bij de basiselementen waar art. 25 OESO-MV op is gestoeld en de vier voorgestelde implementatiewijzen. De onderzoeksvraag die hierbij centraal staat is:

Welke vormgeving en implementatiewijze van geschilbeslechting onder toepassing van Pijler 2 zouden het meest doeltreffend zijn?

⁹ *Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, Introduction, par. 14, p. 11.

¹⁰ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 2.

¹¹ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*.

¹² *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 16.

¹³ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 29-42.

Wat verstaan wordt onder vormgeving en implementatiewijze zal uiteengezet worden in paragraaf 1.3. De toetsing aan de doeltreffendheid wordt verder behandeld in paragraaf 1.2. Zoals benoemd is onderzoek naar bovenstaande probleemstelling met name relevant omdat op dit moment nog weinig onderzoek is gedaan naar geschilbeslechting onder Pijler 2. De OESO heeft een aantal opties aangedragen ten aanzien van de vormgeving en implementatie ervan, maar deze opties zijn ten eerste niet uitgewerkt en ten tweede ook niet beoordeeld op hun doeltreffendheid. Binnen de fiscale literatuur bestaat daarnaast ook nauwelijks onderzoek naar geschilbeslechting onder Pijler 2. Dit onderzoek zal daarom zowel een theoretische als praktische bijdrage kunnen leveren in dit kader.

Om de bovenstaande onderzoeksvraag te beantwoorden zijn de volgende vier deelvragen opgesteld:

1. *Wat zijn de belangrijkste wetstechnische aspecten van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)?*
2. *Hoe kunnen geschillen onder Pijler 2 ontstaan en hebben zij specifieke, voor de geschilbeslechting relevante kenmerken?*
3. *Welke vormgeving van geschilbeslechting onder Pijler 2 is het meest doeltreffend?*
4. *Welke implementatiewijze van geschilbeslechting onder toepassing van Pijler 2 is het meest doeltreffend?*

1.2. Toetsingskader

Voor de invulling van het begrip doeltreffendheid wordt aangesloten bij de nota 'Zicht op de Wetgeving'. Hieruit volgt voor de definitie dat wetgeving moet leiden tot verwezenlijking van de door de wetgever beoogde doelstellingen.¹⁴ Hoewel in dit onderzoek de doeltreffendheid van (model)regelgeving op internationaal niveau centraal staat, is de voornoemde definitie van doeltreffendheid uit de nota dusdanig algemeen dat naar mijn mening geen aanleiding bestaat om deze niet ook van toepassing te laten zijn bij de toetsing van internationale regelgeving. In het kader van dit onderzoek zou dit voor de doeltreffendheid betekenen dat het geschilbeslechtingsmechanisme dient te leiden tot verwezenlijking van de door de OESO beoogde doelstellingen.

Uit de *Tax certainty* consultatie van de OESO volgt dat de doelstelling van de geschilvoorkoming en geschilbeslechting bestaat uit het verzekeren van een consistente en gecoördineerde toepassing van Pijler 2 door staten om zo consistente uitkomsten voor multinationals te waarborgen. Dit om onzekerheid bij belastingplichtigen over bijvoorbeeld hun aangiftepositie en mogelijke dubbele belasting te vermijden.¹⁵ Aangezien geschilbeslechting in beginsel een mechanisme is waar een beroep op kan worden gedaan nadat een belastingheffing of vergelijkbare handeling heeft plaatsgevonden, kan de geschilbeslechting gezien worden als een correctiemechanisme. Dit impliceert dat het doel van een geschilbeslechtingsmechanisme is om in het geval waarin een inconsistente uitkomst onder toepassing van Pijler 2 ontstaat te voorzien in een correctie hiervan, zodat een consistente uitwerking wordt gewaarborgd. Het wegnemen van onzekerheid bij belastingplichtigen en het vermijden van dubbele belastingheffing wordt als beoogd resultaat van deze consistente uitwerking benoemd. Zoals hiervoor aangegeven kan geschilbeslechting echter voornamelijk als een correctiemechanisme achteraf beschouwd worden, waardoor het wegnemen van onzekerheid vooraf een minder centrale doelstelling vormt (of kan vormen) dan het geval is bij geschilvoorkoming. Wel zou het wegnemen van onzekerheid een meer subsidiair doel kunnen vormen in die zin dat de publicatie van procedure-uitkomsten door belastingautoriteiten inzicht kan geven in de toepassing

¹⁴ *Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 2, p. 25.*

¹⁵ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022, par. 2.*

van Pijler 2 door een bepaalde staat. Daarnaast zou een effectief geschilbeslechtsmechanisme rechtszekerheid moeten bieden aan belastingplichtigen.

Het primaire doel van de geschilbeslechting zou al met al gedefinieerd kunnen worden als het bewerkstelligen van een consistente uitkomst onder toepassing van Pijler 2, teneinde dubbele belastingheffing te vermijden. Het is denkbaar dat andere onwenselijke uitkomsten van een inconsistente toepassing van Pijler 2 zoals administratieve verplichtingen kunnen ontstaan die geschilbeslechting noodzakelijk maken. Aannemelijk is echter dat dubbele belasting het zwaarwegendste gevolg zal zijn, zowel in de mate waarin het voorkomt als qua impact voor een multinational. Voor het toetsen van de doeltreffendheid zal daarom onderzocht worden op welke manier een geschilbeslechtsmechanisme dient te worden vormgegeven en geïmplementeerd om zo op de meest effectieve manier dubbele belastingheffing te vermijden en te corrigeren. Zoals benoemd zal de focus hierbij vanwege het karakter van geschilbeslechting met name liggen op het bewerkstelligen van een correctie in gevallen waarin een belastingplichtige inconsistente uitkomsten onder toepassing van Pijler 2 ervaart.

Kort gezegd kan geschilbeslechting als doeltreffend worden beschouwd indien geldt dat een belastingplichtige die van mening is dat deze onderworpen is aan dubbele belastingheffing, toegang heeft tot een geschilbeslechtsprocedure tussen meerdere staten, waarbij deze staten tot een overeenstemming komen en deze ook implementeren, teneinde de dubbele belastingheffing te voorkomen dan wel te corrigeren. Hierbij gaat het om dubbele belasting in de breedste zin van het woord. Dit betekent dat het zowel juridisch als economisch dubbele belasting omvat.¹⁶ Daarnaast omvat het ook gevallen waarin niet direct sprake is van dubbele belasting, zoals gevallen waarbij compenseerbare verliezen verlaagd worden of de heffing niet in hetzelfde tijdvak plaatsvindt. Vanuit het perspectief van de OESO is het denkbaar dat het voorkomen van dubbele niet-belasting, hoewel dit niet expliciet benoemd is in de *Tax certainty* consultatie, net als in het geval van bilaterale belastingverdragen een van de doelstellingen is.¹⁷ In dit onderzoek zal de focus echter enkel liggen op gevallen van dubbele belasting.

1.3. Opbouw

Na de inleiding wordt in hoofdstuk 2 ingegaan op de belangrijkste aspecten van de wetgeving ter implementatie van Pijler 2. In hoofdstuk 3 komt het ontstaan van geschillen onder toepassing van Pijler 2 aan bod. Eerst wordt ingegaan op hoe Pijler 2 geïmplementeerd wordt door staten en hoe dit ertoe kan leiden dat geschillen ontstaan. Daarna wordt, mede aan de hand van voorbeelden, geïllustreerd welke voor de geschilbeslechting relevante kenmerken deze geschillen hebben. Hoofdstuk 4 behandelt daarna het eerste gedeelte van de hoofdvraag door in te gaan op de meest doeltreffende vormgeving van een geschilbeslechtsmechanisme. Aan de hand van een drietal basiselementen die noodzakelijk zijn voor een doeltreffende vormgeving zal een geschilbeslechtsmechanisme wat doeltreffend is onder Pijler 2 worden opgebouwd. In hoofdstuk 5 zal vervolgens in worden gegaan op de meest doeltreffende implementatiewijze van een geschilbeslechtsmechanisme. Hiertoe zullen de vier door de OESO voorgestelde implementatiewijzen onderling worden vergeleken. Hoofdstuk 5 bevat de conclusie van dit onderzoek, bestaande uit een samenvatting van de belangrijkste bevindingen, de beantwoording van de onderzoeksvraag en aanbevelingen.

¹⁶ Het ontstaan van juridisch en economisch dubbele heffing onder toepassing van Pijler 2 zal verder behandeld worden in par. 3.5.

¹⁷ In het geval van bilaterale belastingverdragen is het bestrijden van misbruik wel een expliciete doelstelling. Zie hiertoe introduction Commentaar *OECD Model Tax Convention on Income and on Capital 2017* (hierna: OESO-MV), par. 16.1 en preamble OESO-MV.

1.4. Begripsbepaling en afbakening

In deze paragraaf zullen een aantal definities van begrippen die van belang zijn in dit onderzoek uiteengezet worden. Vervolgens wordt ingegaan op een aantal aspecten die vanwege de beperkte omvang van het onderzoek niet behandeld kunnen worden. In de onderzoeksvraag wordt onderscheid gemaakt tussen de vormgeving en de implementatiewijze van een geschilbeslechtsmechanisme. Onder de vormgeving kan worden verstaan de inhoud van de bepaling, dus kortweg hetgeen wat tekstueel opgenomen moet worden in een bepaling om het tot een doeltreffend geschilbeslechtsmechanisme te maken. De implementatiewijze ziet daarentegen op de vraag waar het mechanisme opgenomen dient te worden om doeltreffend te zijn, niettegenstaande de inhoud van de bepaling. Uiteraard zullen de vormgeving en implementatie deels van elkaar afhangen, zo zal ook uit het onderzoek blijken. Om het overzicht te bewaren zullen de twee onderdelen echter zoveel mogelijk separaat van elkaar behandeld worden.

Verder is van belang dat de OESO veel verschillende richtlijnen heeft gepubliceerd in het kader van de implementatie van Pijler 2. Omwille van de overzichtelijkheid zal in het vervolg van het onderzoek een afkorting van (meerdere) richtlijnen gebruikt worden. Zo zijn ten eerste de door de OESO gepubliceerde modelregels van belang: *GloBE Model Rules (Pillar Two) 2021* (hierna: OESO-modelregels). Daarnaast heeft de OESO een grote verscheidenheid aan commentaar en andere richtlijnen gepubliceerd ter ondersteuning van de OESO-modelregels. Dit wordt in het vervolg aangeduid als het OESO-commentaar.¹⁸ Indien gezamenlijk verwezen wordt naar de OESO-commentaar en bijbehorende OESO-commentaar zal dit veelal aangeduid worden met de term OESO-richtlijnen.

Geschillen zullen onder toepassing van Pijler 2 in verschillende varianten voorkomen. Zo zal geschilbeslechting niet alleen noodzakelijk zijn in het geval van multilaterale geschillen, maar ook indien unilaterale geschillen ontstaan. Omwille van de omvang van dit onderzoek zal echter enkel op multilaterale geschillen, dus de geschillen die ontstaan tussen twee of meer staten, worden ingegaan. Dit zijn in principe de geschillen waarbij ten minste één staat van mening is dat de oplossing van het geschil bij een andere staat ligt. Daarnaast zal de focus enkel op geschillen binnen Pijler 2 liggen. Het is namelijk denkbaar dat geschillen kunnen ontstaan over de samenloop met nationale winstbelastingen, bronbelastingen en bilaterale belastingverdragen. De omvang van het onderzoek laat het niet toe om dit ook te behandelen. Pijler 2 geschillen zullen daarnaast (nagenoeg) een wereldwijde aangelegenheid worden. Het is daarom van belang dat een geschilbeslechtsmechanisme op alle implementerende staten ziet en niet enkel op een bepaald gedeelte. In het onderzoek zal daarom niet in worden gegaan op geschilbeslechtsmechanismen die enkel zien op een afgebakend gedeelte van de implementerende staten, zoals de Richtlijn (EU) 2017/1852 (hierna: EU-arbitragerichtlijn) en het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436/EEG) (hierna: EU-arbitrageverdrag). Tot slot is het van belang dat Pijler 2 geschillen mogelijk via nationale procedures opgelost kunnen worden. In dit licht bestaat ook een samenloop tussen multilaterale geschilbeslechtsmechanismen en nationale procedures. De omvang van het onderzoek laat het niet toe om hierop in te gaan.

¹⁸ Het OESO-commentaar bestaat uit: *Administrative Guidance July (Pillar Two) 2023*, *Administrative Guidance February (Pillar Two) 2023*, *Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, *GloBE Examples (Pillar Two) 2022*, *GloBE Information Return (Pillar Two) 2023* en *Safe Harbours and Penalty Relief 2022*.

2. Inhoud wetsvoorstel

2.1. Inleiding

Om tot een beoordeling te kunnen komen van geschikte geschilbeslechtingsmethodes onder Pijler 2 is het eerst van belang om inzicht te verkrijgen in de belangrijkste wetstechnische aspecten van het wetsvoorstel. Deze vormen immers de basis voor het ontstaan van geschillen. In dit hoofdstuk zullen de hoofdlijnen van het wetsvoorstel daarom uiteen worden gezet aan de hand van de volgende deelvraag: *‘Wat zijn de belangrijkste wetstechnische aspecten van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)?’*.

Eerst zal ingegaan worden op de algemene heffingssystematiek binnen het wetsvoorstel (par. 2.2). Vervolgens behandelt het hoofdstuk drie belangrijke aspecten. Eerst zal ingegaan worden op de belastingplichtige entiteiten, oftewel de reikwijdte van het wetsvoorstel (par. 2.3). Vervolgens wordt beschreven hoe de hoogte en toerekening van de bijheffing bepaald wordt (par. 2.4). Daarna zullen de bijheffingsmethoden behandeld worden, te weten de IIR, UTPR en QDMTT (par. 2.5). De laatste paragraaf van het hoofdstuk bevat een samenvatting (par. 2.6).

2.2. De heffingssystematiek op hoofdlijnen

Indien een multinationale groep binnen het toepassingsbereik van het wetsvoorstel valt, dient voor alle groepsentiteiten die gevestigd zijn in een staat gezamenlijk bepaald te worden of in die staat een winstbelasting van effectief ten minste 15% wordt geheven. Dit effectieve tarief wordt berekend door de in de staat geheven gecorrigeerde belastingen te delen door het aldaar genoten kwalificerende inkomen.¹⁹ Indien dit effectieve tarief lager is dan het minimumtarief van 15%, wordt het verschil hiertussen aangemerkt als het bijheffingspercentage. Dit bijheffingspercentage wordt vermenigvuldigd met de overwinst om de totale bijheffing te bepalen. De overwinst is hierbij gelijk aan het kwalificerende inkomen verminderd met een tegemoetkoming voor reële aanwezigheid in een staat. Afhankelijk van de situatie zal de bijheffing geheven worden door een of meerdere staten middels de bijheffingsmethoden; de IIR, UTPR en QDMTT.

2.3. Reikwijdte

In beginsel is het wetsvoorstel van toepassing op groepsentiteiten die onderdeel zijn van een multinationale groep met een jaarmzet van ten minste € 750 miljoen. In afwijking van de OESO-modelregels, en in overeenstemming met de Richtlijn (EU) 2022/2523 (hierna: EU-richtlijn), is het wetsvoorstel tevens van toepassing op zogenaamde binnenlandse groepen waarvan alle entiteiten in één staat gevestigd zijn, om zo overeenstemming met het primaire EU-recht te waarborgen.²⁰ Een groep bestaat uit de entiteiten die verbonden zijn op basis van eigendom, dan wel zeggenschap, zoals omschreven in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit.²¹ Hier vallen ook de entiteiten onder die van de geconsolideerde jaarrekening zijn uitgesloten op grond van hun beperkte omvang, op grond van materialiteit, of op grond van het feit dat zij ter verkoop worden gehouden.

Onder de uiteindelijke moederentiteit wordt verstaan: een entiteit die onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt in een andere entiteit en waarin geen andere entiteit een controlerend

¹⁹ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3, par. 2.2, p. 7.

²⁰ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3, par. 3.1, p. 8.

²¹ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 1.2 ‘Groep’.

belang houdt.²² Een controlerend belang kan hierbij gedefinieerd worden als een zodanig belang in een entiteit dat de houder van het belang in verplicht is de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteit integraal te consolideren.²³

Onder het begrip groepsentiteiten vallen behalve entiteiten ook de vaste inrichtingen van groepsentiteiten. Deze vaste inrichtingen worden gezien als afzonderlijke groepsentiteit.²⁴ In beginsel wordt het begrip entiteit breed uitgelegd, waardoor behalve rechtspersonen ook rechtsfiguren zoals samenwerkingsverbanden en trusts als entiteit worden aangemerkt onder de voorwaarde dat zij een afzonderlijke financiële verslaggeving opstellen. Wel zijn bepaalde soorten entiteiten vanwege hun bijzondere aard uitgesloten van de toepassing van het wetsvoorstel.²⁵ Het gaat hierbij bijvoorbeeld om overheidsinstanties, non-profitorganisaties en pensioenfondsen. Hoewel ten aanzien van deze entiteiten dus een 'vrijstelling' geldt, telt de omzet van deze uitgesloten entiteiten wel mee voor het bepalen of de omzeldrempel van € 750 miljoen is overschreden.

Voor de bepaling of de omzeldrempel is overschreden wordt aangesloten bij de omzet die is verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit. Indien in twee van de vier aan een verslagjaar voorgaande jaren de omzeldrempel wordt overschreden, vallen de groepsentiteiten gedurende dat verslagjaar binnen het toepassingsbereik van het wetsvoorstel.

2.4. Berekening van de bijheffing

2.4.1. Inleiding

Wanneer de multinationale groep, dan wel binnenlandse groep, binnen de reikwijdte van het wetsvoorstel valt, dient per staat bepaald te worden of een effectieve winstbelasting van ten minste 15% wordt geheven over de winsten van de aldaar gevestigde entiteiten. Indien dit niet het geval is wordt een bijheffing geheven zodat het minimumtarief van effectief 15% wordt bereikt. In deze paragraaf zal eerst ingegaan worden op de berekening van het effectieve tarief, en het daaruit volgende bijheffingspercentage, aan de hand van het kwalificerende inkomen en de gecorrigeerde betrokken belastingen (par. 2.4.2). Daarna zal de bepaling van de hoogte en toerekening van de bijheffing behandeld worden (par. 2.4.3).

2.4.2. Berekening van het effectieve tarief en bijheffingspercentage

Het effectieve belastingtarief wordt berekend door de gecorrigeerde betrokken belastingen van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten te delen door het netto kwalificerende inkomen van deze groepsentiteiten.²⁶ Het netto kwalificerende inkomen is de som van de kwalificerende inkomens dan wel verliezen van de in een staat gevestigde groepsentiteiten. Hierbij geldt dat geen effectief belastingtarief berekend hoeft te worden indien het netto kwalificerende inkomen negatief is, hetgeen dus betekent dat een nettoverlies wordt geleden door de groepsentiteiten in de staat. Indien het berekende effectieve belastingtarief lager is dan het minimumtarief van 15%, wordt het verschil aangemerkt als het bijheffingspercentage.²⁷

²² Een uiteindelijke moederentiteit kan ook de hoofdentiteit zijn van een groep die bestaat uit een entiteit met één of meer vaste inrichtingen.

²³ *Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 1.2 'Controlerend belang'.*

²⁴ *Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 1.2 'Groepsentiteit'.*

²⁵ *Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3, par. 3.1, p. 9.*

²⁶ *Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 8.1 lid 1.*

²⁷ *Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 8.2 lid 3.*

2.4.2.1. Kwalificerend inkomen

Voor de bepaling van het kwalificerend inkomen van een groepsentiteit wordt in beginsel aangesloten bij de winst bepaald volgens de financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt is bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit.²⁸ Het gaat hierbij om de winst voor consolidatie en voor eliminatie van intra-groepstransacties. Uitzondering op de aansluiting bij de financiële verslaggevingsstandaard van de uiteindelijke moederentiteit is het geval dat het redelijkerwijs niet mogelijk is om de winst op basis van deze standaard te bepalen ofwel indien de groepsentiteit in een staat is gevestigd die een QDMTT toepast.²⁹ Onder voorwaarden mag in die twee gevallen aansluiting worden gezocht bij een andere financiële verslaggevingsstandaard.

Om de winstbepaling op basis van de financiële verslaggevingsstandaard beter aan te laten sluiten op winstbelastingssystemen, dienen correcties te worden gemaakt om zo tijdelijke en permanente verschillen weg te nemen. Een belangrijk onderdeel hiervan is bijvoorbeeld het buiten aanmerking laten van reguliere en andere voordelen uit een aandelenbelang (met uitzondering van belangen van minder dan 10% op groepsniveau die minder dan een jaar worden gehouden).³⁰ Ook dienen *arm's length* correcties gemaakt te worden indien transacties tussen groepsentiteiten niet in overeenstemming met het *arm's length*-beginsel op zijn genomen in de financiële verslaggeving. Tot slot bestaan onder andere specifieke regels ten aanzien van de toerekening van winsten en verliezen van vaste inrichtingen en doorkijkentiteiten.³¹

2.4.2.2. Gecorrigeerde betrokken belastingen

Startpunt voor de berekening van de hoogte van de gecorrigeerde betrokken belasting is het bepalen welke belastingen in aanmerking mogen worden genomen bij het bepalen van het effectieve tarief. Deze betrokken belastingen bestaan in beginsel uit de in de financiële verslaggeving opgenomen acute en latente belasting over het inkomen of de winst. Hieronder valt zowel de belastinglast die opgenomen is in de financiële jaarverslaggeving van de groepsentiteit zelf, als de belastinglast die opgenomen is in de verslaggeving van een groepsentiteit die een belang houdt in de winst generende groepsentiteit.³² Ook winstbelastingen over uitgedeelde winsten³³, belastingen ter vervanging van een algemene winstbelasting en belastingen op ingehouden winsten en eigen vermogen vallen hieronder. De bijheffing op grond van Pijler 2 is uitgesloten van de betrokken belastingen.³⁴

Om tot het bedrag van de gecorrigeerde betrokken belastingen te komen, dient de in de financiële verslaggeving opgenomen acute belastinglast ten aanzien van de hiervoor benoemde betrokken belastingen op een aantal punten gecorrigeerd te worden. Zo wordt de acute belastinglast bijvoorbeeld verhoogd met de in een verslagjaar als actieve belastinglatentie verrekende kwalificerende verliezen en verlaagd met belastinglasten die zien op niet-kwalificerend inkomen (denk bijvoorbeeld aan dividendbelasting over uitgekeerde dividenden uit niet-portfoliobelangen) en voorzieningen ten aanzien van onzekere belastingposities.³⁵ De acute belastinglast wordt ook gecorrigeerd met de mutaties in de actieve en passieve belastinglatenties gedurende het verslagjaar, waarbij deze opgenomen worden in de betrokken belastingen tegen het tarief waartegen ze in de

²⁸ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 6.1 lid 1.

²⁹ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 6.1 lid 2 & 3.

³⁰ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 6.2 lid 1 onderdeel b & c.

³¹ Zie voor alle te maken correcties ten aanzien van het kwalificerende inkomen art. 6.2-6.14.

³² Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 7.1 lid 1.

³³ Het gaat hierbij om een winstbelasting die geheven wordt van een entiteit op het moment dat de winsten worden uitgekeerd aan de aandeelhouders.

³⁴ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 7.1 lid 2.

³⁵ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 7.2 lid 1-3.

financiële jaarverslaggeving zijn opgenomen, dan wel tegen het minimumtarief van 15% indien dit lager is.³⁶ Net als in het geval van de acute belastinglast dienen ook ten aanzien van de belastinglatenties een aantal correcties gemaakt te worden, bijvoorbeeld in het geval van belastinglatenties die zien op niet-kwalificerend inkomen, mutaties in latenties die veroorzaakt worden door tariefsaanpassingen en waarderingsmethodes en de terugname van mutaties in bepaalde passieve belastinglatenties indien deze niet binnen vijf jaar tot uiting komen.³⁷

2.4.3. Berekening en toerekening van de bijheffing

Wanneer het effectieve tarief berekend is door de gecorrigeerde betrokken belastingen in een staat te delen door het netto kwalificerende inkomen, kan het bijheffingspercentage bepaald worden door het minimumtarief te verminderen met het effectieve tarief (mits het effectieve tarief lager is dan het minimumtarief). De bijheffing in een staat is dan gelijk aan:

$$\text{Bijheffing} = (\text{Bijheffingspercentage} * \text{Overwinst}) + \text{Additionele bijheffing} \\ - \text{Kwalificerende binnenlandse bijheffing}$$

De bijheffing bestaat in beginsel dus uit het bijheffingspercentage vermenigvuldigd met de in het verslagjaar behaalde overwinst.³⁸ Hier wordt de additionele bijheffing bij opgeteld. Dit is bijheffing die extra verschuldigd is in het verslagjaar door een wijziging in het effectieve tarief en de daaruit volgende bijheffing in een voorgaand verslagjaar.³⁹ Daarnaast dient de bijheffing verminderd te worden met de kwalificerende geheven binnenlandse bijheffing.⁴⁰ Nadat de bijheffing op het niveau van de staat is bepaald wordt de bijheffing toegerekend aan een groepsentiteit op basis van het aandeel dat de groepsentiteit heeft in het totale kwalificerende inkomen van alle groepsentiteiten in die staat.⁴¹

2.4.3.1. Overwinst

De overwinst bestaat uit het netto kwalificerende inkomen behaald door de groepsentiteiten in een staat verminderd met het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.⁴² Dit uitgesloten inkomen bestaat uit een uitzondering voor werknemerslasten en materiële activa. De reden voor deze uitsluitingen is dat zij een indicator zijn voor reële aanwezigheid in een staat omdat werknemers en materiële activa relatief lastig grensoverschrijdend te verschuiven zijn en dus minder makkelijk ingezet kunnen worden voor winstverschuiving.⁴³

Op basis van de uitzondering voor werknemerslasten wordt het netto kwalificerende inkomen verlaagd met 10% van de loonkosten van in aanmerking komende werknemers.⁴⁴ Dit zijn in beginsel de werknemers en zelfstandigen die deelnemen aan de normale bedrijfsactiviteiten en onder toezicht en controle van de groep staan. Daarnaast wordt het netto kwalificerende inkomen met 8% van de boekwaarde van de in een staat gelegen materiële activa verlaagd.⁴⁵ Hieronder vallen ook natuurlijke

³⁶ Bij wijze van uitzondering mag een belastinglatentie die ziet op een kwalificerend verlies tegen 15% in aanmerking worden genomen wanneer een belastingplichtige daarvoor kiest.

³⁷ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 7.3 lid 3-7.

³⁸ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 8.2 lid 2.

³⁹ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 8.4 lid 1.

⁴⁰ Dit geldt logischerwijs niet indien de kwalificerende binnenlandse bijheffing berekend wordt (art. 3.2 lid 1).

⁴¹ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 8.2 lid 5.

⁴² Zie voor de bepaling van het netto kwalificerende inkomen par. 2.4.2. & 2.4.2.1.

⁴³ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3, par. 3.6, p. 31.

⁴⁴ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 8.3 lid 2 jo. lid 11.

⁴⁵ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 8.3 lid 3 jo. lid 11.

rijkdommen, exploitatielicenties en gebruiksrechten op materiële activa. Speciale regels gelden ten aanzien van de toerekening van loonkosten en materiële activa aan vaste inrichtingen en doorkijkentiteiten.

2.4.3.2. Vereenvoudigde berekening bijheffing

In afwijking van het bovenstaande bestaan een aantal permanente dan wel tijdelijke regelingen op grond waarvan de bijheffing op een andere, vereenvoudigde manier wordt bepaald. Voor deze regelingen geldt dat ze bedoeld zijn als administratieve vereenvoudiging.⁴⁶ De eerste hiervan is de minimis-uitzondering op grond waarvan de bijheffing enkel de additionele bijheffing bedraagt (en bij afwezigheid van een additionele bijheffing dus nihil is).⁴⁷ Deze uitzondering is een keuzemogelijkheid indien het gemiddelde van de in het verslagjaar en de in de twee daaraan voorafgaande jaren behaalde kwalificerende omzet in een staat minder bedraagt dan 10 miljoen euro en het gemiddelde netto kwalificerende inkomen in een staat minder bedraagt dan 1 miljoen euro (ofwel indien een netto verlies wordt geleden). De minimis-regeling heeft als doel om, in tegenstelling tot de twee andere veilige-havenregels die met name een administratieve vereenvoudiging voor belastingplichtigen vormen, ook een administratieve lastenvermindering voor bevoegde autoriteiten te bewerkstelligen.

Naast de minimis-regeling bestaat een tijdelijke veilige-havenregel op grond waarvan de bijheffing nihil bedraagt indien aan de voorwaarden wordt voldaan.⁴⁸ De eerste voorwaarde is dat in het kwalificerend landenrapport ten aanzien van die staat totale inkomsten van minder dan 10 miljoen euro en winst voor winstbelasting van minder dan 1 miljoen is gerapporteerd. Daarnaast moet op basis van een vereenvoudigde berekening gelden dat het effectieve tarief tenminste gelijk is aan 15% of dat de winst niet meer bedraagt dan het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Tot slot bestaat nog een permanente veilige haven op grond waarvan de bijheffing enkel de eventuele additionele bijheffing bedraagt.⁴⁹ Om hiervoor in aanmerking te komen moet aan een van de drie volgende voorwaarden voldaan worden. Op basis van een vereenvoudigde berekening bedraagt het inkomen niet meer dan het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, wordt voldaan aan de vereisten voor de minimis-uitzondering of bedraagt het effectieve tarief tenminste 15%.

2.5. Bijheffingsmethodiek

2.5.1. Inleiding

De wijze van bijheffing is afhankelijk van de maatregel op grond waarvan wordt geheven. Van de drie methodes dienen de EU-lidstaten er twee verplicht te implementeren: de IIR en de UTPR. Op grond van de IIR en de UTPR mag bij worden geheven door respectievelijk de staat waarin de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd, dan wel door de staten waarin groepsentiteiten zijn gevestigd die de UTPR hebben geïmplementeerd. In het laatste geval wordt de bijheffing verdeeld over de staten middels een allocatiesleutel. Nederland heeft daarnaast aangegeven ook de derde methode, de QDMTT, te willen implementeren om te voorkomen dat het heffingsrecht over in Nederland gelegen laagbelaste groepsentiteiten toekomt aan andere staten, dit teneinde de Nederlandse belastingopbrengst te beschermen.⁵⁰ De QDMTT geeft de staat waarin het effectieve tarief van 15% niet wordt behaald namelijk de mogelijkheid om tot 15% bij te heffen over de aldaar behaalde winsten. In deze paragraaf zullen de drie maatregelen verder uiteengezet worden.

⁴⁶ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 3, par. 3.6, p. 34.

⁴⁷ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 2, art. 8.7.

⁴⁸ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 2, art. 8.8.

⁴⁹ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 2, art. 8.11.

⁵⁰ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 3, par. 3.2, p. 11.

2.5.2. Kwalificerende binnenlandse bijheffing (QDMTT)

Staten hebben de mogelijkheid om een kwalificerende binnenlandse bijheffing (QDMTT) te heffen. Indien een staat de QDMTT heft, zal de bijheffing op grond van de IIR en UTPR verminderd worden.⁵¹ Om aangemerkt te worden als QDMTT dient de vaststelling van de overwinst en het bijheffingspercentage in overeenstemming met de OESO-modelregels plaats te vinden en dient de bijheffing overeenkomstig deze regels toegepast te worden.⁵² Voor Nederland geldt daarnaast dat de maatregel in overeenstemming met de EU-richtlijn dient te zijn.

De QDMTT wordt in Nederland geheven indien het kwalificerende inkomen van de in Nederland gevestigde groepsentiteiten tegen een effectief tarief van lager dan 15% wordt belast. Hoewel in Nederland het statutaire tarief in beginsel hoger is dan 15%, kan in de praktijk het effectieve tarief lager uitkomen door het verschil in de manier waarop de heffingsgrondslag voor de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 en Pijler 2 bepaald wordt. Ook kan toepassing van bijvoorbeeld de innovatiebox in de praktijk ertoe leiden dat het effectieve tarief in Nederland lager is dan 15%.⁵³ De hoogte van de QDMTT wordt in beginsel berekend volgens de methodiek die in paragraaf 2.4 uiteen is gezet.⁵⁴ Wel mag voor het bepalen van de overwinst afgeweken worden van de financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt wordt voor de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit. In plaats daarvan mag een andere geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard gebruikt worden of een geautoriseerde vorm waarbij materiële concurrentievervalsing wordt voorkomen.⁵⁵

De QDMTT wordt geheven alsof sprake is van één belastingplichtige.⁵⁶ In beginsel wordt geheven van een in Nederland gevestigde moederentiteit, hetgeen betekent dat ofwel sprake is van een Nederlandse uiteindelijke moederentiteit, ofwel van een tussenliggende moederentiteit of partieel gehouden moederentiteit waarvan de belangen niet door een in Nederland gevestigde groepsentiteit worden gehouden.⁵⁷ Indien sprake is van meerdere in Nederland gevestigde groepsentiteiten die geen van allen aangemerkt kunnen worden als moederentiteit, wordt de belastingplichtige entiteit al dan niet op verzoek aangewezen.

⁵¹ Zie de berekening van de bijheffing in par. 2.4.3.

⁵² *GloBE Model Rules (Pillar 2)* 2021, art. 10.1 Defined terms 'Qualified Domestic Minimum Top-up Tax'.

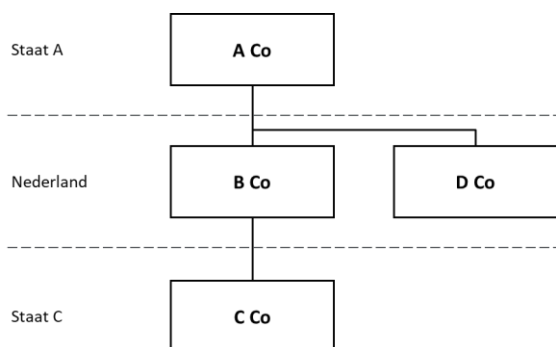
⁵³ Door toepassing van de innovatiebox (art. 12b e.v. Wet op de vennootschapsbelasting 1969) is het effectieve tarief op kwalificerende activiteiten 9%. Zie *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Vpb.2.2.13.A (online, bijgewerkt 19 april 2023).

⁵⁴ Zoals blijkt uit de formule in par. 2.4.3. vormt de QDMTT onderdeel van de berekening van de bijheffing. Logischerwijs maakt deze echter geen deel uit van de berekening wanneer de QDMTT zelf berekend wordt.

⁵⁵ Bij een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard kan gedacht worden aan IFRS en IFRS zoals goedgekeurd door de EU en de algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes van o.a. het Verenigd Koninkrijk, de Verenigde Staten en de EU/EER staten.

⁵⁶ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 2, art. 3.1 lid 2.

⁵⁷ De begrippen tussenliggende moederentiteit en partieel gehouden moederentiteit zullen in par. 2.5.3. worden gedefinieerd.



Figuur 1

In figuur 1 zijn de in Nederland gevestigde B Co en D Co aan te merken als laagbelaste entiteiten. Aangezien B Co de enige in Nederland gevestigde moederentiteit is, wordt B Co aangemerkt als belastingplichtige en wordt van B Co en D Co een bijheffing geheven alsof sprake is van één belastingplichtige. Vervolgens wordt op het niveau van A Co bij de berekening van de IIR rekening gehouden met de geheven QDMTT door de bijheffing met de geheven QDMTT te verminderen.

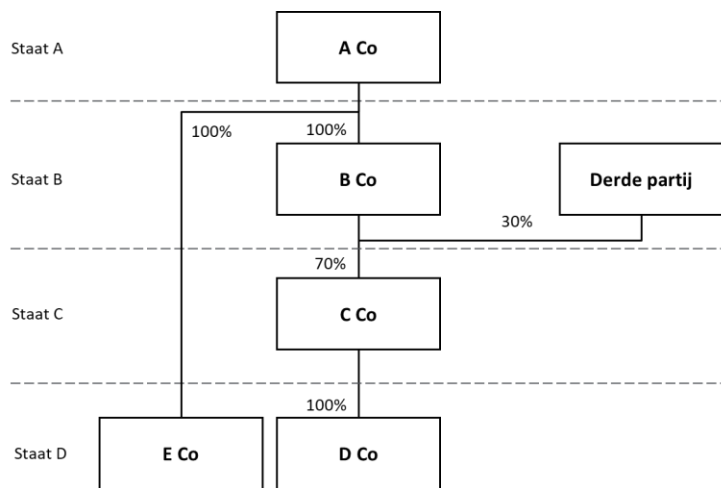
2.5.3. Inkomen-inclusiemaatregel (IIR)

Om de toepassing van de IIR uiteen te kunnen zetten, is het eerst van belang de soorten groepsentiteiten te identificeren die belastingplichtig (kunnen) zijn. Kort gezegd zijn dit de uiteindelijke moederentiteit, tussenliggende moederentiteit en de partieel gehouden moederentiteit. De uiteindelijke moederentiteit is de groepsentiteit die onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt in een andere entiteit en waarin geen andere entiteit een controlerend belang houdt.⁵⁸ Op het niveau van de uiteindelijke moederentiteit wordt de geconsolideerde jaarrekening opgesteld. De tussenliggende moederentiteit is een groepsentiteit, niet zijnde een uiteindelijke moederentiteit, partieel gehouden moederentiteit, vaste inrichting of beleggingsentiteit, die een belang houdt in een andere groepsentiteit.⁵⁹ Tot slot geldt voor de partieel gehouden moederentiteit dat dit een groepsentiteit is, niet zijnde een uiteindelijke moederentiteit, vaste inrichting of beleggingsentiteit, waarvan een belang voor meer dan 20% wordt gehouden door natuurlijke personen dan wel niet tot de groep behorende entiteiten.⁶⁰ De gevolgen van de kwalificatie van verschillende groepsentiteiten voor de toepassing van de IIR kunnen aan de hand van het onderstaande voorbeeld worden geïllustreerd.

⁵⁸ *Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 1.2 'Uiteindelijke moederentiteit'.*

⁵⁹ *Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 1.2 'Tussenliggende moederentiteit'.*

⁶⁰ *Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 1.2 'Partieel gehouden moederentiteit'.*



Figuur 2

Op basis van de hiervoor benoemde definities zal A Co kwalificeren als de uiteindelijke moederentiteit van de groep, aangezien geen belang wordt gehouden in A Co door een andere groepsentiteit. B Co kwalificeert als tussenliggende moederentiteit aangezien deze een (middellijk) belang houdt in groepsentiteiten C Co en D Co. Tot slot kwalificeert C Co als partieel gehouden moederentiteit omdat deze een belang houdt in D Co en voor meer dan 20% gehouden wordt door een niet tot de groep behorende entiteit. E Co en D Co zijn gevestigd in de laagbelastende staat D. Staat A, Staat B en Staat C hebben de IIR geïmplementeerd.

De IIR wordt in beginsel geheven van de uiteindelijke moederentiteit, niet zijnde een uitgesloten entiteit, van de groep. Dit is ofwel in het geval een (middellijk) belang wordt gehouden in een laagbelaste groepsentiteit ofwel indien de uiteindelijke moederentiteit zelf laagbelast is. Indien de uiteindelijke moederentiteit geen IIR hoeft toe te passen, zal de eerstvolgende tussenliggende moederentiteit de IIR toepassen. In het geval van het voorbeeld zal B Co de IIR moeten toepassen indien A Co in Staat A niet aan de IIR is onderworpen, bijvoorbeeld omdat A Co een uitgesloten entiteit is. Tot slot is een partieel gehouden moederentiteit, in het voorbeeld C Co, ook verplicht om de IIR toe te passen, behoudens het geval dat het volledige belang wordt gehouden door een andere partieel gehouden moederentiteit die ook de IIR moet toepassen.

De verschuldigde bijheffing op grond van de IIR wordt toegerekend aan de entiteiten op basis van het (middellijke) belang dat ze in een laagbelaste entiteit hebben.⁶¹ Aangezien C Co het gehele belang in D Co houdt, zal de bijheffing die toerekenbaar aan D Co is in zijn geheel bij C Co in de heffing betrokken worden onder de IIR. Tegelijkertijd zal de gehele bijheffing die toerekenbaar is aan E Co bij A Co in de heffing worden betrokken, evenals 70% van de bijheffing die toerekenbaar is aan D Co. Om dubbele heffing te voorkomen wordt op het niveau van een moederentiteit, in dit geval A Co, een vermindering gegeven ter hoogte van de bijheffing die op een lager niveau, in dit geval C Co, verschuldigd is ten aanzien van een laagbelaste groepsentiteit.⁶²

2.5.4. Onderbelastewinstmaatregel (UTPR)

Waar de IIR als de primaire regel wordt beschouwd, kan de UTPR gezien worden als de secundaire regel. Op basis van de UTPR wordt groepsentiteiten een aftrek geweigerd ter hoogte van de aan de desbetreffende entiteit toe te rekenen bijheffing.⁶³ In lijn met de mogelijkheid voor staten om de

⁶¹ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 4.2 lid 1-2.

⁶² Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 4.3.

⁶³ GloBE Model Rules (Pillar 2) 2021, art. 2.4.1.

UTPR op een andere manier te implementeren, heeft Nederland omwille van de uitvoerbaarheid ervoor gekozen om, in plaats van een aftrek te weigeren, bij te heffen zoals dat ook bij de IIR wordt gedaan. De UTPR wordt geheven indien de uiteindelijke moederentiteit de IIR niet toepast. De belasting wordt geheven van een moederentiteit die in Nederland is gevestigd ofwel van de aangewezen groepsentiteit.⁶⁴

Voor de toepassing van de UTPR dient eerst de bijheffing per laagbelaste groepsentiteit vastgesteld te worden. Hierbij geldt dat indien ter zake van de laagbelaste groepsentiteit al een bijheffing op grond van de IIR is geheven bij een andere moederentiteit, de verschuldigde bijheffing op grond van de UTPR overeenkomstig wordt verminderd.⁶⁵ Nadat de verschuldigde bijheffing per groepsentiteit bepaald is, dienen de bijheffingen bij elkaar opgeteld te worden om de totale verschuldigde bijheffing te berekenen. Deze totale bijheffing op grond van de UTPR wordt dan op basis van een allocatiesleutel, het UTPR-bijheffingspercentage, verdeeld over de staten die de UTPR hebben geïmplementeerd. Dit bijheffingspercentage wordt bepaald aan de hand van het aantal werknemers (uitgedrukt in voltijdequivalenten) en de materiële activa in een staat. Hierbij gelden speciale regels ten aanzien van de toerekening in het geval van vaste inrichtingen en doorkijkentiteiten. De reden dat voor deze twee allocatiesleutels is gekozen is ten eerste omdat deze als maatstaf kunnen worden gezien voor de fysieke aanwezigheid van een multinationale onderneming in een staat. De tweede reden is dat de verwachting bestaat dat een entiteit met een relatief hoge allocatiesleutel door de hogere fysieke aanwezigheid meer middelen heeft om de bijheffing te voldoen.⁶⁶ Het bijheffingspercentage wordt als volgt bepaald:

$$50\% * \frac{\text{Aantal fte in de staat}}{\text{Aantal fte in alle UTPR staten}} + 50\% * \frac{\text{Netto boekwaarde materiële activa in de staat}}{\text{Netto boekwaarde materiële activa in alle UTPR staten}}$$

2.6. Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende deelvraag centraal: *‘Wat zijn de belangrijkste wetstechnische aspecten van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)?’*.

De wetstechnische aspecten kunnen als volgt samen worden gevat. Een multinationale groep, dan wel binnenlandse groep valt binnen de reikwijdte van het voorstel indien geconsolideerd beschouwd een jaaromzet van minstens € 750 miljoen is behaald in twee van de vier aan het verslagjaar voorafgaande jaren. Indien een groep hieraan voldoet, dient voor alle groepsentiteiten die gevestigd zijn in een staat gezamenlijk bepaald te worden of in die staat een winstbelasting van effectief ten minste 15% wordt geheven. Dit effectieve tarief wordt berekend door de in de staat geheven gecorrigeerde betrokken belastingen te delen door het aldaar genoten kwalificerende inkomen. Voor het kwalificerende inkomen wordt in beginsel aangesloten bij de resultaten uit de financiële jaarrekening, waarbij correcties moeten worden gemaakt voor bijvoorbeeld inkomsten uit aandelenbelangen. De betrokken belastingen bestaan kort gezegd uit winstbelastingen, bronbelastingen en belastingen vergelijkbaar met een winstbelasting. Ten aanzien van deze belastingen mag zowel de acute als latente belastinglast meegenomen worden. Ook hier dienen correcties gemaakt te worden, bijvoorbeeld bij het berekenen van de latente belastinglast en ten aanzien van belasting die ziet op niet-kwalificerend inkomen.

Indien het effectieve tarief lager is dan het minimumtarief van 15%, wordt het verschil hiertussen aangemerkt als het bijheffingspercentage. Dit bijheffingspercentage wordt vermenigvuldigd met de overwinst om de totale bijheffing te bepalen. De overwinst is hierbij gelijk aan het kwalificerende inkomen verminderd met een tegemoetkoming voor reële aanwezigheid in een staat. Deze

⁶⁴ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 5.1 lid 1-2 jo. art. 15.1.

⁶⁵ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2, art. 5.2 lid 3-4.

⁶⁶ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3, par. 3.2, p. 18.

tegemoetkoming is gelijk aan 10% van de loonsom van de werknemers en 8% van de aanwezige materiële activa in een staat. Afhankelijk van de staten waarin de groepsentiteiten gevestigd zijn wordt de aan de groepsentiteiten toegerekende bijheffing via één of meerdere van de drie bijheffingsmethoden geheven.

Op grond van de QDMTT heft de staat waarin de groepsentiteit(en) zijn gevestigd bij tot het minimumtarief van 15%. Deze QDMTT vormt een vermindering op de bijheffing die via de IIR en UTPR wordt geheven. Op grond van de IIR wordt de bijheffing toegerekend aan een of meerdere moederentiteiten binnen de groep. Indien (een gedeelte van) het inkomen van een laagbelaste groepsentiteit niet belast wordt op grond van de IIR, wordt dit inkomen belast via de UTPR. Op grond van de UTPR wordt de verschuldigde bijheffing verdeeld over de staten die de UTPR hebben geïmplementeerd op basis van de hoeveelheid werknemers en materiële activa in een staat.

3. Ontstaan van geschillen onder Pijler 2

3.1. Inleiding

Nu in het vorige hoofdstuk uiteen is gezet hoe de heffingssystematiek van Pijler 2 werkt en wat de belangrijkste wetstechnische aspecten zijn, wordt in dit hoofdstuk ingegaan op het ontstaan en de aard van geschillen onder Pijler 2. Dit wordt gedaan aan de hand van de volgende deelvraag: ‘*Hoe kunnen geschillen onder Pijler 2 ontstaan en hebben zij specifieke, voor de geschilbeslechting relevante kenmerken?*’.

In dit hoofdstuk zal eerst de verhouding tussen de OESO-modelregels, de EU-richtlijn en de nationale implementatie van Pijler 2 behandeld worden (par. 3.2). Daarna zal, aan de hand van een aantal theoretische voorbeelden, geïllustreerd worden hoe geschillen kunnen ontstaan onder toepassing Pijler 2 en wat de gevolgen voor een belastingplichtige zijn (par. 3.3). Aan de hand van de voorbeelden wordt vervolgens onderzocht of de geschillen die kunnen ontstaan bepaalde karakteristieken hebben die van belang zijn voor het bepalen van de meest doeltreffende geschilbeslechtingsmethode (par. 3.4). Ook zal, omdat dubbele belasting een van de belangrijkste aanleidingen voor geschilbeslechting vormt, ingegaan worden op de manier waarop dubbele belasting onder toepassing van Pijler 2 kan ontstaan en welke vormen deze dubbele belasting kan aannemen (par. 3.5). Tot slot zal afgesloten worden met een beantwoording van de deelvraag (par. 3.6).

3.2. Verhouding tussen de OESO-modelregels, EU-richtlijn en nationale implementatie van Pijler 2

Aangezien de OESO-modelregels geen directe werking hebben dienen staten de regels in hun nationale wetgeving te implementeren. De OESO-modelregels helpen staten bij de implementatie van de Pijler 2, waarbij ondersteuning bij de interpretatie en toepassing van deze regels middels begeleidende documentatie wordt geboden.⁶⁷ De multilaterale implementatie van de OESO-modelregels werkt via een tweeledige *common approach* methode die geldt voor alle staten die behoren tot het *Inclusive Framework*.⁶⁸ Dit betekent ten eerste dat een staat die onderdeel is van het *Inclusive Framework* niet gehouden is om de OESO-modelregels te implementeren, maar wel verplicht is om eventuele bijheffing door andere staten te accepteren. Daarnaast houdt de methode in dat, indien een staat er wel voor kiest om de OESO-modelregels te implementeren, deze staat gehouden is om dit in overeenstemming met de uitkomsten onder de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar op deze regels te doen.⁶⁹

De EU heeft ervoor gekozen om vanwege de geïntegreerde interne markt Pijler 2 op een coherente en consistente manier in de lidstaten te implementeren.⁷⁰ Om dit te bewerkstelligen en de implementatie in lijn te laten zijn met het bestaande Unierecht, is ervoor gekozen om dit middels een richtlijn te doen. Hierbij is expliciet aangegeven dat de EU-richtlijn de OESO-modelregels nauw volgt wat betreft opzet en inhoud om zo te waarborgen dat deze in overeenstemming met elkaar zijn.⁷¹ Ook dienen lidstaten de OESO-modelregels, het commentaar, de voorbeelden hierbij en het implementatie raamwerk, waaronder bijvoorbeeld de veilige-havenregelingen vallen, te gebruiken bij

⁶⁷ *Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, Introduction, par. 3, p. 8.

⁶⁸ In december 2022 waren 142 landen onderdeel van het *Inclusive Framework*, waarvan 138 landen zich hebben gecommitteerd aan de *common approach*.

⁶⁹ *Statement on a Two-Pillar Solution 2021*, p. 3.

⁷⁰ *Council Directive proposal on global minimum level of taxation 2021*, COM(2021)823, p. 1.

⁷¹ *Council Directive on global minimum level of taxation 2022*, 2021/0433(CNS), p. 5.

de interpretatie van de EU-richtlijn, voor zover deze in lijn zijn met de EU-richtlijn en het Unierecht.⁷² Zo wordt specifiek benoemd dat de OESO-modelregels toegepast dienen te worden bij het bepalen of een derde staat een kwalificerende IIR toepast en voor de allocatie van betrokken belastingen. Het is echter niet duidelijk of de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar enkel gevolgd dienen te worden voor zover deze uit zijn gebracht op het moment van inwerkingtreding van de EU-richtlijn of dat een meer dynamische interpretatie geldt op basis waarvan ook later uitgebrachte richtlijnen gevolgd moeten worden. Vanuit het oogpunt van een wereldwijde consistente toepassing van Pijler 2 zou een dynamische interpretatie naar mijn mening de voorkeur genieten. Het is echter denkbaar dat staten, en ook de EU, omwille van de soevereiniteit een voorkeur voor een meer statische interpretatie hebben.

In de EU-richtlijn wordt evenmin ingegaan op de mededeling dat de OESO-modelregels niet van toepassing zijn indien deze niet in lijn zijn met de EU-richtlijn en het Unierecht. Het is begrijpelijk dat de OESO-modelregels niet gevolgd hoeven dan wel kunnen worden op het moment dat de EU-richtlijn afwijkt in een situatie waarin geen strijdigheid lijkt te ontstaan met de OESO-modelregels, zoals in het geval van het binnen de reikwijdte van Pijler 2 betrekken van in de Europese Unie gevestigde binnenlandse groepen. Tegelijkertijd is wel de vraag in hoeverre strijdigheid van de OESO-modelregels met de EU-richtlijn en het Unierecht in andere gevallen bestaat en, aangezien dit ertoe leidt dat de EU-richtlijn niet in overeenstemming met de OESO-modelregels zal worden toegepast, of dit zal leiden tot geschillen tussen EU-lidstaten en derde landen over de toepassing van Pijler 2.

Conform de EU-richtlijn heeft Nederland op 30 mei 2023 het wetsvoorstel ter implementatie van Pijler 2 bij de Tweede Kamer ingediend. In de memorie van toelichting bij het wetsvoorstel is aangegeven dat, in overeenstemming met de EU-richtlijn, de OESO-modelregels en de toelichtingen en voorbeelden uit het commentaar op de OESO-modelregels ter interpretatie van de Nederlandse wettekst dienen.⁷³ Dit geldt echter alleen wanneer de wettekst aansluit bij de OESO-modelregels. In de memorie van toelichting is geen verdere duiding gegeven aan wat onder ‘aansluiten bij’ verstaan wordt. Is het hierbij voldoende dat doel en strekking van de wettekst aansluit bij de OESO-modelregels? Of dient de wettekst tekstueel in overeenstemming te zijn met de OESO-modelregels? In dit laatste geval zal het vanwege de vertaling van de Engelse OESO-modelregels naar de Nederlandse wettekst gecompliceerd zijn om te bepalen of sprake is van overeenkomstigheid. Mede daarop gelet zou het naar mijn mening voldoende moeten zijn dat de Nederlandse bepalingen qua doel en strekking overeenkomen met de OESO-modelregels. Met name ook omdat de enige manier waarop een consistente heffing onder Pijler 2 bereikt kan worden is als staten allen de OESO-modelregels volgen. In die context past het om de OESO-modelregels niet enkel bij tekstuele overeenkomstigheid te volgen, maar ook indien doel en strekking hetzelfde is.

3.3. Ontstaan van geschillen onder Pijler 2

De OESO onderkent dat het gebrek aan directe werking van de OESO-modelregels leidt tot het mogelijke ontstaan van verschillende uitkomsten tussen staten onder toepassing van Pijler 2.⁷⁴ Immers dienen staten de regels te implementeren in de nationale wetgeving. Hierbij zou een onderscheid kunnen worden gemaakt in grofweg drie manieren waarop verschillen in de toepassing van Pijler 2 ontstaan. Ten eerste kan de situatie ontstaan dat een bepaling uit de OESO-modelregels in zijn geheel niet is opgenomen in de nationale wetgeving of dat juist een aanvullende bepaling is opgenomen in de nationale wetgeving (variant 1). Daarnaast zou de omzetting van de OESO-modelregels in nationale wetgeving tekstueel kunnen leiden tot een wezenlijk verschillende wettekst

⁷² Council Directive on global minimum level of taxation 2022, 2021/0433(CNS) p. 18.

⁷³ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3, par. 2.1, p. 5.

⁷⁴ Tax Certainty For The GloBE Rules 2022, par. 1, p. 3.

(variant 2). Denkbaar is dat dit voornamelijk in het geval dat een vertaalslag moet worden gemaakt voor zal komen.

Het zou tot slot ook kunnen dat de nationale implementatie tekstueel niet afwijkt van de OESO-modelregels, maar dat een verschil in interpretatie van de wettekst leidt tot een verschil in toepassing van Pijler 2 (variant 3). Ook hier is het taalkundige aspect van belang. Daarnaast is het van belang dat het de lokale belastingautoriteiten van staten zijn die verantwoordelijk zijn voor het toezien op en handhaven van correcte toepassing van de regels. Ook dit zal bijdragen aan interpretatieverschillen. Het is immers denkbaar dat belastingautoriteiten de OESO-modelregels en de nationale implementaties ervan interpreteren in het licht van het in die staat geldende fiscale regime, hetgeen kan leiden tot inconsistente toepassing van de regels tussen staten en dus tot het ontstaan van geschillen.

Zelfs indien de nationale wetgeving overeenkomt met de OESO-modelregels en eenduidig OESO-commentaar beschikbaar is, kan de situatie ontstaan dat een staat besluit af te wijken van de toepassing en interpretatie van de OESO-modelregels zoals volgt uit het commentaar. Meerdere staten hebben namelijk aangegeven dat het commentaar niet zozeer als bindend gezien kan worden, maar eerder als een hulpmiddel.⁷⁵ Dit betekent dat een staat de mogelijkheid heeft om af te wijken van het OESO-commentaar, hetgeen verschillen in toepassing en interpretatie van de OESO-modelregels in de hand werkt. Het voorgaande zal met name gelden voor staten die een strikt legaliteitsprincipe hanteren, zoals Spanje, waardoor de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar als niet-bindende *soft law* moeten worden beschouwd.⁷⁶ Daarnaast bestaat de mogelijkheid dat een staat aangeeft enkel het OESO-commentaar te volgen indien de OESO-modelregels en de nationale implementatie hiervan onduidelijk zijn.⁷⁷ Hierdoor kan de situatie ontstaan dat een staat besluit het OESO-commentaar niet te volgen op het moment dat de staat de wetbepaling voldoende duidelijk acht. Aangezien het voorkomt dat het OESO-commentaar geen invulling geeft aan de OESO-modelregels, maar een aanvulling vormt, kan dit een toepassingsverschil onder Pijler 2 in de hand werken.⁷⁸

Hoewel de OESO interpretatie- en toepassingsverschillen probeert te minimaliseren door (administratieve) richtlijnen te publiceren, onderkent de OESO dat het onmogelijk is om alle interpretatieverschillen en onduidelijkheden over de toepassing van de regels te behandelen.⁷⁹ Dit leidt ertoe dat de mogelijkheid tot het ontstaan van geschillen blijft bestaan. Ook binnen de EU zal dit het geval zijn, des te meer omdat ervoor gekozen is Pijler 2 te implementeren middels een richtlijn die in de nationale wetgeving van de lidstaten moet worden geïmplementeerd en niet middels een verordening met directe werking. Ook zullen binnen de EU de lokale belastingautoriteiten verantwoordelijk zijn voor handhaving van de regels en zijn geen aanvullende richtlijnen naast die van de OESO beschikbaar.

EU-lidstaten dienen in beginsel de IIR en, indien daarvoor is gekozen, de QDMTT van toepassing te laten zijn op verslagjaren die aanvangen vanaf 1 januari 2024.⁸⁰ Voor de UTPR geldt dat deze een jaar later in werking treedt. Ook buiten de EU zijn andere leden van het *Inclusive Framework* gestart met het opstellen van wetgeving ter implementatie van Pijler 2. Aangezien op dit moment Pijler 2 dus nog

⁷⁵ Bundessteuerberaterkammer KdÖR 2023, p. 4; Chartered Institute of Taxation 2023, par. 4.3.

⁷⁶ Ferrovial 2023, p. 1.

⁷⁷ Een voorbeeld hiervan is Australië (Business at OECD 2023, p. 5-6).

⁷⁸ Zie bijvoorbeeld *Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, Chapter 2, par. 24-25, p. 28 waarin het toepassingsbereik van de IIR wordt verbreed tot laagbelaste entiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd als de uiteindelijke moederentiteit. De gevolgen hiervan worden in voorbeeld F uitgewerkt.

⁷⁹ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 1, p. 3.

⁸⁰ Art. 56 EU-richtlijn.

niet in werking is getreden, is het moeilijk om alle discussiepunten die in de praktijk zullen ontstaan te voorzien (en te ondervangen). Wel zijn vanuit onder andere het bedrijfsleven en belangengroepen in hun reacties op de *Tax certainty* consultatie meerdere aspecten aangekaart waarover zij discussies verwachten tussen een belastingplichtige en een of meer staten. Mede op basis van deze reacties zal aan de hand van aantal theoretische voorbeelden geïllustreerd worden waar geschillen over kunnen ontstaan en wat de impact daarvan is op een (multinationale) groep. Voorbeeld A en B zien hierbij op situaties waarin de bepalingen in de nationale implementatie van Pijler 2 (tekstueel) niet overeenkomen met de OESO-modelregels (variant 1/2). Daarna zal in worden gegaan op een aantal voorbeelden die zien op variant 3, namelijk een nationale implementatie van de wetgeving die overeenkomt met de OESO-modelregels, maar waarbij desalniettemin een interpretatieverschil bestaat. In het geval van voorbeeld C, D en E bestaan interpretatieverschillen door de ontoereikendheid van het OESO-commentaar en andere richtlijnen. In voorbeeld F zal een situatie worden geschetst waarin zowel de OESO-modelregels als het OESO-commentaar toereikend zijn, maar een staat het commentaar niet van toepassing acht.

Voorbeeld A

Zoals eerder in deze paragraaf is aangegeven is het ten eerste mogelijk dat een geschil kan ontstaan doordat bepalingen uit de OESO-modelregels niet geïmplementeerd zijn in de nationale wetgeving (variant 1). Een voorbeeld hiervan is benoemd door Business at OECD en ziet op de bepalingen inzake de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart in het conceptwetsvoorstel van het Verenigd Koninkrijk.⁸¹ Art. 3.3.3(e) van de OESO-modelregels lijkt namelijk niet geïmplementeerd te zijn in dit conceptwetsvoorstel. Op basis van deze bepaling worden investeringsinkomsten die kwalificeren als inkomsten uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart uitgesloten van het kwalificerende inkomen.

Stel dat de laagbelaste B Co, gevestigd in het Verenigd Koninkrijk, hoofdzakelijk activiteiten in de internationale scheepvaart verricht. Het Verenigd Koninkrijk wordt aangemerkt als laagbelastende staat en heft een QDMTT. De uiteindelijke moederentiteit A Co, gevestigd in Staat A, is verplicht de IIR toe te passen over B Co. Gebaseerd op de nationale implementatie van Pijler 2 in het Verenigd Koninkrijk worden de onbelaste investeringsinkomsten op het niveau van B Co niet uitgesloten van het kwalificerende inkomen. In Staat A wordt het uitgesloten inkomen uit internationale zeevaart bepaald overeenkomstig de OESO-modelregels, waardoor de investeringsinkomsten wel uitgesloten worden van het kwalificerende inkomen. Als gevolg hiervan zal de bijheffing op grond van de QDMTT in het Verenigd Koninkrijk hoger zijn dan de bijheffing op grond van de IIR in Staat A, waarbij Staat A een gehele verrekening van de QDMTT met de IIR niet zal toestaan. Dit kan leiden tot een geschil indien het Verenigd Koninkrijk van mening is dat Staat A verrekening zou moeten geven voor de gehele verschuldigde QDMTT en Staat A stelt dat de aanpassing gemaakt zou moeten worden in het Verenigd Koninkrijk omdat de QDMTT niet in overeenstemming met de OESO-modelregels is bepaald. Daarnaast zou het ook kunnen zijn dat Staat A door de afwijking van de OESO-modelregels in het Verenigd Koninkrijk de bijheffing niet als QDMTT zal accepteren, hetgeen op zichzelf kan leiden tot een geschil.⁸²

⁸¹ Business at OECD 2023, p. 6.

⁸² Zie voorbeeld E voor de gevolgen van het niet aanmerken van een binnenlandse bijheffing als QDMTT en het daaruit volgende resulterende geschil.

Voorbeeld B

Naast dat het zoals in voorbeeld A mogelijk is dat een geschil voortkomt uit een bepaling uit de OESO-modelregels die niet is overgenomen in de nationale wetgeving, kan het zijn dat een bepaling wel is overgenomen, maar dat de bepaling in de nationale wettekst (tekstueel) afwijkt van de OESO-modelregels. Dit kan bijvoorbeeld leiden het gevolg zijn van andersluidende of nieuw geïntroduceerde termen (variant 2). Ook dit kan geïllustreerd worden aan de hand van het voorbeeld van Business at OECD over de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart in het conceptwetsvoorstel van het Verenigd Koninkrijk.⁸³ Zo worden in het conceptwetsvoorstel termen geïntroduceerd die niet voorkomen in de OESO-modelregels, zoals *'ancillary international shipping factor'* en *'ancillary international shipping profit cap adjustment'*.⁸⁴ In het onderhavige geval zal de introductie van de termen volgens Business at OECD geen afwijkend resultaat opleveren ten opzichte van de OESO-modelregels, maar het is denkbaar dat andere landen ook kiezen voor de introductie van nieuwe termen die leidt tot een verschillende toepassing van Pijler 2. Doordat de termen niet bekend dan wel gedefinieerd zijn in de OESO-modelregels kan het OESO-commentaar in deze gevallen geen richting geven aan de interpretatie van deze termen, hetgeen kan leiden tot een verschil in interpretatie dan wel toepassing van Pijler 2.

Voorbeeld C

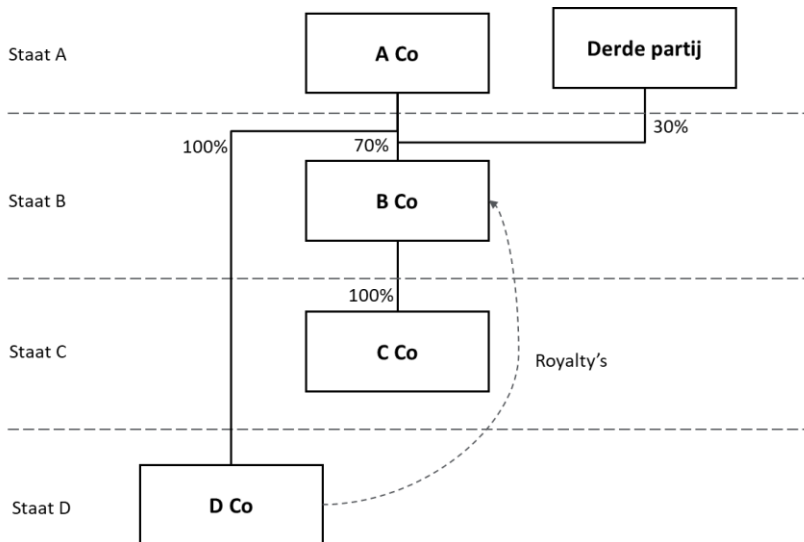
In voorbeeld A en B zijn situaties uitgewerkt waarin de bepalingen uit de nationale wetgeving (tekstueel) niet in overeenstemming zijn met de bepalingen uit de OESO-modelregels. Ook als de nationale wetgeving overeenkomt, blijft een verschil in interpretatie dan wel toepassing denkbaar. Ondanks dat uitgebreid commentaar, voorbeelden en administratieve richtlijnen beschikbaar zijn, is het immers mogelijk dat deze niet voldoende toereikend zijn om tot een eenduidige interpretatie van de regels te komen. Een voorbeeld hiervan ziet op de *arm's length* correcties die gemaakt dienen te worden op intra-groepstransacties indien deze leiden tot dubbele heffing of dubbele niet-heffing.⁸⁵ Hierbij wordt voor toepassing van deze bepaling in het commentaar er vanuit gegaan dat ofwel een overeenkomst bestaat tussen twee staten over de juiste verrekenprijs of dat een van de staten een unilaterale aanpassing van de verrekenprijs heeft doorgevoerd. In het commentaar wordt echter benoemd dat niet in een oplossing wordt voorzien indien de bevoegde autoriteiten van twee staten het onderling niet eens zijn over wat de juiste verrekenprijs in een bepaalde situatie is.⁸⁶ Dit zou dus betekenen dat het commentaar niet voorziet in een oplossing indien een hiervoor benoemde unilaterale aanpassing niet geaccepteerd wordt door een andere staat. Het is in dat geval onduidelijk welke *arm's length* correcties gemaakt moet worden.

⁸³ Business at OECD 2023, p. 6.

⁸⁴ *Multinational top-up tax draft legislation 2022* (United Kingdom), section 37(4) and 37(8).

⁸⁵ *GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, art. 3.2.4; *Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, Chapter 3, par. 98 & 103, p. 61-62.

⁸⁶ *Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, Chapter 3, par. 105, p. 63.



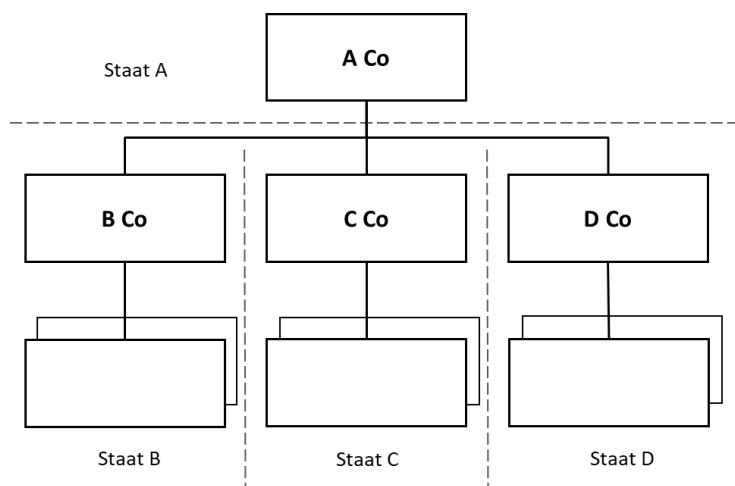
Figuur 3

Stel B Co, een partieel gehouden moederentiteit die de IIR moet toepassen en die tevens in de laagbelastende Staat B is gevestigd, houdt een merkrecht waar D Co royalty's voor betaalt. In de jaarrekeningen zijn de royalty's tegen een waarde van 100 in aanmerking genomen. Staat B is echter van mening dat de correcte verrekenprijs 150 is en past daarom het fiscale inkomen overeenkomstig aan. Staat D stelt dat de correcte verrekenprijs slechts 120 bedraagt. In dit geval waarin een geschil bestaat over de verrekenprijs, zullen beide staten een andere aanpassing willen maken in het kwalificerende inkomen. Aangezien het OESO-commentaar geen uitsluitel geeft over hoe dit opgelost moet worden, kan dit leiden tot dubbele heffing, dubbele niet-heffing of een andere uitkomst die niet in lijn is met de OESO-modelregels.

Voorbeeld D

Onder Pijler 2 kunnen ook gevallen bestaan waarin het OESO-commentaar wel voorhanden en van toepassing is, maar dat het commentaar ontoereikend is in de zin dat het de mogelijkheid openlaat voor meerdere interpretaties. Een situatie waarin dit kan voorkomen is in het geval van het identificeren van uitgesloten entiteiten.⁸⁷ Dit dient namelijk op basis van de feiten en omstandigheden te gebeuren. Zo wordt een beleggingsfonds aangemerkt als uitgesloten entiteit indien deze tevens de uiteindelijke moederentiteit is. Een entiteit kwalificeert als beleggingsfonds indien aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan, zoals het beheren van activa van investeerders volgens een vastgesteld investeringsbeleid en onderworpen zijn aan toezichtregelgeving. Ondanks dat commentaar beschikbaar is over wanneer aan de voorwaarden voldaan wordt, blijft de kwalificatie afhankelijk van de feiten en omstandigheden van het geval, hetgeen betekent dat staten een beleggingsfonds verschillend kunnen kwalificeren.

⁸⁷ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 27, p. 8.



Figuur 4

Stel dat A Co beleggingsactiviteiten uitoefent. Staat A interpreteert de nationale regelgeving en de OESO-richtlijnen op dusdanige manier dat A Co, de uiteindelijke moederentiteit van de groep, niet kwalificeert als beleggingsfonds. A Co dient daarom volgens Staat A de IIR toe te passen aangezien A Co geen uitgesloten entiteit is. Staat B, C en D hebben daarentegen een andere interpretatie van de definitie van beleggingsfonds op basis van de richtlijnen en zijn van mening dat A Co een beleggingsfonds is en dus een uitgesloten entiteit is. Dit leidt ertoe dat B Co, C Co en D Co volgens de nationale wetgeving de IIR moeten toepassen als tussenliggende moederentiteiten zijnde op de laagbelaste entiteiten waar zij een belang in houden. Zowel op het niveau van A Co als op het niveau van de drie entiteiten eronder zal over dezelfde laagbelaste entiteiten een bijheffing worden geheven op grond van de IIR, waarbij Staat A geen verrekening zal willen geven van de op een lager niveau geheven IIR, aangezien Staat A van mening is dat alleen op het niveau van A Co de IIR toegepast mag worden.⁸⁸ Dit leidt ertoe dat in dit geval dubbele heffing ontstaat door een interpretatieverschil waar vier verschillende staten bij zijn betrokken.

Voorbeeld E

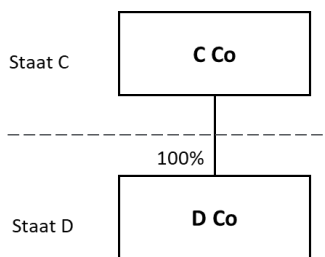
In de reacties op de *Tax certainty* consultatie worden tevens zorgen geuit over het gebrek aan duidelijkheid over wanneer sprake is van een kwalificerende bijheffingsmethode.⁸⁹ Hoewel de intentie van de OESO bestaat om een *peer review* systeem op te zetten om te controleren of de door een staat geïmplementeerde bijheffingsmethoden kwalificeren onder Pijler 2, is op dit moment nog geen duidelijkheid gegeven over waar een bijheffingsmethode aan moet voldoen om te kwalificeren, behalve dat de regels equivalent aan de OESO-modelregels moeten zijn en deze regels bij implementatie en uitvoering tot eenzelfde resultaat dienen te leiden als onder toepassing van de OESO-modelregels.⁹⁰ De vraag hierbij is wat onder 'eenzelfde resultaat' valt en hoe groot de afwijking van de OESO-modelregels moet zijn om niet als kwalificerend te mogen worden aangemerkt. Een verschil in reikwijdte van de bijheffing of de methode voor het bepalen van het kwalificerende inkomen zou bijvoorbeeld kunnen leiden tot het niet als kwalificerend aanmerken van een bijheffing door een andere staat. De gevolgen van een discussie over de kwalificatie van een bijheffingsmethode kan geïllustreerd worden aan de hand van het volgende voorbeeld waarin laagbelastende Staat D een

⁸⁸ Op grond van art. 2.1.3. OESO-modelregels mag een tussenliggende moederentiteit immers geen IIR toepassen indien de uiteindelijke moederentiteit een kwalificerende IIR toepast.

⁸⁹ Zie bijvoorbeeld *Business at OECD 2023*, p. 6; *Deloitte 2023*, p. 4.

⁹⁰ Zie bijvoorbeeld *GloBE Model Rules (Pillar 2) 2021*, art. 10.1.1 'Qualified Domestic Minimum Top-up Tax' en het commentaar hierbij.

binnenlandse bijheffing heeft geïntroduceerd en C Co als uiteindelijke moederentiteit een IIR dient toe te passen.



Figuur 5

Stel dat in bovenstaand voorbeeld de laagbelastende Staat D een binnenlandse bijheffing heeft geïntroduceerd. Op grond van de regeling in Staat D is het kwalificerende inkomen van D Co 200. De betrokken belastingen bedragen 10, hetgeen leidt tot een effectief tarief van 5% (10/200). Er is een uitsluiting van de inkomsten op basis van reële aanwezigheid van 50. In Staat D wordt daarom een bijheffing geheven van⁹¹:

$$(200 - 50) * (15\% - 5\%) = 15$$

Indien Staat C deze binnenlandse bijheffing zou erkennen als QDMTT, zou Staat C het bedrag aan geheven QDMTT in mindering brengen op het middels de IIR bij te heffen bedrag, waardoor in Staat C netto geen bijheffing verschuldigd is⁹²:

$$(200 - 50) * (15\% - 5\%) - 15 = 0$$

Indien Staat C de binnenlandse bijheffing niet erkent als QDMTT, is de binnenlandse bijheffing slechts onderdeel van de betrokken belastingen. Dit heeft als gevolg dat volgens de berekening van de verschuldigde bijheffing in Staat C de betrokken belastingen van D Co toe zijn genomen van 10 naar 25, waardoor volgens Staat C een effectief tarief is geheven van 12,5%. Dit leidt ertoe dat in Staat C wel wordt bijgeheven:

$$(200 - 50) * (15\% - 12,5\%) = 3,75$$

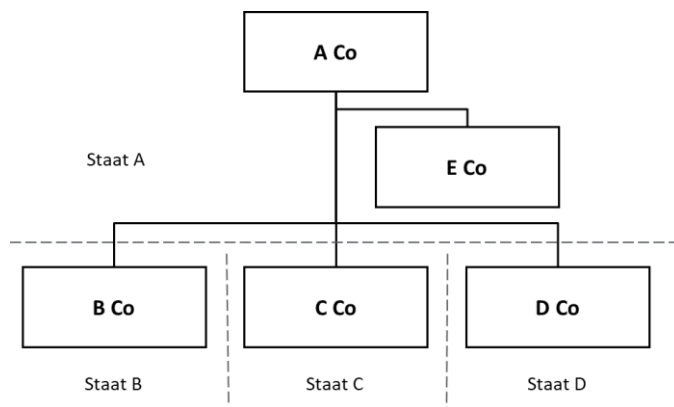
Het niet erkennen van een binnenlandse bijheffing leidt er in combinatie met de uitsluiting van het inkomen op basis van reële aanwezigheid dus toe dat een dubbele heffing is geheven ter hoogte van 3,75.

Voorbeeld F

Ook indien zowel de OESO-modelregels als het commentaar toereikend zijn, kan de situatie ontstaan dat een staat het commentaar niet van toepassing acht, bijvoorbeeld indien een staat aangeeft enkel het OESO-commentaar te volgen wanneer de OESO-modelregels en de nationale implementatie hiervan onduidelijk zijn. Het risico op geschillen in deze situatie kan toegelicht worden aan de hand van een voorbeeld waarin de uiteindelijke moederentiteit A Co en de laagbelaste entiteit E Co in dezelfde staat zijn gevestigd.

⁹¹ *GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, art. 5.2.3.

⁹² Zie par. 2.4 voor de berekening van de verschuldigde bijheffing.



Figuur 6

Op grond van art. 2.1.6. OESO-modelregels, dient A Co enkel de IIR toe te passen over laagbelaste entiteiten die niet in dezelfde staat zijn gevestigd. Staat B, Staat C en Staat D hebben deze bepaling eveneens in de nationale wetgeving opgenomen en hebben tevens de UTPR geïmplementeerd. In afwijking van deze OESO-modelbepaling staat in het OESO-commentaar echter aangegeven dat Staat A ervoor mag kiezen ook de IIR toe te passen op E Co en dat andere staten bijheffing op basis van deze IIR dienen te accepteren.⁹³ Dit leidt tot een geschil indien Staat B, Staat C en Staat D aangeven dat op basis van de OESO-modelregels geen onduidelijkheid kan bestaan over het artikel; er staat duidelijk beschreven dat de IIR toegepast wordt op een laagbelaste entiteit die niet in dezelfde staat als de moederentiteit gevestigd is.⁹⁴ De staten volgen daarom de afwijkende regel uit het OESO-commentaar niet en heffen bij op grond van de UTPR. Indien Staat A op grond van het commentaar een IIR toepast, zal deze combinatie van bijheffing op grond van de UTPR en IIR leiden tot dubbele heffing over het inkomen van E Co.⁹⁵

3.4. Kenmerken van geschillen onder Pijler 2

Nu in de vorige paragraaf aan de hand van een aantal voorbeelden is geïllustreerd hoe geschillen kunnen ontstaan, zal in deze paragraaf in worden gegaan op de voor geschilbeslechting relevante overkoepelende kenmerken van deze geschillen. Allereerst is het van belang dat de geschillen op elk aspect van Pijler 2 kunnen zien. Wanneer de koppeling gemaakt wordt met de drie aspecten zoals benoemd in hoofdstuk 2, namelijk de reikwijdte, de (berekening van de) bijheffing en de bijheffingsmethoden, is op te merken dat geschillen ten aanzien van al deze drie aspecten kunnen voorkomen.⁹⁶ Dit betekent dat de reikwijdte van de geschilbeslechting niet beperkt zou moeten zijn tot een bepaald aspect van Pijler 2.

Daarnaast blijkt uit de voorbeelden dat naast bilaterale geschillen ook multilaterale geschillen kunnen ontstaan tussen landen. Zo resulteert in voorbeeld D het verschillend kwalificeren van een entiteit als uitgesloten beleggingsentiteit erin dat vier landen betrokken zijn bij een discussie over de juiste reikwijdte en de daaruit volgende toepassing van de IIR. Hetzelfde geldt voor voorbeeld F waar het niet accepteren van de toepassing van de IIR door staten die de UTPR hebben geïmplementeerd ertoe leidt dat ook in dit geval een discussie ontstaat waar vier landen bij betrokken zijn. Het is denkbaar dat in de praktijk met name gevallen waarin een UTPR moet worden toegepast zullen leiden tot

⁹³ *Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, Chapter 2, par. 24-25, p. 28.

⁹⁴ *GloBE Model Rules (Pillar 2) 2021*, art. 2.1.6.

⁹⁵ Zie voor de implementatie van de toepassing van de IIR op in eenzelfde staat als de moederentiteit gevestigde laagbelaste entiteiten art. 5 lid 2 EU-richtlijn.

⁹⁶ In principe ziet voorbeeld D op de reikwijdte, zien voorbeeld A, B en C op de berekening van de bijheffing en zien voorbeeld E en F op de bijheffingsmethodiek.

multilaterale geschillen, aangezien de UTPR, in tegenstelling tot de IIR die een beperkt aantal belastingplichtigen en een verrekenstelsel kent, geheven wordt van alle entiteiten gevestigd in een staat die de UTPR heeft geïmplementeerd, hetgeen het toepassingsbereik van de UTPR en dus de kans op multilaterale geschillen vergroot. Het feit dat het ontstaan van multilaterale geschillen een reële mogelijkheid is, betekent voor de geschilbeslechtingmethodiek dat deze moet faciliteren dat meerdere staten op relatief eenvoudige wijze met elkaar in overleg kunnen treden en de geschilbeslechting niet beperkt zou moeten zijn tot bilaterale geschillen.

Er kunnen ook situaties ontstaan waarin geschillen op andere gebieden, bijvoorbeeld op het gebied van winstbelastingen, kunnen doorwerken naar een geschil over de toepassing van Pijler 2 of dat een wisselwerking tussen de twee bestaat. Dit volgt bijvoorbeeld uit voorbeeld C, waar onenigheid tussen twee staten over de juiste verrekenprijs ertoe leidt dat de toepassing van de *arm's length* correctie onder Pijler 2 onduidelijk is waardoor ook hierover een geschil kan ontstaan tussen staten. Het is denkbaar dat dit soort situaties ook voor kunnen komen bij andere aspecten van Pijler 2, zoals bij het bepalen van de locatie van een entiteit. Indien een entiteit namelijk in twee staten is gevestigd en op basis van een onderlinge overlegprocedure in het verdrag de staat van vestiging bepaald moet worden, zal een lopend geschil hierover doorwerking hebben in de locatie van een entiteit voor toepassing van Pijler 2.⁹⁷ Hieruit volgt dat bepaalde geschillen onder Pijler 2 mogelijk (indirect) via een andere weg opgelost kunnen worden, bijvoorbeeld omdat het geschil zich mede in de winstbelasting sfeer afspeelt en een bilateraal belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting van toepassing is, waardoor geen separaat geschilbeslechtigingsmechanisme voor Pijler 2 nodig is.

Tot slot blijkt dat het zo kan zijn dat de oorzaak van een geschil niet ligt in de ontoereikendheid van de OESO-modelregels en het commentaar, maar in een gebrek aan directe werking van de OESO-richtlijnen waardoor staten van de OESO-richtlijnen afwijken. Zo ontstaat in voorbeeld A en B de situatie dat de bepalingen in de nationale wetgeving (tekstueel) niet in overeenstemming zijn met de bepalingen in de OESO-modelregels. Ook indien wel overeenstemming bestaat met de OESO-modelregels kunnen staten het commentaar als niet-bindend beschouwen zoals in het geval van voorbeeld F. Om consistente en coherente implementatie van Pijler 2 te bewerkstelligen is het van belang dat landen ongeacht hun nationale implementatie effectief de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar volgen. Uit de voorbeelden blijkt dat dit in de praktijk niet het geval zal zijn doordat de OESO-richtlijnen niet bindend zijn en staten er daarom in de praktijk vanaf kunnen wijken. Het is daarom van belang dat de geschilbeslechting wel leidt tot een uitkomst die in overeenstemming is met de OESO-richtlijnen. In principe zou dat betekenen dat de meest consistente en coherente implementatie wordt bereikt indien de staten die deelnemen aan een geschilbeslechtigingsprocedure het geschil oplossen in overeenstemming met de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar, ongeacht de nationale implementatie. Om dit te bereiken is het echter wel noodzakelijk dat in ieder geval ten aanzien van de geschilbeslechting de OESO-modelregels en het commentaar als bindend worden beschouwd door staten, om zo tot een geharmoniseerde standaard te komen waarlangs geschillen worden beslecht. Dit betekent dat een geschilbeslechtigingsmechanisme een bepaling moet bevatten die een juridische grondslag en daaruit volgend een directe werking bewerkstelligt van de OESO-modelregels en het commentaar.⁹⁸ Hierbij is het wel van belang om in ogenschouw te nemen dat, indien de uit de geschilbeslechtigingsprocedure volgende oplossing in strijd is met de nationale implementatie van Pijler 2, een juridische grondslag moet bestaan die de mogelijkheid biedt om af te wijken van de nationale implementatie en voorrang te geven aan de interpretatie en toepassing op basis van de OESO-modelregels en het commentaar.

⁹⁷ *GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, art. 10.3.4.

⁹⁸ In hoofdstuk 4 zal verder in worden gegaan op de vormgeving van een bepaling die een juridische grondslag biedt aan de OESO-modelregels en het commentaar.

3.5. Dubbele belasting onder Pijler 2

Het corrigeren van dubbele belasting kan gezien worden als een van de belangrijkste doelstellingen van geschilbeslechting. Van oorsprong kan bij dubbele belastingheffing onderscheid worden gemaakt tussen juridisch dubbele belasting en economisch dubbele belasting. Hierbij geldt voor juridisch dubbele belasting in internationale situaties dat dezelfde persoon (subject) door twee (of meer) staten ten aanzien van hetzelfde inkomens- of vermogensbestanddeel (object) in de heffing wordt betrokken.⁹⁹ Ten aanzien van economisch dubbele belasting geldt dat een bepaald inkomens- of vermogensbestanddeel¹⁰⁰ in de belastingheffing wordt betrokken door twee (of meer) staten bij twee verschillende personen. In het geval van belastingheffing onder Pijler 2 zal in beginsel niet snel sprake zijn van juridisch dubbele belasting. Dit zou namelijk betekenen dat meerdere staten heffen van hetzelfde subject. Aangezien onder Pijler 2 een staat enkel het recht heeft om over een groepsentiteit te heffen wanneer deze in de staat gevestigd is, lijkt, behoudens gevallen waarin discussie bestaat over de vestigingsstaat van een groepsentiteit, juridisch dubbele belasting in beginsel een beperkte rol te spelen.¹⁰¹

Economisch dubbele belasting zal daarentegen wel een belangrijke rol spelen. In de literatuur worden een aantal soorten economisch dubbele belasting onderscheiden, te weten belast inkomen wat na overdracht opnieuw belast wordt, een belaste verwerving van inkomen waartegen geen aftrek bij de uitgevende persoon tegenover staat en een toerekening van belastbaar inkomen aan twee verschillende personen.¹⁰² In het internationale belastingrecht kan deze laatste situatie zich voordoen in het geval van bijvoorbeeld *controlled foreign corporations*, waarbij de winsten van een laagbelaste dochter worden toegerekend aan de moedermaatschappij (en tevens bij de laagbelaste dochter worden belast) of bij hybride lichamen die in de staat van vestiging als non-transparant worden beschouwd en in de staat van de achterliggende participanten als transparant. Onder Pijler 2 ontstaat een gelijksoortige vorm van economisch dubbele heffing, waarbij staten een de heffingsbevoegdheid over de overwinst van een laagbelaste groepsentiteit toerekenen aan verschillende groepsentiteiten.¹⁰³

Aangezien onder toepassing van Pijler 2 zowel juridisch als economisch dubbele belasting kan ontstaan is het dus noodzakelijk dat in beide gevallen toegang bestaat tot een geschilbeslechtigingsprocedure. Wanneer in het vervolg van dit onderzoek wordt gesproken over dubbele belasting zal daarom zowel juridisch als economisch dubbele belasting bedoeld worden.

3.6. Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende deelvraag centraal: *‘Hoe kunnen geschillen onder Pijler 2 ontstaan en hebben zij specifieke, voor de geschilbeslechting relevante kenmerken?’*

Door het gebrek aan directe werking van de OESO-modelregels kunnen verschillende uitkomsten en daaruit volgende geschillen tussen staten onder toepassing van Pijler 2 ontstaan. Zo bestaat ten eerste de mogelijkheid dat een verschil in toepassing eruit voortkomt dat een bepaling uit de OESO-

⁹⁹ *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, IBR.1.1.2 (online, bijgewerkt 29 maart 2023).

¹⁰⁰ Deze kan zowel formeel als materieel identiek zijn.

¹⁰¹ *GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022*, art. 2.1, 2.4 & 10.1 Defined terms ‘Qualified Domestic Minimum Top-up Tax’.

¹⁰² *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, IBR.1.1.2 (online, bijgewerkt 29 maart 2023).

¹⁰³ Zie bijvoorbeeld de discussie over de heffingsbevoegdheid middels een IIR tussen Staat A en staten B, C en D in voorbeeld D, de discussie over de heffingsbevoegdheid middels een IIR en QDMTT in voorbeeld E en de discussie over de heffingsbevoegdheid middels een IIR in Staat A en de UTPR in staten B, C en D in voorbeeld F (par. 3.3).

modelregels in zijn geheel niet is opgenomen in de nationale wetgeving of dat juist een aanvullende bepaling is opgenomen in de nationale wetgeving (variant 1). Daarnaast zou de omzetting van de OESO-modelregels in nationale wetgeving kunnen leiden tot een tekstueel verschil tussen de OESO-modelregels en de nationale bepaling (variant 2). Tenslotte kan een geschil ontstaan op het moment dat staten de met de OESO-modelregels overeenstemmende nationale wetgeving verschillend interpreteren (variant 3). Dit kan het geval zijn indien het commentaar en de andere richtlijnen ontoereikend zijn in die zin dat ze de mogelijkheid tot interpretatieverschillen openhouden. Een andere manier waarop interpretatieverschillen ontstaan is wanneer een staat bij de interpretatie van de nationale bepaling het OESO-commentaar niet als bindend beschouwt en daarom voor de interpretatie niet aansluit bij het commentaar.

De geschillen onder Pijler 2 kennen een aantal opvallende aspecten die relevant kunnen zijn voor de beoordeling van de meest doeltreffende vormgeving en implementatiewijze van een geschilbeslechtsmechanisme. Zo blijkt ten eerste dat geschillen kunnen zien op alle onderdelen van Pijler 2, dat wil zeggen dat ze kunnen zien op de reikwijdte, de (berekening van de) bijheffing en de bijheffingsmethoden. Daarnaast kan zowel juridisch dubbele belasting als economisch dubbele belasting ontstaan. Dit betekent dat het toepassingsbereik van de geschilbeslechting niet tot een bepaald onderdeel van Pijler 2 zou moeten worden beperkt. Tegelijkertijd bestaat in sommige gevallen een wisselwerking met geschillen binnen bijvoorbeeld de winstbelasting sfeer, waardoor de geschillen die op bepaalde aspecten van Pijler 2 zien ook (indirect) opgelost kunnen worden via een andere weg, zoals een bilateraal belastingverdrag ter voorkoming van dubbele belasting. Hierdoor zal in bepaalde gevallen geen separaat geschilbeslechtsmechanisme noodzakelijk zijn.

Naast bilaterale geschillen kunnen ook multilaterale geschillen ontstaan, bijvoorbeeld bij toepassing van de UTPR. Dit impliceert dat in ogeschouw zou moeten worden genomen dat een geschilbeslechtsmechanisme ook moet voorzien in een mogelijkheid voor staten om een geschil tussen meer dan twee staten onderling te beslechten. Ten slotte is een belangrijke factor voor het ontstaan van geschillen het gebrek aan directe werking van de OESO-modelregels en het commentaar, waardoor staten ofwel in hun nationale implementatie van de OESO-modelregels afwijken of bij de interpretatie van de bepalingen het OESO-commentaar niet volgen. Om daarom een geharmoniseerde geschilbeslechting te bewerkstelligen die leidt tot een consistente en coherente toepassing van Pijler 2 is het van belang dat een geschilbeslechtsmechanisme voorziet in een bepaling die leidt tot een bindende werking van de OESO-modelregels en het commentaar en die voorgaat op de nationale wetgeving ter implementatie van Pijler 2.

4. Vormgeving geschilbeslechting Pijler 2

4.1. Inleiding

De OESO heeft eind 2022 de *Tax certainty* consultatie uitgebracht over het verkrijgen van zekerheid door belastingplichtigen onder Pijler 2.¹⁰⁴ In dit document is onderscheid gemaakt tussen mechanismen om zekerheid te verkrijgen (1) voordat een belasting is geheven of een vergelijkbare actie is ondernomen door een bevoegde autoriteit (de geschilvoorkomingsmethoden), en (2) mechanismen om zekerheid te verkrijgen nadat actie is ondernomen (de geschilbeslechtingsmethoden). Ten aanzien van zowel de geschilvoorkoming als geschilbeslechting zijn door de OESO meerdere voorstellen ter consultatie voorgelegd. Op deze consultatie is onder andere vanuit het bedrijfsleven en diverse belangenverenigingen input geleverd over de knelpunten en aandachtspunten die zij signaleren en de voorkeuren die zij hebben omtrent de door de OESO gedane voorstellen.

De OESO benoemt in het consultatiedocument dat de intentie bestaat om als basis voor de vormgeving van de geschilbeslechting aan te sluiten bij de elementen waarop de onderlinge overlegprocedure uit art. 25 OESO-MV gestoeld is.¹⁰⁵ Tevens worden vier potentiële implementatiewijzen van de geschilbeslechting aangedragen.¹⁰⁶ In dit hoofdstuk zal ingegaan worden op de doeltreffendheid van de vormgeving van de geschilbeslechting aan de hand van de volgende deelvraag: ‘Welke vormgeving van geschilbeslechting onder Pijler 2 is het meest doeltreffend?’.

Om deze deelvraag te kunnen beantwoorden zal eerst de voorgestelde vormgeving van de geschilbeslechting uiteengezet worden (par. 4.2). Uit paragraaf 4.2 zal blijken dat voor de vormgeving wordt aangesloten bij de basiselementen van het bestaande art. 25 OESO-MV en dat deze basiselementen in principe de basis van een doeltreffend vormgegeven geschilbeslechtingsmechanisme vormen. Daarom zal daarna onderzocht worden hoe een geschilbeslechtingsmechanisme onder Pijler 2 vormgegeven kan worden zodat voldaan wordt aan de basiselementen. Hierbij zal art. 25 OESO-MV steeds als basis van de vormgeving worden gebruikt en wordt daarna bekeken of deze vormgeving werkt voor Pijler 2 geschillen of dat aanpassingen noodzakelijk zijn om te voldoen aan de basiselementen (par. 4.3). Tot slot bevat de laatste paragraaf een beantwoording van de deelvraag (par. 4.4).

4.2. Voorgestelde vormgeving geschilbeslechting

Voor de vormgeving van de geschilbeslechting onder Pijler 2 verwijst de OESO naar de bestaande geschilbeslechtingsmethodiek die is opgenomen in art. 25 OESO-MV (hierna: de MAP-procedure). Deze MAP-procedure is gestoeld op drie basiselementen die volgens de OESO, met de nodige aanpassingen, tevens de basis kunnen vormen voor geschilbeslechting onder Pijler 2.¹⁰⁷ Deze basiselementen zullen hieronder achtereenvolgens uiteengezet worden.

¹⁰⁴ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*.

¹⁰⁵ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 16, p. 6.

¹⁰⁶ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 29-42, p. 8-11.

¹⁰⁷ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 3.1.1, p. 6.

4.2.1. De voorgestelde basiselementen

1. *Recht van een multinationale onderneming tot het indienen van een verzoek om geschilbeslechting*

Het eerste element omvat het recht van een multinationale onderneming tot het indienen van een verzoek bij een bevoegde autoriteit in een staat indien de handelingen van deze staat leiden tot belastingheffing die niet in overeenstemming is met de OESO-modelregels.¹⁰⁸ De OESO benadrukt hierbij dat dit recht in het bijzonder van belang is voor een effectieve en efficiënte geschilbeslechting omdat het mogelijk is dat enkel de multinationale onderneming zelf ervan op de hoogte is dat een uitkomst niet in lijn is met de OESO-modelregels. Daarnaast zal dit recht volgens de OESO een hogere rechtszekerheid bieden dan wanneer enkel de mogelijkheid voor staten zou bestaan om een geschilbeslechtingsprocedure te starten, zo volgt uit de ervaring met MAP-procedures.

2. *Recht van een bevoegde autoriteit om een geschil met een andere bevoegde autoriteit in lijn met een common standard te beslechten*

Het tweede element zorgt ervoor dat de desbetreffende autoriteiten tot een oplossing kunnen komen, doordat op basis van dit element bevoegde autoriteiten het recht hebben om een geschil met een andere bevoegde autoriteit te beslechten.¹⁰⁹ Hierbij is het volgens de OESO noodzakelijk dat deze oplossing in lijn is met een *common standard*. Deze *common standard* zou bijvoorbeeld de OESO-modelregels zoals geïnterpreteerd op basis van het commentaar en de administratieve richtlijnen kunnen zijn.¹¹⁰

3. *Plicht van een staat om een overeenstemming tussen de bevoegde autoriteiten te implementeren*

Het derde element omvat de plicht van een staat om, indien overeenstemming is bereikt tussen de bevoegde autoriteiten, de overeengekomen oplossing te implementeren en de multinationale onderneming overeenkomstig voorkoming te bieden voor eventuele dubbele belasting.¹¹¹ Hierbij dient volgens de OESO rekening te worden gehouden met nationale verjaringstermijnen, in die zin dat de mogelijkheid moet bestaan om uitkomsten van een procedure te implementeren, ondanks dat de verjaringstermijn verlopen is. Hierbij wordt tevens de kanttekening gemaakt dat in dit licht mogelijk ook een verjaringstermijn zou moeten bestaan ten aanzien van correcties die gemaakt kunnen worden door bevoegde autoriteiten onder Pijler 2, om zo te voorkomen dat bovenmatig late correcties geschilbeslechting en daaropvolgende implementatie van oplossingen behoeven.¹¹²

4.2.2. Beoordeling van de voorgestelde basiselementen

Hoewel het voorstel van de OESO inzake de vormgeving als relatief summier te beschouwen is, vormen de drie hiervoor benoemde elementen naar mijn mening in beginsel de basis van een doeltreffende geschilbeslechting. Het doel van geschilbeslechting is immers dat een belastingplichtige die van mening is dat deze onderworpen is aan dubbele belastingheffing toegang heeft tot een geschilbeslechtingsprocedure tussen meerdere staten, waarbij deze staten tot een overeenstemming komen en deze ook implementeren, teneinde de dubbele belastingheffing te corrigeren. Om hiertoe

¹⁰⁸ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 16-17, p. 6.

¹⁰⁹ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 16 & 18, p. 6.

¹¹⁰ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 31, p. 8.

¹¹¹ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 16 & 19, p. 6.

¹¹² Zoals de OESO impliceert zijn op dit moment geen verjaringstermijnen opgenomen in de OESO-modelregels. In Nederland geldt voor aanslagbelastingen in beginsel een verjaringstermijn van vijf jaar op grond van art. 16 lid 3 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Eenzelfde verjaringstermijn zou door de OESO kunnen worden gehanteerd in de OESO-modelregels.

te komen is het eerste basiselement van belang omdat in het geval dat dubbele belasting (of een andere onwenselijke uitkomst) ontstaat, met name de belastingplichtige belang bij geschilbeslechting zal hebben. Het is daarom wenselijk dat het recht om een procedure te starten niet enkel voorbehouden is aan bevoegde autoriteiten.

Wat betreft het tweede element, namelijk het recht van staten om in onderling overleg volgens een *common standard* een geschil op te lossen, is de relevantie van dit recht wat mij betreft een vanzelfsprekende noodzakelijkheid om een geschilprocedure effectief te laten zijn, aangezien bij afwezigheid van een bepaling die daarin voorziet, geen juridische basis bestaat voor staten om tot een oplossing te komen. Wat met name interessant is, is dat de OESO benoemt dat geschilbeslechting volgens een *common standard* dient te verlopen. Dit is in het bijzonder relevant op het moment dat de staten waartussen een geschil bestaat de OESO-modelregels verschillend geïmplementeerd hebben.¹¹³ Op het moment dat beide staten immers bijvoorbeeld een verschillende definitie van een begrip hanteren, is het van belang om een mechanisme te bieden waarlangs staten een geschil kunnen oplossen om tot een consistente begripsbepaling te komen. Zo kan, zoals de OESO benoemt, bijvoorbeeld aangesloten worden bij de definitie van een begrip zoals omschreven in het OESO-commentaar. Het OESO-commentaar zal echter niet altijd voldoende toereikend zijn.¹¹⁴ Ook in die gevallen zal, omwille van een consistente begripsbepaling, een *common standard* buiten een verwijzing naar het OESO-commentaar om van belang zijn.¹¹⁵

Tot slot bestaat op basis van het derde element een plicht voor staten om een overeenstemming tussen de staten te implementeren. Hoewel dit een belangrijk aspect is voor een effectieve geschilbeslechting, immers is de waarde van een oplossing beperkt indien een staat deze niet hoeft te implementeren, impliceert dit element slechts dat een oplossing geïmplementeerd dient te worden op het moment dat overeenstemming is bereikt. Dit betekent dat dit element geen verplichting voor staten omvat om tot een overeenkomst te komen en geschilbeslechting slechts een inspanningsverplichting vormt. Om echter tot doeltreffende geschilbeslechting te komen zou dit element wat mij betreft uitgebreid moeten worden tot een plicht van (de bevoegde autoriteiten van) een staat om tot een overeenstemming te komen én deze overeenstemming te implementeren.

Dit betekent dat de basiselementen die bijdragen aan een doeltreffende geschilbeslechting als volgt kunnen worden gedefinieerd:

1. *Recht van een multinationale onderneming tot het indienen van een verzoek om geschilbeslechting.*
2. *Recht van een bevoegde autoriteit om een geschil met een andere bevoegde autoriteit in lijn met een common standard te beslechten.*
3. *Plicht van de bevoegde autoriteiten van een staat om tot een overeenstemming te komen en deze overeenstemming te implementeren.*

4.2.3. Materieel toepassingsbereik

Naast de drie basiselementen voor de vormgeving van de geschilbeslechting benoemt de OESO ook een drietal opties ten aanzien van het materiële toepassingsbereik van de geschilbeslechting.¹¹⁶ Zo bestaat de mogelijkheid om geschilbeslechting toegankelijk te maken voor een multinationale onderneming in alle gevallen waarin een verschil interpretatie of toepassing van de OESO-modelregels bestaat, ongeacht of een staat bijvoorbeeld de regels en de daaruit volgende bijheffing dient toe te

¹¹³ Zie bijvoorbeeld voorbeeld A en B in par. 3.3.

¹¹⁴ Zie bijvoorbeeld voorbeeld C, D en E in par. 3.3.

¹¹⁵ Hier zal verder op in worden gegaan in par. 4.3.3.

¹¹⁶ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 21-24, p. 7.

passen.¹¹⁷ Een andere mogelijkheid is om enkel toegang tot een geschilbeslechtsprocedure te verlenen indien een groep verplicht is om de OESO-modelregels in meerdere staten toe te passen en overeenkomstig een bijheffing dient te betalen.¹¹⁸ Dit toepassingsbereik zou eventueel nog verder verkleind kunnen worden door de toegang tot geschilbeslechting afhankelijk te maken van of de multinationale onderneming aan kan tonen dat een verschil in toepassing van de OESO-modelregels leidt tot dubbele heffing.¹¹⁹ Hier dient volgens de OESO ook economisch dubbele heffing onder begrepen te worden. Dit is naar mijn mening een belangrijke verduidelijking omdat juist economisch dubbele belasting en niet juridisch dubbele belasting een belangrijke rol speelt bij geschillen onder toepassing van Pijler 2.¹²⁰

De OESO plaatst bij de beperking tot gevallen van dubbele belasting wel de kanttekening dat in de voorlopers van het OESO-MV wel sprake diende te zijn van dubbele heffing, maar dat dit bij publicatie van de eerste versie van het OESO-MV in 1963 is veranderd naar 'belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag'. Deze wijziging was ten eerste vanwege de doelstelling van de MAP-procedure, namelijk het bewerkstelligen van een correcte toepassing van verdragsprincipes, maar ook belangrijk was dat in de praktijk discussies ontstonden over wanneer sprake was van dubbele belasting (denk bijvoorbeeld aan situaties waarin inkomsten verrekend kunnen worden met verliezen).

Het materiële toepassingsbereik van het geschilbeslechtsmechanisme heeft directe invloed op de vraag of een multinational recht heeft op het indienen van een verzoek tot geschilbeslechting (het eerste basiselement). Afhankelijk van de gekozen optie zal de aard van de voor te leggen zaken immers mogelijk beperkt zijn, waardoor het recht van de multinational om een procedure te starten overeenkomstig beperkt wordt. Daarom zal dit materiële toepassingsbereik in het vervolg als onderdeel van het eerste basiselement worden beschouwd.

4.3. Een doeltreffende vormgeving van geschilbeslechting onder Pijler 2

Nu de basiselementen van een doeltreffende geschilbeslechting zijn gedefinieerd, komt de vraag op hoe een doeltreffende geschilbeslechting onder Pijler 2 kan worden vormgegeven. Aangezien de OESO benoemt dat de basiselementen uit het voorstel tevens de basis vormen van de MAP-procedure uit art. 25 OESO-MV, zal deze MAP-procedure het raamwerk vormen voor de vormgeving van de geschilbeslechtsprocedure.¹²¹ In principe zouden de voornoemde basiselementen die leiden tot een doeltreffende geschilbeslechting namelijk opgenomen moeten zijn in de MAP-procedure. Daarnaast is het naar mijn mening praktischer en effectiever om een bestaand concept, waar de OESO en haar leden in beginsel achter staan, uit te werken en waar nodig aan te passen in plaats van het wiel opnieuw uit te vinden.

In deze paragraaf zal daarom eerst ingegaan worden op de werking van de MAP-procedure op hoofdlijnen. Daarna zal per basiselement nagegaan worden in hoeverre de vormgeving van de MAP-procedure toegepast kan worden op een geschilbeslechtsmechanisme onder Pijler 2. Hierbij zal met name ingegaan worden op de toevoegingen dan wel aanpassingen die gedaan moeten worden

¹¹⁷ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 22, p. 7.

¹¹⁸ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 23, p. 7.

¹¹⁹ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 24, p. 7.

¹²⁰ Zie par. 3.5.

¹²¹ Er zijn diverse aspecten van de MAP-procedure waar het commentaar bij de MAP-procedure potentiële alternatieve opties benoemt of aspecten waarop staten in de praktijk afwijken van de MAP-procedure. Omwille van de omvang van dit onderzoek zal enkel uit worden gegaan van de MAP-procedure zoals opgenomen in art. 25 OESO-MV en het bijbehorende commentaar voor zover dit niet ziet op alternatieve opties.

aan de vormgeving van de MAP-procedure om het desbetreffende basiselement te waarborgen indien de procedure op Pijler 2 geschillen wordt toegepast.

4.3.1. De MAP-procedure op hoofdlijnen

Onder de MAP-procedure wordt de mogelijkheid geboden om een geschil tussen de verdragsluitende staten middels onderling overleg op te lossen. Dit kan ten eerste gebeuren op initiatief van een natuurlijk persoon dan wel een rechtspersoon indien deze van mening is dat belasting is geheven dan wel dreigt te worden geheven die in strijd is met de bepalingen van het verdrag.¹²² Deze belastingplichtige dient hiertoe een verzoek in te dienen bij de een van de verdragsluitende staten binnen drie jaar nadat de belastingplichtige er bekend mee is geraakt dat een maatregel leidt tot belastingheffing die niet overeenkomt met de bepalingen van het verdrag. Indien de bevoegde autoriteit de zaak gegrond acht en niet eenzijdig tot een bevredigende oplossing kan komen, heeft deze de mogelijkheid om middels onderling overleg met een bevoegde autoriteit uit een andere staat tot een oplossing te komen.¹²³ Deze oplossing dient, ongeacht de nationale verjaringstermijnen, geïmplementeerd te worden door de staten.

Naast dat een onderlinge overlegprocedure gestart kan worden op initiatief van een belastingplichtige, is het op basis van de MAP-procedure ook mogelijk dat de verdragsluitende staten op eigen initiatief een onderlinge overlegprocedure initiëren in het geval van twijfel over de uitleg of toepassing van het verdrag.¹²⁴ Daarnaast kunnen staten overleggen om dubbele belasting te vermijden in zaken die niet in het verdrag zijn geregeld.

Kortom, een onderlinge overlegprocedure kan op basis van de MAP-procedure door zowel een belastingplichtige als een verdragsluitende staat worden geïnitieerd. Op het moment dat de onderlinge overlegprocedure is gestart door een belastingplichtige en de bevoegde autoriteiten niet tot een (volledige) oplossing komen binnen twee jaar nadat de autoriteiten alle benodigde informatie hebben ontvangen, heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om een verzoek tot arbitrage in te dienen.¹²⁵ De uitkomst van de arbitrage is bindend en dient, niettegenstaande de nationale verjaringstermijnen, geïmplementeerd te worden in de staten, tenzij een direct geraakte persoon deze uitkomst niet accepteert. De staten mogen zelf middels onderling overleg bepalen hoe ze de arbitrageprocedure laten verlopen. Wel heeft de OESO een voorbeeld van een arbitrageprocedure ter beschikking gesteld wat staten kunnen volgen bij uitvoering.¹²⁶

4.3.2. Basiselement 1 – Recht van een multinational tot het indienen van een verzoek

Het eerste basiselement, wat in beginsel het toepassingsbereik van een geschilbeslechtsprocedure omvat, is op te delen in twee aspecten, namelijk in de vraag wie toegang heeft tot de procedure en de vraag welke zaken in aanmerking kunnen komen voor de procedure. In deze paragraaf zal achtereenvolgens in worden gegaan op deze twee aspecten, waarbij eerst de bestaande MAP-procedure uiteen wordt gezet. Hierna zullen aanpassingen aan de bestaande MAP-procedure worden aangekaart die noodzakelijk zijn voor een doeltreffend geschilbeslechtsmechanisme onder Pijler 2 in die zin dat voldaan wordt aan het eerste basiselement.

¹²² Art. 25 lid 1 OESO-MV.

¹²³ Art. 25 lid 2 OESO-MV.

¹²⁴ Art. 25 lid 3 OESO-MV.

¹²⁵ Art. 25 lid 5 OESO-MV.

¹²⁶ Art. 25 Annex Sample mutual agreement on arbitration Commentaar OESO-MV.

4.3.2.1. Wie kan een verzoek indienen?

Ten aanzien van het eerste aspect is van belang om op te merken dat de MAP-procedure bedoeld is om ingebed te worden in bilaterale verdragen, hetgeen betekent dat voor de toegang tot de procedure aangesloten wordt bij andere bepalingen uit het (model)verdrag. Op basis van het modelverdrag bestaat toegang tot de procedure zowel voor een persoon als voor een bevoegde autoriteit van een verdragsluitende staat. De term persoon omvat een natuurlijke persoon, een rechtspersoon of samenwerkingsverbanden.¹²⁷ Hierbij is van belang dat, om aan de MAP-procedure toe te kunnen komen, toegang tot het verdrag is vereist.¹²⁸ Om hieraan te voldoen dient een persoon inwoner zijn van een of beide verdragsluitende staten. Dit betekent dat een vaste inrichting, aangezien deze niet kwalificeert als persoon, geen verdragstoegang heeft en dus ook geen beroep kan doen op de MAP-procedure. Wel wordt in de literatuur benoemd dat een vaste inrichting mogelijk op grond van de non-discriminatiebepaling¹²⁹ van het verdrag in combinatie met art. 25 lid 3 OESO-MV toegang zou moeten kunnen krijgen tot de onderlinge overlegprocedure.¹³⁰ Hoewel dit in sommige gevallen een oplossing kan bieden voor een vaste inrichting, betekent het dat toegang tot de MAP-procedure op initiatief van de belastingplichtige niet mogelijk is, aangezien het derde lid enkel voorziet in toegang op initiatief van een bevoegde autoriteit. Daarnaast bestaat ook de mogelijkheid tot arbitrage niet in dit geval, aangezien deze enkel kan worden opgestart indien een onderlinge overlegprocedure door een belastingplichtige is geïnitieerd.¹³¹ Hoewel de MAP-procedure in beginsel dus recht doet aan het eerste basiselement door een multinational de mogelijkheid te bieden een procedure te starten, is het met name door de koppeling met de overige bepalingen in het (model)verdrag mogelijk dat de toegang tot het verdrag en daarmee de MAP-procedure beperkt wordt.

De vraag is in hoeverre de voor de MAP-procedure geldende toegangsbeperking zal bestaan als de procedure wordt toegepast op Pijler 2. Hierbij is van belang om op te merken dat voor een geschilbeslechtsprocedure onder Pijler 2 de uiteindelijke vormgeving van een bepaling ook zal afhangen van de implementatiewijze. Zo zal in het geval van aansluiting bij de bilaterale verdragen mogelijk de verdragstoegang gewijzigd moeten worden en moeten de gebruikte termen bij de overige bepalingen in het bestaande verdrag aansluiten, terwijl bij bijvoorbeeld een nieuw op te stellen multilateraal verdrag meer ruimte bestaat om de vormgeving specifiek toe te spitsen op Pijler 2. Ongeacht de implementatiewijze kan ingegaan worden op het antwoord op de vraag wie een verzoek zouden moeten kunnen indienen, om zodoende ervoor te zorgen dat iedere belastingplichtige die dubbele belasting onder Pijler 2 ervaart toegang heeft tot geschilbeslechting.

Het toepassingsbereik van Pijler 2 ziet in beginsel op groepsentiteiten van een multinationale groep. De belastingplicht verschilt hierbinnen per heffingsmethodiek. Onder de IIR kunnen dit een of meer moederentiteiten zijn, onder de UTPR is het een groepsentiteit die in een staat gelegen is die de UTPR heeft geïmplementeerd en onder de QDMTT¹³² is dit de groepsentiteit die in een laagbelastende staat gevestigd is.¹³³ De enige gemeenschappelijke factor hier is dat deze allen onder het begrip groepsentiteit vallen. Onder de definitie van een groepsentiteit behoren naast entiteiten ook de vaste inrichtingen van groepsentiteiten. Deze vaste inrichtingen worden gezien als afzonderlijke groepsentiteit.¹³⁴ Onder het begrip entiteit vallen behalve rechtspersonen ook rechtsfiguren zoals

¹²⁷ Art. 3 lid 1 onderdeel a en b OESO-MV.

¹²⁸ Art. 1 lid 1 OESO-MV.

¹²⁹ Art. 24 OESO-MV.

¹³⁰ Bane 2023, par. 2.1.1.

¹³¹ Art. 25 lid 5 onderdeel a OESO-MV.

¹³² Omwille van simpliciteit wordt uitgegaan van de Nederlandse heffingssystematiek.

¹³³ Zie par. 2.5.

¹³⁴ *Kamerstukken II 2022/23*, 36 369, nr. 2, art. 1.2 'Groepsentiteit'.

samenwerkingsverbanden en trusts onder de voorwaarde dat zij een afzonderlijke financiële verslaggeving opstellen. Deze groepsentiteiten zouden in beginsel allen toegang moeten krijgen tot geschilbeslechting. Het is onder Pijler 2 immers bijvoorbeeld mogelijk dat een geschil kan ontstaan tussen twee staten waarin een vaste inrichting is gevestigd. Stel dat in laagbelastende Staat A een vaste inrichting is gevestigd die de QDMTT moet toepassen. In Staat B is een andere vaste inrichting gevestigd welke de UTPR dient toe te passen over de laagbelaste vaste inrichting in Staat A. Op het moment dat een geschil ontstaat tussen Staat A en B, bijvoorbeeld over het in aanmerking nemen van de bijheffing in Staat A als QDMTT door Staat B, zal een vaste inrichting de mogelijkheid moeten krijgen om een procedure in Staat A of B op te starten.

De bestaande MAP-procedure is daarom niet geheel geschikt om te dienen als geschilbeslechtingsmechanisme onder Pijler 2. Omdat voor de toegang tot de MAP-procedure wordt aangesloten bij de term rechtspersonen¹³⁵ of samenwerkingsverband, hebben bepaalde belastingplichtigen onder Pijler 2 geen toegang tot geschilbeslechting. Het is daarom van belang dat voor het toepassingsbereik van een geschilbeslechtingsprocedure zoveel mogelijk wordt aangesloten bij de definitie van groepsentiteit zoals bedoeld in de OESO-modelregels

4.3.2.2. Materieel toepassingsbereik

Wat betreft het materiële toepassingsbereik van de bestaande MAP-procedure dient onderscheid te worden gemaakt tussen de MAP-procedure die opgestart kan worden door de belastingplichtige¹³⁶ en de MAP-procedure die enkel opgestart kan worden op initiatief van een bevoegde autoriteit.¹³⁷ De eerstgenoemde procedure kent een breed toepassingsbereik, in die zin dat toegang tot onderling overleg bestaat indien belasting is geheven dan wel dreigt te worden geheven die niet in overeenstemming is met de bepalingen van het verdrag. Het toepassingsbereik is dus niet enkel beperkt tot gevallen waarin dubbele belasting is geheven.¹³⁸ Van belang is wel dat de eventueel daaropvolgende arbitrageprocedure pas gestart kan worden wanneer de belasting in strijd met het verdrag is geheven en niet zoals bij de overlegprocedure op het moment dat strijdigheid enkel dreigt.¹³⁹ De door bevoegde autoriteiten geïnitieerde MAP-procedure kan zowel in algemene als specifieke gevallen van twijfel of problemen inzake de interpretatie en toepassing van het verdrag worden opgestart. Daarnaast is het mogelijk om als bevoegde autoriteit in onderling overleg te treden over andere vormen van dubbele belasting die niet onder het verdrag vallen, bijvoorbeeld in het geval van winstallocatie tussen twee staten waar vaste inrichtingen worden erkend die door een entiteit in een derde staat worden gehouden.¹⁴⁰ Voorwaarde hiervoor is dus wel dat sprake moet zijn van dubbele belasting.

Indien een gelijksoortig materieel toepassingsbereik wordt toegepast wordt op een geschilbeslechtingsprocedure onder Pijler 2 zou dit betekenen dat een belastingplichtige recht heeft op initiatie van een procedure in het geval van een situatie die leidt tot een geschil tussen twee of meer staten over de interpretatie dan wel toepassing van OESO-modelregels en dit geschil leidt tot een bijheffing dan wel dreiging tot bijheffing die niet in overeenstemming is met de bepalingen van

¹³⁵ In het OESO-MV wordt gesproken van een rechtspersoon of een entiteit die behandeld wordt als rechtspersoon voor belastingdoeleinden.

¹³⁶ Op basis van Art. 25 lid 1 OESO-MV.

¹³⁷ Art. 25 lid 3 OESO-MV.

¹³⁸ Zie par. 4.2. voor de redenen waarom hiertoe besloten is.

¹³⁹ Art. 25 lid 5 onderdeel a OESO-MV.

¹⁴⁰ Art. 25 lid 3 Commentaar OESO-MV, par. 55.

de OESO-modelregels.¹⁴¹ Daarnaast zou de mogelijkheid voor bevoegde autoriteiten bestaan om bij twijfel of problemen over de interpretatie en toepassing van Pijler 2 in onderling overleg te treden.

Wat betreft het materiële toepassingsbereik heeft de OESO meerdere opties voorgesteld die afwijken van het hiervoor benoemde toepassingsbereik.¹⁴² Zo bestaat de mogelijkheid om geschilbeslechting toegankelijk te maken voor een multinationale onderneming in alle gevallen waarin een verschil interpretatie of toepassing van de OESO-modelregels bestaat, ongeacht of een staat bijvoorbeeld de regels en de daaruit volgende bijheffing dient toe te passen. De OESO is sceptisch over deze optie omdat het mogelijk leidt tot de start van procedures over situaties die in de praktijk niet tot problemen leiden. De vraag die dit wat mij betreft opwerpt is waarom een belastingplichtige de tijd en middelen erin zou steken om een procedure te starten over een interpretatie- of toepassingsverschil wat voor hem effectief geen probleem vormt. De zorgen van de OESO hierover lijken mij daarom ongegrond.

Een andere mogelijkheid is volgens de OESO om enkel toegang tot een geschilbeslechtingsprocedure te verlenen indien een groep verplicht is om de OESO-modelregels in meerdere staten toe te passen en overeenkomstig een bijheffing dient te betalen. Wat mij betreft mist ten aanzien van deze eerste twee mogelijkheden een tussenoptie die bestaat uit de toegang enkel afhankelijk maken van de vraag of een belastingplichtige in meerdere staten de OESO-modelregels dient toe te passen. Hierdoor worden ook bijvoorbeeld situaties waarin een belastingplichtige in een van de staten een negatief kwalificerend inkomen heeft of onder de veilige-havenregels valt onder het geschilbeslechtingsmechanisme betrokken. Dit komt wat mij betreft daarnaast het beste overeen met het toepassingsbereik wat gebaseerd is op de MAP-procedure. Tot slot benoemt de OESO dat het toepassingsbereik eventueel nog verder verkleind zou kunnen worden door de toegang tot geschilbeslechting afhankelijk te maken van of de multinationale onderneming aan kan tonen dat een verschil in toepassing van de OESO-modelregels leidt tot dubbele heffing. Hier zijn een aantal kanttekeningen bij te plaatsen.

In de reacties op de *Tax certainty* consultatie is ten eerste de wens naar voren gekomen om het materiële toepassingsbereik zo ruim mogelijk te houden.¹⁴³ Zoals wordt benoemd vormt Pijler 2 een dusdanig fundamentele wijziging van het internationale systeem dat het onmogelijk is om alle aspecten te bepalen waar een geschilbeslechtingsmechanisme op zou moeten zien.¹⁴⁴ Dit pleit naar mijn mening voor een zo breed mogelijk materieel toepassingsbereik, aangezien het mogelijk afdoet aan de doeltreffendheid van een geschilbeslechtingsmechanisme om beperkingen op te leggen voordat bepaald is welk toepassingsbereik in de praktijk noodzakelijk blijkt te zijn.

Om te bepalen welk toepassingsbereik noodzakelijk is heeft de OESO in het consultatiedocument de vraag opgeworpen of belanghebbenden gevallen kunnen voorleggen waarin inconsistente toepassing van Pijler 2 niet leidt tot dubbele belasting, maar waar desondanks geschilbeslechting noodzakelijk wordt geacht. Hierop zijn verschillende reacties gekomen over situaties waarin dit volgens belanghebbenden het geval is, bijvoorbeeld in het geval van een positie van voorwaartse verliesverrekening of in het geval van geschillen over de belastinggrondslag voor Pijler 2.¹⁴⁵ Zo worden specifiek de gevallen benoemd dat staten verschillen in mening over wat een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed is of dat discussie bestaat over het in aanmerking nemen van een binnenlandse bijheffing als QDMTT. Daarnaast worden geschillen benoemd over de definitie van

¹⁴¹ Een soortgelijke bepaling als 'een situatie die leidt tot een geschil tussen twee of meer staten over de interpretatie dan wel toepassing van OESO-modelregels' komt voor in art. 1.1 lid 1 Wet Fiscale Arbitrage inzake de definitie van het begrip geschilpunt.

¹⁴² *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 21-24, p. 7.

¹⁴³ Zie bijvoorbeeld *Business at OECD 2023*, p. 11; *Business Roundtable 2023*, p. 2; *EY 2023*, p. 6-7.

¹⁴⁴ *Business at OECD 2023*, p. 11.

¹⁴⁵ *Business at OECD 2023*, p. 17-18.

uitgesloten entiteit of de bepaling van het uitgesloten inkomen.¹⁴⁶ Hoewel het naar mijn mening logisch is dat hier geschillen over kunnen ontstaan tussen staten, is in geen enkele reactie duidelijk naar voren gekomen wat het onwenselijke resultaat is, op eventuele dubbele belastingheffing na, dat geschilbeslechting noodzakelijk maakt.¹⁴⁷ Het lijkt daarom gecompliceerd om concrete situaties aan te wijzen van multilaterale geschillen waarbij geen sprake is van dubbele belasting, maar die wel geschilbeslechting noodzakelijk maken.

De OESO geeft aan dat in het verleden ten aanzien van de MAP-procedure discussies zijn geweest ten aanzien van de vraag of sprake was van dubbele belasting, bijvoorbeeld in het geval van verliesverrekeningssituaties. Het is denkbaar dat ook onder Pijler 2 dit soort discussies in de praktijk zullen ontstaan, bijvoorbeeld ten aanzien van timing verschillen waarbij dubbele heffing niet in hetzelfde, maar in achtereenvolgende tijdvakken plaats vindt.¹⁴⁸ Een ander voorbeeld is in het geval dat een geschil bestaat over het in aanmerking nemen van een binnenlandse bijheffing als QDMTT. De staat die de bijheffing niet als QDMTT beschouwt en daarom over dezelfde laagbelaste groepsentiteit heft middels bijvoorbeeld een IIR, zal mogelijk stellen dat geen sprake is van dubbele heffing onder Pijler 2, aangezien de binnenlandse bijheffing volgens die staat geen bijheffing is op grond van de OESO-modelregels.

Mocht het toegangsbereik dus beperkt worden tot gevallen waarin een belastingplichtige moet aantonen dat sprake is van dubbele belasting, zal dit naar mijn idee in de praktijk tot discussies leiden over wanneer hier sprake van is. Daarnaast lijkt het ook onverstandig om een beperking in te voeren op de geschilbeslechting terwijl de wetgeving op dit moment niet in werking is getreden en in de praktijk dus nog moet blijken welk toepassingsbereik noodzakelijk is. Wat betreft het materiële toepassingsbereik zal daarom het meeste recht worden gedaan aan het eerste basiselement door te kiezen voor een ruim toepassingsbereik, bijvoorbeeld door uit te gaan van het toepassingsbereik wat gebaseerd is op de MAP-procedure. Hierbij zal toegang bestaan op het moment dat een bijheffing wordt geheven of dreigt te worden geheven die niet in overeenstemming is met de OESO-modelregels.

4.3.3. Basiselement 2 – Recht van een staat om een geschil te beslechten

De MAP-procedure voorziet in het tweede basiselement door de mogelijkheid te bieden aan een bevoegde autoriteit om, volgend op het verzoek van een belastingplichtige, in onderling overleg te treden met een andere bevoegde autoriteit indien de autoriteit niet eenzijdig tot een bevredigende oplossing kan komen.¹⁴⁹ Dit betekent dat de bevoegde autoriteit van mening is dat de belastingheffing die niet in overeenstemming is met het verdrag (deels) te wijten is aan de andere staat, waardoor een bilaterale oplossing noodzakelijk is.¹⁵⁰ Naast dat de MAP-procedure voorziet in het recht tot beslechting in het geval van initiatie door een belastingplichtige, biedt de MAP-procedure bevoegde autoriteiten zoals in paragraaf 4.3.2 is benoemd ook een mechanisme om op eigen initiatief in onderling overleg te treden. In het commentaar bij het modelverdrag wordt tevens aangegeven dat de vormgeving van de MAP-procedure het toelaat om staten in een multilaterale overlegprocedure te laten treden, zowel in het geval van een door de belastingplichtige als in een door een bevoegde autoriteit geïnitieerde MAP-procedure.¹⁵¹ Wanneer de *common standard* buiten beschouwing wordt gelaten, zal de huidige vormgeving van de MAP-procedure het tweede basiselement voldoende

¹⁴⁶ EY 2023, p. 6-7.

¹⁴⁷ Business at OECD 2023, p. 17-18; EY 2023, p. 6-7; National Foreign Trade Council 2023, p. 4; PwC 2023, p. 4.

¹⁴⁸ Deloitte 2023, p. 5.

¹⁴⁹ Art. 25 lid 2 OESO-MV.

¹⁵⁰ Art. 25 lid 1 en 2 Commentaar OESO-MV, par. 33.

¹⁵¹ Art. 25 lid 3 Commentaar OESO-MV, par. 55. Het is wel van belang dat een bilateraal belastingverdrag met daarin een MAP-procedure aanwezig is tussen de in geschil zijnde staten.

waarborgen wanneer deze vormgeving wordt toegepast op een geschilbeslechtsmechanisme voor toepassing van Pijler 2. Bevoegde autoriteiten hebben immers het recht om een geschil te beslechten en de vormgeving laat ook multilaterale overlegprocedures toe. Dit laatste is met name van belang vanwege de aanzienlijke kans dat geschillen onder Pijler 2 een multilaterale aangelegenheid zijn.¹⁵²

Hoewel de MAP-procedure op zichzelf beschouwd geen *common standard* kent, is deze wel in het modelverdrag te vinden. Om immers tot een oplossing van een geschil te komen onder een bilateraal belastingverdrag, bijvoorbeeld omdat discussie bestaat over de definitie van een begrip, is het van belang dat een leidraad bestaat bij de bepaling welke definitie leidend is. De codificatie van deze leidraad – ofwel *common standard* – bestaat in het geval van de MAP-procedure uit de definities die in hoofdstuk 2 van het modelverdrag zijn opgenomen en een mechanisme voor bepaling van de leidende definitie indien het verdrag niet voorziet in een definitie.¹⁵³ Deze twee aspecten van een *common standard* kunnen met een paar aanpassingen in principe ook gebruikt worden voor een geschilbeslechtsmechanisme onder Pijler 2.

Eerder is ingegaan op het belang van een *common standard* bij geschilbeslechting onder Pijler 2.¹⁵⁴ Deze *common standard* is met name van belang door de afwezigheid van een directe werking van de OESO-richtlijnen. Hierdoor kunnen de bepalingen in de nationale implementaties van de OESO-modelregels teksteel afwijken van de modelregels. Het kan ook voorkomen dat de bepalingen in de nationale wetgeving wel overeenkomen met de OESO-modelregels, maar dat staten bij de interpretatie van de nationale wetgeving afwijken van het OESO-commentaar.

Het belang van een *common standard* kan duidelijk gemaakt worden aan de hand van een simpel voorbeeld. Stel dat een geschil bestaat tussen Staat A en B, waarbij Staat A op grond van de nationale implementatie van de OESO-modelregels scheepvaartinkomsten kwalificeert als niet-uitgesloten inkomen. Staat B kwalificeert het inkomen op basis van de nationale implementatie wel als uitgesloten inkomen. Bij gebrek aan een *common standard* zullen beide staten zich voor de bepaling van of deze scheepvaartinkomsten uitgesloten inkomen vormen tot de nationale wetgeving en regels omtrent interpretatie hiervan wenden, waarbij de kwalificatie op basis van de OESO-richtlijnen niet in ogenschouw wordt genomen wegens een gebrek aan directe werking. Om dit te voorkomen is het noodzakelijk om een expliciete bepaling op te nemen – de *common standard* – die aangeeft dat voor de geschilbeslechtsprocedure de OESO-modelregels zoals geïnterpreteerd op basis van het OESO-commentaar voor gaan op de nationale implementaties van de OESO-modelregels.¹⁵⁵ In het voornoemde voorbeeld zou dit betekenen dat voor de beslechting van het geschil de staten zich aan dienen te sluiten bij de kwalificatie van het scheepvaartinkomen onder de OESO-modelregels en het commentaar. Deze *common standard* zou in principe de geschilsituaties oplossen waarin nationale implementaties afwijken van de OESO-modelregels of waarin een staat zich niet gebonden voelt om het OESO-commentaar te volgen bij de interpretatie van de OESO-modelregels.¹⁵⁶

Zoals benoemd kunnen ook geschillen ontstaan in situaties waarin de OESO-modelregels en het OESO-commentaar niet toereikend zijn om tot een eenduidige interpretatie of toepassing van de regels te komen.¹⁵⁷ Een uitgebreidere *common standard* is daarom noodzakelijk voor dit soort gevallen. Onder

¹⁵² Zie voorbeeld D, E en F in par. 3.3.

¹⁵³ In hoofdstuk 2 zijn bijvoorbeeld definities van een persoon, inwoner en vaste inrichting opgenomen.

¹⁵⁴ Zie par. 3.3, 3.4 en 4.2.

¹⁵⁵ In Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2022 wordt voorgesteld om dit niet alleen in het geval van geschilbeslechting te laten gelden, maar om als vaste regel de nationale regelgeving te interpreteren in lijn met doel en strekking van de OESO-richtlijnen (par. 5.1.2.2.1).

¹⁵⁶ Teruggrijpend op de geschillen die in par. 3.3 zijn uitgewerkt, zou dit betekenen dat deze *common standard* een oplossing biedt bij voorbeelden A, B en F.

¹⁵⁷ Zie voorbeeld C, D en E in par. 3.3.

de MAP-procedure wordt, bij het ontbreken van een definitie in het verdrag, aangesloten bij de definitie die een bepaling heeft in de nationale wetgeving van de verdragsluitende staten, waarbij een belastingwet voorrang heeft op andere wetten.¹⁵⁸ In het commentaar bij het modelverdrag is aangegeven dat staten een object dan wel subject verschillend kunnen kwalificeren dan wel classificeren. In het geval van een object is volgens het commentaar de kwalificatie van de bronstaat leidend.¹⁵⁹ In het geval van een subject zal de classificatie in de woonstaat daarentegen leidend zijn.¹⁶⁰ Een soortgelijke methodiek zou gehanteerd kunnen worden in het geval van een geschilbeslechtsingsmechanisme onder Pijler 2. In een van de reacties op de *Tax certainty* consultatie is bijvoorbeeld naar voren gekomen dat prioriteit zou kunnen worden gegeven aan de staat die de QDMTT heft.¹⁶¹ Bij gebrek aan een staat die een QDMTT heft zou de interpretatie van de staat waarin de uiteindelijke moederentiteit gevestigd is leidend kunnen zijn, mits deze een IIR heft. Het aanwijzen van een staat is echter lastiger wanneer het gaat om een geschil tussen staten die een UTPR heffen. Hoewel deze volgorde naar mijn mening overeenkomt met de rangorde van de bijheffingsmethoden, voelt het contra-intuïtief om in eerste instantie aan te sluiten bij de interpretatie van de staat die de QDMTT heft, terwijl binnen de OESO-modelregels juist veelal wordt aangesloten bij de staat van de uiteindelijke moederentiteit.¹⁶²

Aansluiting bij de interpretatie van de staat van de uiteindelijke moederentiteit vormt echter wel een probleem indien deze staat geen onderdeel van het geschil vormt, aangezien de interpretatie van deze staat veelal niet bekend zal zijn bij andere staten. Vanuit praktisch oogpunt zou het daarom mogelijk het beste zijn om inderdaad de rangorde van de bijheffingsmethoden te volgen; dus QDMTT, IIR en tot slot UTPR. Hierbij zou in het geval van de IIR de staat van de uiteindelijke moederentiteit voor kunnen gaan op de staat van de partieel gehouden moederentiteit en deze weer voor de staat van de tussenliggende moederentiteit.

In het geval van een geschil tussen de staten die de UTPR toepassen is het ingewikkelder om een rangorde aan te brengen. Mogelijk zou daar gewerkt kunnen worden met een rangorde op basis van de allocatiesleutels.¹⁶³ Echter is het denkbaar dat juist hier de meeste geschillen tussen UTPR-implementerende staten over zullen gaan, waardoor het betwistbaar is of de allocatiesleutels een geschikte methode zijn om de rangorde te bepalen. Meer in het algemeen vormt de rangorde op basis van de bijheffingsmethoden een probleem indien in geschil is of een staat een bepaalde bijheffingsmethode mag toepassen. Een rangordemethodiek voor de interpretatie onder Pijler 2 is dus niet waterdicht en minder makkelijk toepasbaar dan bij een MAP-procedure. Desalniettemin zou wat mij betreft bij het ontwikkelen van een *common standard* wel aandacht moeten worden besteed aan de optie van een rangorde vanwege de hoeveelheid mogelijke geschillen waarin het OESO-commentaar ontoereikend is om tot een eenduidige interpretatie te komen.

4.3.4. Basiselement 3 – Plicht tot het komen tot overeenstemming en implementatie hiervan

Wat betreft het eerste gedeelte van het derde basiselement, namelijk de plicht om tot een overeenstemming te komen, is het allereerst van belang dat onder de MAP-procedure de bevoegde autoriteit moet bepalen of een verzoek van een belastingplichtige tot initiatie van een procedure gerechtvaardigd is.¹⁶⁴ Een verzoek wordt geacht gerechtvaardigd te zijn wanneer sprake is van

¹⁵⁸ Art. 3 lid 2 OESO-MV.

¹⁵⁹ Art. 23A en 23B Commentaar OESO-MV, par. 32.3 en 56.1.

¹⁶⁰ De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019, p. 13.

¹⁶¹ Capital Markets Tax Committee of Asia 2023, p. 3.

¹⁶² Zo wordt de heffingsgrondslag onder Pijler 2 in beginsel gebaseerd op de financiële verslaggevingsstandaard van de uiteindelijke moederentiteit.

¹⁶³ Zie par. 2.5.4.

¹⁶⁴ Art. 25 lid 2 OESO-MV, par. 33.

belastingheffing die niet in overeenstemming is met de verdragsbepalingen.¹⁶⁵ Dit betekent dat op basis van de MAP-procedure in ieder geval geen plicht tot het komen tot overeenstemming bestaat in het geval van een ongerechtvaardigd verzoek. Dit lijkt op het eerste gezicht logisch, maar de procedure voorziet niet in een verplichting voor staten om een afwijzing van het verzoek te onderbouwen en biedt ook geen mogelijkheid om beroep in te stellen tegen deze afwijzing. Dit betekent dat de rechtsmiddelen die een belastingplichtige ter beschikking staan bij afwijzing van een verzoek in beginsel beperkt zijn tot eventuele nationale rechtsmiddelen. Nederland heeft bijvoorbeeld aangegeven dat een afwijzing van een verzoek op grond van een belastingverdrag gezien kan worden als een beslissing waartegen bezwaar kan worden gemaakt.¹⁶⁶

Binnen een geschilbeslechtsingsmechanisme onder Pijler 2 zou eenzelfde beoordeling van de gerechtvaardigheid van een verzoek door de bevoegde autoriteiten moeten kunnen plaatsvinden. Het is hierbij naar mijn mening wel van belang dat de toegestane gronden voor het afwijzen van een verzoek worden vastgelegd in het OESO-commentaar. Hierbij kan gedacht worden aan het niet voldoen aan de formele vereisten van het verzoek of gevallen van fraude.¹⁶⁷ Ook zou afwijzing mogelijk moeten zijn indien de voorgelegde zaak niet binnen het toepassingsbereik van de geschilbeslechtsingsprocedure valt.¹⁶⁸ Het is hierbij in het kader van de rechtszekerheid wel van belang dat, in tegenstelling tot bij de MAP-procedure, staten verplicht worden om de gronden voor afwijzing van een verzoek kenbaar te maken aan de belastingplichtige en dat een belastingplichtige de mogelijkheid wordt geboden om middels een nationale procedure beroep in te stellen tegen de afwijzing.¹⁶⁹

In de reacties op de *Tax certainty* consultatie is naar voren gekomen dat een onafhankelijke derde binnen het *Inclusive Framework* een beslissing over de afwijzing zou moeten nemen indien een van de in geschil zijnde staten tot afwijzing van een verzoek wil overgaan.¹⁷⁰ Hoewel de inschakeling van een onafhankelijke derde vanuit het oogpunt van rechtszekerheid toe te juichen is, zou dit mogelijk een te hoge druk op de tijd en middelen die het *Inclusive Framework* tot de beschikking staan opleveren. Met name omdat het *Inclusive Framework* hiermee in principe een poortwachtersfunctie krijgt en niet bijvoorbeeld enkel bij zaken wordt betrokken waar de in geschil zijnde staten niet binnen een bepaalde termijn tot een oplossing komen.

Indien een verzoek gerechtvaardigd wordt geacht, zal onder de bestaande MAP-procedure in eerste instantie een onderlinge overlegprocedure worden opgestart. Hierbij geldt dat er een plicht bestaat tot het in overleg treden, maar geen plicht bestaat tot het komen tot een overeenstemming.¹⁷¹ De onderlinge overlegprocedure kan dus gezien worden als inspanningsverplichting. Hetzelfde geldt voor de onderlinge overlegprocedure die gestart wordt op initiatief van een van de verdragsluitende staten. Overigens volgt uit arbitrageprocedure die op grond van de MAP-procedure op verzoek van de belastingplichtige kan worden opgestart wel een voor de staten bindende uitkomst.¹⁷² Indien eenzelfde combinatie van een onderlinge overlegprocedure en verplichte, bindende arbitrage als bij de MAP-procedure wordt toegepast voor een geschilbeslechtsingsmechanisme onder Pijler 2, zou in

¹⁶⁵ Art. 25 lid 1 en 2 Commentaar OESO-MV, par. 31.1.

¹⁶⁶ Art. 4.3 Besluit Onderlinge overlegprocedures. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 november 2021 (*Stcrt.* 2021, 47634).

¹⁶⁷ In de EU-Arbitragerichtlijn wordt bijvoorbeeld toegang tot de geschilbeslechtsingsprocedure ontzegd in het geval van opgelegde sancties in verband met belastingfraude, opzettelijk verzuim en grove nalatigheid (art. 16 lid 6).

¹⁶⁸ Zie par. 4.3.2.

¹⁶⁹ Zie art. 5 EU-Arbitragerichtlijn.

¹⁷⁰ PwC 2023, p. 5.

¹⁷¹ Art. 25 lid 1 en 2 Commentaar OESO-MV, par. 37.

¹⁷² Art. 25 lid 5 een na laatste volzin OESO-MV.

principe recht worden gedaan aan het derde basisbeginsel, aangezien staten de plicht hebben om tot een overeenkomst te komen.

In de praktijk lijken staten echter weinig te voelen voor een arbitrageprocedure in de context van art. 25 OESO-MV. Bij de implementatie van de verplichte en bindende arbitrageprocedure in de MAP-procedure middels het multilateraal instrument is bijvoorbeeld te zien dat van de 100 staten die het multilateraal instrument getekend hebben, slechts 31 staten zich geëngageerd hebben aan de arbitrageprocedure.¹⁷³ Een aantal van deze staten heeft, hoewel geëngageerd aan de arbitrage, de reikwijdte van de arbitrageprocedure ingeperkt ofwel voorbehouden gemaakt.¹⁷⁴ Hoewel vanuit de reacties op de *Tax certainty* consultatie duidelijk de wens naar voren is gekomen om verplichte en bindende arbitrage te introduceren in het geschilbeslechtsmechanisme, is de vraag of staten zich in de praktijk hieraan willen committeren.¹⁷⁵ Desalniettemin kan in ieder geval geconcludeerd worden dat een arbitrageprocedure noodzakelijk is om tot een verplichting tot overeenstemming tussen staten en dus tot een doeltreffende geschilbeslechting onder Pijler 2 te komen.

Aan het tweede gedeelte van het derde basiselement, de plicht tot implementatie van een overeenstemming, wordt in beginsel ook voldaan door de MAP-procedure. Zowel ten aanzien van de onderlinge overlegprocedure die geïnitieerd wordt op het verzoek van de belastingplichtige als de arbitrageprocedure geldt dat een overeenstemming tussen de staten geïmplementeerd dient te worden, ongeacht de nationale verjaringstermijnen.¹⁷⁶ Het enige onderdeel waar de implementatieplicht niet voor geldt is de onderlinge overlegprocedure op initiatief van de bevoegde autoriteiten. Wanneer de vormgeving van de MAP-procedure dus wordt toegepast op een geschilbeslechtsmechanisme onder Pijler 2, zou in principe een plicht tot implementatie van de oplossing bestaan in het geval van een door een belastingplichtige geïnitieerde procedure.

4.4. Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende deelvraag centraal: *‘Welke vormgeving van geschilbeslechting onder Pijler 2 is het meest doeltreffend?’*.

Dit is bepaald aan de hand van de volgende basiselementen, welke de basis van een doeltreffende geschilbeslechting vormen:

1. *Recht van een multinationale onderneming tot het indienen van een verzoek om geschilbeslechting.*
2. *Recht van een bevoegde autoriteit om een geschil met een andere bevoegde autoriteit in lijn met een common standard te beslechten.*
3. *Plicht van de bevoegde autoriteiten van een staat om tot een overeenstemming te komen en deze overeenstemming te implementeren.*

Wat betreft het eerste basiselement kan geconcludeerd worden dat het recht tot het indienen van een verzoek in beginsel wordt gewaarborgd indien de vormgeving van de MAP-procedure wordt gevolgd voor een geschilbeslechtsmechanisme. Echter wordt niet voorzien in toegang voor bepaalde belastingplichtigen onder Pijler 2. Daarom is aan te raden om het subjectieve toepassingsbereik te verruimen zodat iedere persoon die een groepsentiteit is zoals bedoeld onder Pijler 2 toegang heeft tot geschilbeslechting. Wat betreft het materiële toepassingsbereik is het van belang dat deze ruim is. Er zijn verschillende argumenten om het toegangsbereik niet af te laten

¹⁷³ Signatories and parties to the multilateral convention 2023.

¹⁷⁴ Bane 2021, par. 4.3.

¹⁷⁵ Deze wens voor verplichte en bindende arbitrage is in nagenoeg alle reacties naar voren gekomen.

¹⁷⁶ Art. 25 lid 2 en 5 een na laatste volzin OESO-MV.

hangen van de aanwezigheid van dubbele belasting. Ten eerste is de wetgeving nog niet in werking getreden, waardoor het lastig is om alle mogelijke soorten geschillen te voorzien. Een inperking zou daarom niet op voorhand moeten worden toegepast. Ten tweede is de kans aanwezig dat, net als onder de MAP-procedure, discussies zullen ontstaan over of in een situatie wel of geen sprake is van dubbele belasting. Aanbevolen wordt om bijvoorbeeld een soortgelijke bepaling te hanteren als bij de MAP-procedure, waarbij toegang tot de procedure bestaat indien bijheffing wordt geheven of dreigt te worden geheven die niet in overeenstemming is met de OESO-richtlijnen.

Het tweede basiselement wordt in principe door de vormgeving van MAP-procedure gewaarborgd, aangezien een recht tot onderling overleg tussen bevoegde autoriteiten bestaat. Wat betreft de *common standard* is het aan te bevelen om een tweeledige *common standard* te implementeren. Ten eerste zou de geschilbeslechtsingsprocedure een bepaling moeten bevatten op grond waarvan staten verplicht zijn zich voor de oplossing van het geschil te wenden tot de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar. Op deze manier krijgen de OESO-richtlijnen een directe werking die voor gaat op de nationale implementaties en interpretaties hiervan. Ten tweede zou een rangordemethodiek moeten worden ontwikkeld als onderdeel van de *common standard* die, indien de OESO-richtlijnen onvoldoende toereikend zijn voor een eenduidige interpretatie, een consistente basis biedt voor de bepaling van welke nationale interpretatie leidend is.

Ten aanzien van het derde basiselement kan geconcludeerd worden dat de combinatie van de onderlinge overlegprocedure en de arbitrageprocedure zoals opgenomen in de MAP-procedure ook toegepast kan worden op een geschilbeslechtsingsmechanisme onder Pijler 2 en dat deze de plicht waarborgt dat staten tot een oplossing komen en deze ook implementeren. In de praktijk staan echter niet alle staten die aangesloten zijn bij het *Inclusive Framework* achter verplichte en bindende arbitrage, hetgeen betekent dat dit afbreuk doet aan de plicht tot het komen tot een overeenkomst.

5. Implementatiewijze geschilbeslechting Pijler 2

5.1. Inleiding

Nu bepaald is hoe de vormgeving van een geschilbeslechtingsmethode ingestoken dient te worden om tot een doeltreffend mechanisme te leiden, staat in dit hoofdstuk centraal hoe dit geschilbeslechtingsmechanisme het beste geïmplementeerd kan worden. Dit wordt gedaan aan de hand van de volgende deelvraag: *‘Welke implementatiewijze van geschilbeslechting onder toepassing van Pijler 2 is het meest doeltreffend?’*

Om tot een beantwoording van deze deelvraag te komen zullen de vier door de OESO voorgestelde implementatiewijzen worden onderzocht op doeltreffendheid.¹⁷⁷ Hierbij zal eerst ingegaan worden op de implementatie van de geschilbeslechting middels een nieuw op te stellen multilateraal verdrag (par. 5.2). Vervolgens zal een geschilbeslechtingmechanisme via (een uitbreiding van) het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken behandeld worden (par. 5.3). Daarna wordt de doeltreffendheid van de aansluiting bij bestaande bilaterale belastingverdragen onderzocht (par. 5.4) en tot slot zal ingegaan worden op de implementatie van een gemeenschappelijke geschilbeslechtingsregeling in de nationale wetgevingen (par. 5.5). De laatste paragraaf bevat een beantwoording van de deelvraag (par. 5.6).

5.2. Multilateraal verdrag

Een van de voorgestelde methoden om een geschilbeslechtingsmechanisme te implementeren is middels een nieuw op te stellen multilateraal verdrag tussen de leden van het *Inclusive Framework*.¹⁷⁸ In principe zou dit betekenen dat het geschilbeslechtingsmechanisme wat in dit verdrag wordt opgenomen van toepassing is op elke staat die dit verdrag ondertekent en dus ook op al deze staten onderling van toepassing is. Hierin verschilt een multilateraal verdrag van het multilateraal instrument dat enkel zorgt voor een aanpassing in de bestaande bilaterale belastingverdragen die een staat heeft afgesloten. Doordat een nieuw multilateraal verdrag niet afhankelijk is van de bestaande bilaterale verdragen, heeft het multilaterale verdrag in potentie een groter toepassingsbereik. Dit is echter in de praktijk wel afhankelijk van het aantal staten dat de het verdrag ondertekent.

In de reacties op de *Tax certainty* consultatie is een duidelijke voorkeur naar voren gekomen voor de implementatie middels een multilateraal verdrag. Dit komt met name doordat veel van de tekortkomingen van de andere voorgestelde opties niet gelden voor het multilateraal verdrag en het feit dat een multilateraal verdrag de meest geschikte methode is om multilaterale geschillen op te lossen.¹⁷⁹ Immers zou een belastingplichtige indien noodzakelijk onder een multilateraal verdrag om een onderlinge overlegprocedure tussen alle verdragsluitende staten kunnen verzoeken, waardoor het toepassingsbereik veel groter is dan in het geval van bijvoorbeeld bilaterale verdragen.¹⁸⁰ Met name vanwege de zorgen om geschillen met betrekking tot de toepassing van de UTPR wordt dit multilaterale aspect van belang geacht.¹⁸¹

Omdat een multilateraal verdrag in principe in zijn geheel nieuw op te stellen is, betekent dit dat de geschilbeslechtingsmechanisme specifiek toegespitst kan worden op Pijler 2. Dit heeft als voordeel

¹⁷⁷ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 29-42, p. 8-11.

¹⁷⁸ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 30-32, p. 8-9.

¹⁷⁹ Business at OECD 2023, p. 14; Ørsted Group 2023, p. 3.

¹⁸⁰ In het geval van een bilateraal belastingverdrag zal de toepassing in beginsel beperkt zijn tot de twee staten die het verdrag hebben gesloten. Hier zal verder op in worden gegaan in par. 5.4.

¹⁸¹ Business at OECD 2023, p. 14; Chartered Institute of Taxation 2023, par. 5.7.

dat voor de bepalingen en definities hierin dicht bij de inhoud van de OESO-modelregels gebleven kan worden, bijvoorbeeld bij het bepalen van het toepassingsbereik door aan te sluiten bij de definitie groepsentiteit. Dit is voordelig ten opzichte van implementatie via een bestaande methode, bijvoorbeeld het WABB-verdrag of een bilateraal verdrag, omdat in die gevallen mogelijk een minder goede aansluiting kan worden gezocht bij de OESO-modelregels. In het geval van een minder goede aansluiting zullen namelijk situaties waarin dubbele belasting of een andere onwenselijke uitkomst ontstaat mogelijk niet opgelost kunnen worden middels geschilbeslechting, bijvoorbeeld omdat geen toegang kan worden verkregen tot de procedure.

Een ander voordeel van een multilateraal verdrag is dat de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar een rechtspositie krijgen als onderdeel van het multilaterale verdrag, indien voor de *common standard* aangesloten wordt bij de voornoemde OESO-richtlijnen.¹⁸² Doordat deze juridische grondslag in een verdrag is opgenomen, mogen bevoegde autoriteiten deze *common standard* statutair gezien volgen bij het beslechten van een geschil, ondanks dat de nationale wetgeving van de OESO-modelregels afwijkt. Zoals de OESO benoemt is het in sommige staten vanwege statutaire gronden niet zonder meer mogelijk voor bevoegde autoriteiten om een oplossing op basis de OESO-modelregels te implementeren wanneer deze afwijkt van de nationale wetgeving.¹⁸³ Aangezien dit met name een probleem vormt in het geval het geschilbeslechtingsmechanisme in de nationale wetgeving geïmplementeerd wordt, zal deze problematiek nader uiteengezet worden in de paragraaf die ziet op de nationale implementatie (par. 5.5). Voor nu is het voldoende om op te merken dat de *common standard* in het geval van implementatie middels een multilateraal verdrag gewaarborgd is, waardoor een consistente geschilbeslechting wordt bewerkstelligd.

Het laatste voordeel wat door zowel de OESO als in de reacties wordt benoemd, is dat een multilateraal verdrag ook bij uitstek de manier is om andere multilaterale afspraken vast te leggen. Deze afspraken kunnen bijvoorbeeld zien op informatie-uitwisseling, herzieningstermijnen en boetes.¹⁸⁴ Dit zou echter wel betekenen dat het complexer wordt om overeenstemming over de inhoud van het verdrag te bereiken en dat het ook langer duurt voordat deze overeenstemming is bereikt.¹⁸⁵ Daarom moet een afweging gemaakt worden tussen de baten van het opnemen van additionele afspraken en de vertraging die de inwerkingtreding van het verdrag hierdoor oploopt. Vanuit het oogpunt van de doeltreffendheid van een geschilbeslechtingsmechanisme zou naar mijn mening gesteld kunnen worden dat elke vertraging die de inwerkingtreding van een verdrag oploopt door een bepaling die niet direct invloed heeft op het geschilbeslechtingsmechanisme, afdoet aan de doeltreffendheid van het geschilbeslechtingsmechanisme. In dat licht zou het aan te bevelen zijn om in het multilaterale verdrag enkel voor de geschilbeslechting relevante aspecten op te nemen, zoals eventueel de gegevensuitwisseling tussen bevoegde autoriteiten. Overige aspecten zoals boetes zouden in de administratieve richtlijnen van de OESO kunnen worden opgenomen. Daarnaast zou een andere mogelijkheid zijn om de gegevensuitwisseling niet vast te leggen in een multilateraal verdrag, maar te laten lopen via het WABB-verdrag.¹⁸⁶

Zelfs indien een multilateraal verdrag zich enkel beperkt tot een geschilbeslechtingsmechanisme zal het, vanwege het aantal partijen waartussen overeenstemming moet worden bereikt, complex worden om overeenstemming te bereiken. Dit is met name een zorg die geuit wordt in de reacties.¹⁸⁷

¹⁸² *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 31.

¹⁸³ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 42.

¹⁸⁴ Ørsted Group 2023, p. 3; Business Roundtable 2023, p. 1-2.

¹⁸⁵ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 32.

¹⁸⁶ Het WABB-verdrag en de toepassing hiervan in het licht van geschilbeslechting en gegevensuitwisseling zal in par. 5.3 behandeld worden.

¹⁸⁷ BDI 2023, p. 2; Bundessteuerberaterkammer KdÖR 2023, p. 5; EY 2023, p. 6; International Bar Association 2023, par. 4.2.

Dit kan in principe meerdere gevolgen hebben voor de doeltreffendheid van een multilateraal verdrag. Ten eerste zou het kunnen zijn dat niet alle staten zich eraan committeren, hetgeen betekent dat het toepassingsbereik van het geschilbeslechtsmechanisme verkleind wordt. Dit hangt samen met het tweede gevolg, namelijk dat concessies moeten worden gedaan ten aanzien van de inhoud van het geschilbeslechtsmechanisme om zoveel mogelijk staten zich te laten committeren. Het is denkbaar dat veel staten geen arbitrageprocedure willen opnemen in de geschilbeslechting.¹⁸⁸ Dit zou ertoe kunnen leiden dat ofwel geen arbitragebepaling wordt opgenomen in het multilaterale verdrag, ofwel dat de arbitrageprocedure een bepaling wordt ten aanzien waarvan staten een voorbehoud kunnen maken. Beide mogelijkheden zorgen ervoor dat de plicht tot het overeenkomen van een oplossing komt te vervallen bij bepaalde geschillen, hetgeen de doeltreffendheid van een geschilbeslechtsmechanisme verkleint.¹⁸⁹ Het derde gevolg is dat het lang duurt voordat overeenstemming is bereikt waardoor het verdrag in werking treedt nadat de eerste geschillen zijn ontstaan. Hierbij moet ook gedacht worden aan de tijd die het kost voordat verschillende parlementaire procedures en de ratificatie van het verdrag zijn doorlopen. Hierdoor zal voor deze geschillen die ontstaan voordat het verdrag in werking is getreden in beginsel geen mogelijkheid tot geschilbeslechting bestaan. Dit betekent dat in ieder geval tot dat moment geen doeltreffende geschilbeslechting bestaat, waardoor andere implementatiewijzen die mogelijk sneller in werking kunnen treden, zoals een nationale implementatie, een oplossing moeten bieden.

Ook zou terugwerkende kracht van een multilateraal verdrag mogelijk een oplossing kunnen vormen. Hierbij is wel van belang dat de mogelijkheid moet bestaan voor belastingplichtigen om te wachten met het indienen van een zaak tot het verdrag in werking is getreden in alle staten die onderdeel zijn van het geschil. Onder de bestaande MAP-procedure dient een zaak ingediend te worden binnen drie jaar na het moment dat een belastingplichtige notie heeft gekregen van het feit dat sprake zal zijn van heffing in strijd met de verdragsbepalingen.¹⁹⁰ In het geval van een verdrag met terugwerkende kracht is het denkbaar dat een ruimere termijn noodzakelijk is om tegemoet te komen aan de gevallen waarin het verdrag niet binnen drie jaar na het moment van kennisneming in werking is getreden.

5.3. Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand

Een andere optie is volgens de OESO om voor geschilbeslechting gebruik te maken van het WABB-verdrag.¹⁹¹ Dit verdrag ziet primair op de uitwisseling van inlichtingen. Indien staten de OESO-modelregels niet op een eenzelfde manier toepassen zou het WABB-verdrag volgens de OESO ondersteuning kunnen bieden bij informatie-uitwisseling en het overleg tussen staten om de procedures in het kader van het onderzoek naar de kwestie vast te stellen.¹⁹² Het WABB-verdrag maakt op zichzelf dus geen geschilbeslechting mogelijk, in die zin dat het niet de mogelijkheid biedt voor een multinationale onderneming om een verzoek in te dienen en het WABB-verdrag ook geen juridische grondslag biedt voor staten om tot een oplossing van een geschil te komen en deze te implementeren. Dit zou dus betekenen dat onder het bestaande WABB-verdrag geen van de drie in paragraaf 4.2 benoemde basiselementen van geschilbeslechting gewaarborgd is.

¹⁸⁸ Zoals ook blijkt uit het multilateraal instrument, waarbij van de 100 staten die het multilateraal instrument getekend hebben, slechts 31 staten zich gecommitteerd hebben aan de arbitrageprocedure en gedeelte hiervan de toepassing van de arbitrageprocedure hebben ingeperkt door middel van voorbehouden.

¹⁸⁹ Zie par. 4.3.4.

¹⁹⁰ Art. 25 lid 1 OESO-MV.

¹⁹¹ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 33.

¹⁹² Art. 8 en 9 WABB-verdrag. Deze bepalingen zien echter specifiek op de gevallen waarin een (simultaan) boekenonderzoek plaatsvindt. De relevantie van deze bepaling in andere gevallen is daarom mogelijk beperkt.

In dit licht geeft de OESO aan dat het WABB-verdrag eerder als aanvulling kan worden beschouwd op een geschilbeslechtsmechanisme dat in de nationale wetgeving is geïmplementeerd.¹⁹³ Hierbij zou de mogelijkheid tot het indienen van een verzoek, het in onderling overleg treden en het implementeren van de oplossing vastgelegd moeten worden in de nationale wetgeving. Voor consultatie en informatie-uitwisseling zou dan aansluiting kunnen worden gezocht bij het WABB-verdrag. Naar mijn mening is dit niet enkel mogelijk in combinatie met een nationale implementatie, maar ook in het geval dat gebruik wordt gemaakt van een multilateraal verdrag of van bilaterale verdragen. Het voordeel van informatie-uitwisseling op basis van het WABB-verdrag is dat 147 staten zich geïmplementeerd hebben aan het verdrag, waaronder alle leden van de OESO en de G20.¹⁹⁴ Hierdoor zullen (nagenoeg) alle staten die Pijler 2 implementeren ook onder het WABB-verdrag vallen.¹⁹⁵

Het is wel de vraag of gegevensuitwisseling op basis van het WABB-verdrag mogelijk is zonder aanpassingen aan dit verdrag, omdat de uitwisseling van gegevens is gelimiteerd tot de in het verdrag benoemde belastingen. De lijst van relevante belastingen is algemeen ingestoken, maar staten hebben de mogelijkheid om voorbeholden te maken ten aanzien van de belastingen waarop het WABB-verdrag van toepassing is.¹⁹⁶ De vraag is daarom onder welke categorie Pijler 2 valt, bijvoorbeeld onder belasting naar inkomen en winst, en in hoeverre staten voorbeholden hebben gemaakt ten aanzien van deze categorie. Dit zou de potentiële reikwijdte van het WABB-verdrag ten aanzien van Pijler 2 geschillen namelijk kunnen beperken. Desalniettemin zou het WABB-verdrag een goede basis kunnen vormen voor de inlichtingenuitwisseling en communicatie tussen bevoegde autoriteiten in het licht van geschilbeslechting.

Overigens zou het in theorie mogelijk kunnen zijn om een geschilbeslechtsmechanisme in het WABB-verdrag op te nemen middels een protocol. Dit zou echter nagenoeg dezelfde complicaties geven qua overeenstemming bereiken als in het geval van een nieuw op te stellen multilateraal verdrag. Daarnaast maken bepaalde staten die Pijler 2 niet willen implementeren wel deel uit van het WABB-verdrag, wat het verdrag in die zin minder geschikt maakt voor een geschilbeslechtsmechanisme dan een multilateraal verdrag. Tot slot past het opnemen van een geschilbeslechtsmechanisme niet bij het doel van het WABB-verdrag, namelijk het faciliteren van inlichtingenuitwisseling en bijstand bij invordering.

5.4. Bilaterale belastingverdragen

Geschilbeslechting middels bilaterale belastingverdragen is in principe een tweeledig concept. Op dit moment bestaat immers al een geschilbeslechtsmechanisme in bilaterale belastingverdragen.¹⁹⁷ Hoewel onder het huidige mechanisme bepaalde geschillen opgelost zouden kunnen worden, zal blijken dat de bestaande MAP-procedure die geïmplementeerd is in bilaterale verdragen niet voorziet in een doeltreffende geschilbeslechting. Daarom zal in deze paragraaf niet alleen in worden gegaan op de toepassing van de huidige implementatie van de MAP-procedure op Pijler 2 geschillen, maar ook op de implementatie van een aan Pijler 2 aangepast geschilbeslechtsmechanisme middels bilaterale belastingverdragen.

¹⁹³ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 35.

¹⁹⁴ 'Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters', www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/convention-on-mutual-administrative-assistance-in-tax-matters.htm.

¹⁹⁵ Sommige staten hebben echter niet het protocol bij het WABB-verdrag geratificeerd, zoals de Verenigde Staten.

¹⁹⁶ Art. 2 jo. art. 30 WABB-verdrag.

¹⁹⁷ In deze paragraaf wordt aangenomen dat de bestaande bilaterale belastingverdragen gebaseerd zijn op het OESO-MV en daarom art. 25 OESO-MV en de daarin ingebedde MAP-procedure bevatten.

5.4.1. Toepassing MAP-procedure op Pijler 2 geschillen

In de bestaande bilaterale belastingverdragen is veelal een bepaling over geschilbeslechting opgenomen die ziet op discussies over de interpretatie en toepassing van belastingverdragen. Geschilbeslechting op verzoek van de belastingplichtige onder deze MAP-procedure is echter enkel mogelijk indien de belastingheffing niet in overeenstemming is met de bepalingen in het verdrag.¹⁹⁸ Dit zou betekenen dat enkel Pijler 2 kwesties die gerelateerd zijn aan van toepassing zijnde belastingverdragen voorgelegd kunnen worden door een belastingplichtige. Geschilbeslechting op verzoek van een van de verdragsluitende staten is echter ook mogelijk in het geval van kwesties die niet gerelateerd zijn aan het verdrag op voorwaarde dat sprake is van dubbele belasting. Pijler 2 geschillen zouden daarom mogelijk onder de huidige bestaande verdragen op basis van art. 25 lid 3 OESO-MV beslecht kunnen worden.¹⁹⁹ Dit heeft als voordeel dat vanaf het moment dat Pijler 2 in werking treedt direct geschilbeslechting mogelijk is tussen de staten die onderling een bilateraal verdrag hebben gesloten.

Geschilbeslechting op basis van art. 25 lid 3 OESO-MV heeft echter een aantal tekortkomingen waardoor het ongeschikt is als permanente oplossing. Het eerste basiselement, het recht om een verzoek in te dienen door een belastingplichtige, wordt namelijk niet gewaarborgd omdat dit niet mogelijk is onder art. 25 lid 3 OESO-MV – enkel bevoegde autoriteiten kunnen een procedure starten. Daarnaast dient sprake te zijn van dubbele heffing om toegang te krijgen tot de procedure. Zoals eerder is benoemd, kan het in de praktijk gecompliceerd zijn om dubbele heffing onder Pijler 2 aan te tonen en bestaan mogelijk ook andere ongewenste situaties waarin geschilbeslechting noodzakelijk is.²⁰⁰ De aansluiting in art. 25 lid 3 OESO-MV bij het bestaan van dubbele belasting zorgt daarom voor een te beperkte toegang.

Ook het tweede basiselement, namelijk het recht om het geschil in lijn met een *common standard* te beslechten, wordt onvoldoende gewaarborgd onder het huidige art. 25 lid 3 OESO-MV. Er is immers geen *common standard* in de bepaling opgenomen die een directe werking geeft aan de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar. De definities zoals opgenomen in het verdrag, die af kunnen wijken van de definities in de OESO-richtlijnen en per bilateraal verdrag kunnen verschillen, zullen daarom leidend zijn bij de geschilbeslechting.²⁰¹ Dit betekent dat een consistente geschilbeslechting in lijn met de OESO-richtlijnen niet mogelijk is onder art. 25 lid 3 OESO-MV. Daarnaast benoemt de OESO dat sommige staten van mening zijn dat art. 25 lid 3 OESO-MV onvoldoende juridische grondslag biedt om af te wijken van de nationale wetgeving, aangezien deze mogelijkheid tot afwijking niet in het modelverdrag zelf, maar in het commentaar bij het modelverdrag is opgenomen.²⁰²

In het derde basiselement, de plicht om tot overeenstemming te komen en deze overeenstemming te implementeren, wordt ook niet voorzien. Aangezien het starten van een arbitrageprocedure in beginsel niet mogelijk is na een onderlinge overlegprocedure op grond van art. 25 lid 3 OESO-MV, bestaat geen verplichting om tot overeenstemming te komen voor staten.²⁰³ Ook de plicht tot implementatie bestaat niet, dus het derde basiselement wordt in het geheel niet gewaarborgd onder art. 25 lid 3 OESO-MV.

¹⁹⁸ Art. 25 lid 1 OESO-MV.

¹⁹⁹ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 36.

²⁰⁰ Zie par. 4.3.2.2.

²⁰¹ Zie par. 4.3.3.

²⁰² *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 38.

²⁰³ Art. 25 lid 1 OESO-MV.

Tot slot bestaat een overkoepelende beperking ten aanzien van bilaterale belastingverdragen. In principe zijn het namelijk bilaterale verdragen tussen staten, waarbij geldt dat de staten die onderdeel zijn van het *Inclusive Framework* veelal geen bilateraal verdrag met elke andere staat hebben afgesloten. Het zal dus lang niet altijd mogelijk zijn om een beroep te doen op art. 25 lid 3 OESO-MV. Zeker in het geval van een multilateraal geschil niet, omdat alle tot het geschil behorende staten onderling een bilateraal verdrag moeten hebben afgesloten om een multilaterale overlegprocedure mogelijk te maken.²⁰⁴ Daarnaast zijn er staten die art. 25 lid 3 OESO-MV niet hebben opgenomen in de afgesloten belastingverdragen, waardoor ook in deze gevallen geen beroep op geschilbeslechting kan worden gedaan.²⁰⁵

Geconcludeerd kan worden dat geschilbeslechting op basis van de bestaande MAP-procedure in bilaterale belastingverdragen ontoereikend is om geschillen onder Pijler 2 op te lossen. In principe wordt in geen van de drie basiselementen die staan voor een doeltreffende geschilbeslechting voorzien. Daarnaast bestaan tekortkomingen in het toepassingsbereik doordat aangesloten moet worden bij bestaande bilaterale verdragen, welke lang niet tussen alle staten zijn afgesloten en niet allemaal een bepaling als art. 25 lid 3 OESO-MV bevatten.

5.4.2. Implementatie van een op Pijler 2 toegespitst geschilbeslechtigingsmechanisme

Zoals blijkt uit de voorgaande paragraaf voorzien bilaterale belastingverdragen op het moment niet in een geschikt geschilbeslechtigingsmechanisme. Wel bestaat de mogelijkheid om de verdragen aan te passen, bijvoorbeeld via het multilaterale instrument, om zo de vormgeving van de MAP-procedure aan te laten sluiten op Pijler 2. In de basis komt het er hierbij op neer dat het bestaande toepassingsbereik van de geschilbeslechtigingsprocedure die door een persoon op grond van art. 25 lid 1 OESO-MV opgestart kan worden uitgebreid moet worden. Dit zou gedaan kunnen worden door de nationale wetgeving ter implementatie van Pijler 2 voor de toepassing van art. 25 OESO-MV als belasting aan te merken waarop het verdrag van toepassing is.²⁰⁶ In art. 25 OESO-MV zou dan een bepaling opgenomen moeten worden die de toepassing van art. 25 lid 1 OESO-MV uitbreidt naar het recht van een persoon om een geschilbeslechtigingsprocedure op te starten op het moment dat (ten minste) een van de staten bijheffing heft of dreigt te heffen op basis van de nationale implementatie van Pijler 2 die niet in overeenstemming is met de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar.

Hetzelfde geldt voor de overige leden van art. 25 OESO-MV, zodat de bevoegde autoriteiten het recht krijgen om een voornoemd geschil op te lossen en te implementeren en de persoon desgewenst een arbitrageprocedure kan opstarten. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door een nieuw lid in art. 25 OESO-MV, lid 6, op te nemen waarin staat dat de voorgaande bepalingen van overeenkomstige toepassing zijn op een bijheffing die niet in overeenstemming is met de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar, waarbij voor 'belastingheffing die niet in overeenstemming is met het Verdrag' dient te worden gelezen 'belastingheffing die niet in overeenstemming is met de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar'. Zoals benoemd is in hoofdstuk 4, zal de toepassing van de MAP-procedure uit art. 25 OESO-MV in principe qua vormgeving toereikend zijn om de basiselementen te waarborgen indien een aantal aanpassingen worden gedaan. De aanpassingen die gedaan moeten worden zullen hieronder behandeld worden.

Ten eerste is het van belang dat de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar juridische grondslag krijgen in het verdrag door middel van een *common standard*. Dit kan bewerkstelligd

²⁰⁴ Art. 25 lid 3 Commentaar OESO-MV, par. 55.

²⁰⁵ International Bar Association 2023, par. 4.8.

²⁰⁶ Dit zou opgenomen kunnen worden onder art. 2 OESO-MV, wat ziet op de belastingen waarop het verdrag van toepassing is.

worden door op te nemen dat bevoegde autoriteiten zich voor toepassing van lid 6 dienen te baseren op de OESO-modelregels zoals geïnterpreteerd op basis van het bijbehorende commentaar. Daarnaast dient ook de bestaande *common standard* binnen het modelverdrag uitgeschakeld te worden, bestaande uit de definities die gelden op basis van hoofdstuk 2 van het verdrag en de schakelbepaling naar de nationale wetgeving van staten in het geval een term niet wordt gedefinieerd in het verdrag.²⁰⁷ Dit is namelijk niet in lijn met de *common standard* op basis van de OESO-richtlijnen en de voorgestelde rangordemethodiek voor interpretatie in het geval dat het OESO-commentaar niet toereikend is.²⁰⁸

Daarnaast is de huidige verdragstoegang niet passend bij het toepassingsbereik van Pijler 2. Zoals eerder benoemd is het aan te bevelen om voor de verdragstoegang, en daarmee de toegang tot de MAP-procedure, nauw aan te sluiten bij de definitie van groepsentiteit onder Pijler 2.²⁰⁹ Om dit te bereiken zal de definitie van de in het verdrag gebruikte term ‘persoon’ af moeten wijken van de definitie die opgenomen is hoofdstuk 2 van het OESO-MV.²¹⁰ Dit kan in beginsel op twee verschillende manieren bereikt worden. Gekozen kan worden om voor de toepassing van het te introduceren art. 25 lid 6 OESO-MV voor de term ‘persoon’ een koppeling op te nemen naar de definitie van ‘groepsentiteit’ in de OESO-modelregels en bijbehorend commentaar. Een andere mogelijkheid is om bij wijze van een fictie een groepsentiteit zoals een vaste inrichting toegang te geven. Onder het EU-Arbitrageverdrag, welke voor het toepassingsbereik aansluit bij het ondernemingsbegrip, is bijvoorbeeld een fictie opgenomen op grond waarvan een vaste inrichting aangemerkt wordt als onderneming, waardoor deze een verzoek tot arbitrage kan indienen.²¹¹ Eenzelfde principe kan in bilaterale belastingverdragen ten aanzien van geschilbeslechting onder Pijler 2 gehanteerd worden.

De voornoemde aanpassingen zouden in principe erin resulteren dat bij toepassing van de MAP-procedure in de bilaterale belastingverdragen meer recht wordt gedaan aan de drie basiselementen. Echter neemt het niet weg dat een deel van de problematiek omtrent implementatie middels bilaterale belastingverdragen blijft bestaan. Zoals benoemd zullen niet alle staten onderling belastingverdragen hebben afgesloten. Daarnaast is het de vraag in hoeverre de bestaande belastingverdragen overeenkomen met het OESO-modelverdrag en dus de benodigde MAP-procedure bevatten. Zo is het denkbaar dat in het geval van een geschil tussen drie staten, twee staten onderling een verdrag hebben met arbitrageprocedure en beide met de derde staat een verdrag zonder arbitrageprocedure. In dat geval zal waarschijnlijk een “minimum standaard” gelden, wat inhoudt dat, omdat van de drie staten slechts twee staten onderling een verdrag met een arbitrageprocedure hebben afgesloten, geen arbitrageprocedure kan worden opgestart. Dit soort gevallen zullen zich in allerlei vormen kunnen voordoen doordat bilaterale verdragen en de MAP-procedures hierin van elkaar afwijken.

Zoals hierboven ook is beschreven dienen ingrijpende aanpassingen, zoals de afwijking van de verdragsdefinities, te worden gemaakt aan de belastingverdragen om ze geschikt te maken voor de beslechting van Pijler 2 geschillen. Het is de vraag of staten hier in de praktijk achter staan en ook of deze wijzigingen voldoende zijn om een doeltreffend geschilbeslechtingsmechanisme te implementeren. Er wordt immers een bepaling die aansluit bij een volledig ander regelgeving, namelijk de OESO-modelregels met eigen bepalingen en definities, geïmplementeerd in een verdrag wat daar in beginsel niet op berekend is. Tot slot dienen in principe alle bestaande verdragen aangepast te

²⁰⁷ Een uitzondering zou mogelijk gemaakt kunnen worden voor de verdragsdefinities van ‘inwoner’ en ‘vaste inrichting’ in art. 4 en art. 5 OESO-MV, omdat in de OESO-modelregels aan wordt gesloten bij deze verdragsdefinities.

²⁰⁸ Zie par. 4.3.3.

²⁰⁹ Zie par. 4.3.2.1.

²¹⁰ Zie art. 1 lid 1 jo. art. 3 lid 1 OESO-MV.

²¹¹ Art. 1 lid 2 jo. art. 6 lid 1 EU-Arbitrageverdrag.

worden. Dit zou via het multilateraal instrument kunnen. Uit de praktijk blijkt echter dat in het geval van het multilaterale instrument staten veelal enkele jaren nodig hebben na de ondertekening om de benodigde procedures door te lopen.²¹² De aanpassing van bilaterale verdragen om de MAP-procedure aan te laten passen op Pijler 2 geschillen lijkt daarom evenals een multilateraal verdrag geen oplossing op de korte termijn te zijn.

5.5. Implementatie in de nationale wetgeving

De laatste optie die door de OESO wordt aangedragen is om een geschilbeslechtsmechanisme te implementeren in de nationale wetgeving van staten, zoals ook het geval is bij de OESO-modelregels.²¹³ Dit mechanisme zou dan op wederkerige basis toegepast worden, hetgeen betekent dat het mechanisme enkel van toepassing is indien alle betrokken staten dezelfde bepaling hebben geïmplementeerd in de nationale wetgeving. In de basis stelt de OESO voor om de drie basiselementen op te nemen in de nationale wetgeving, waarbij de *common standard* waarlangs disputen moeten worden opgelost tevens een juridische grondslag dient te krijgen. De *common standard* zou dan als *lex specialis* voor gaan op de nationale implementatie van de OESO-modelregels.

De OESO benoemt dat deze implementatie van de drie basiselementen in combinatie met een *common standard* als *lex specialis* feitelijk dezelfde uitwerking heeft als een mechanisme opgenomen in een multilateraal verdrag. Hier zijn echter wel een aantal belangrijke kanttekeningen bij te plaatsen.

De effectiviteit van een in de nationale wet geïmplementeerd geschilbeslechtsmechanisme hangt zoals de OESO benoemt af van de wederkerigheid van de staten – het reciprociteitsbeginsel.²¹⁴ Een nationaal geschilbeslechtsmechanisme op basis van dit reciprociteitsbeginsel is ook wat in de literatuur is voorgedragen als alternatief voor een multilateraal verdrag.²¹⁵ In beide voorstellen blijft echter het risico van afwijkende geschilbeslechtsbepalingen onderbelicht. In principe wordt namelijk voorgesteld dat staten de basiselementen implementeren in de nationale wetgeving. De vraag is alleen of gesproken kan worden van wederkerigheid op het moment dat twee geschilbeslechtsmechanismen in hun algemeenheid overeenkomen, maar op specifieke punten van elkaar afwijken. Het kan bijvoorbeeld zijn dat staten een afwijkende termijn hanteren voor wanneer een zaak door een persoon kan worden voorgelegd. Indien de ene staat een termijn van drie jaar hanteert en de andere een termijn van vier jaar, betekent dit dat enkel zaken die worden voorgelegd binnen drie jaar geaccepteerd worden door de staten? Of is ten minste een van de staten van mening dat in het geheel niet aan het reciprociteitsprincipe wordt voldaan? In dit geval zou naar mijn mening de eerste benadering het meeste recht doen aan het reciprociteitsbeginsel. Het is echter wel denkbaar dat, mede gelet op het aantal landen wat een nationale geschilbeslechtsprocedure dient te implementeren, veel afwijkingen in de bepalingen zullen ontstaan die aanleiding geven tot discussies over de toepasselijkheid van het reciprociteitsbeginsel en dus het geschilbeslechtsmechanisme.

Aan te bevelen is daarom om de geschilbeslechting zo consistent mogelijk te implementeren door in de OESO-modelregels een geschilbeslechtsmechanisme op te nemen dat overeenkomt met de vormgeving zoals behandeld in hoofdstuk 4. Staten zouden dus niet de vrijheid moeten krijgen om de basiselementen en het daaruit volgende geschilbeslechtsmechanisme zelf vorm te geven. Daarnaast is het van belang om verschillen in interpretatie en toepassing van het mechanisme zo veel als mogelijk te ondervangen in het OESO-commentaar. Desalniettemin is het waarschijnlijk dat

²¹² Signatories and parties to the multilateral convention 2023.

²¹³ *Tax Certainty For The GloBE Rules 2022*, par. 39-42.

²¹⁴ Het reciprociteitsbeginsel vormt onder andere de basis van het Besluit voorkoming dubbele belasting Nederland en Taiwan (art. 1, *Stb.* 2001, 213) en de beperking van de inlichtingenuitwisseling op grond van art. 21 lid 2 onderdeel c WABB-verdrag.

²¹⁵ Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2023, par. 3.

verschillen in de nationale implementaties van een geschilbeslechtsmechanisme, net als bij de implementatie van de overige bepalingen in de OESO-modelregels, voor blijven komen. Dit betekent dat in de praktijk discussies zullen blijven ontstaan over de vraag of sprake is van wederkerigheid.

Een ander belangrijk aspect van de nationale implementatie is de *common standard*. De OESO benoemt namelijk dat sommige bevoegde autoriteiten tegen juridische dan wel constitutionele beperkingen aanlopen bij het implementeren van een *common standard* die ertoe leidt dat afgeweken wordt van de nationale implementatie van Pijler 2. De OESO stelt voor dat staten daarom de toepassing van geschilbeslechting enkel kunnen beperken tot gevallen waarin de bewoording in de nationale wetgeving gelijkloend is aan die in de OESO-modelregels, waardoor geschilbeslechting enkel kan worden ingeroepen bij interpretatieverschillen. Dit zou in principe betekenen dat een gedeelte van de geschillen, het deel dat voortkomt uit een verschil in implementatie van de OESO-modelregel, niet beslecht kan worden.²¹⁶ Daarnaast is het, zeker in het geval dat de nationale wetgeving in een andere taal is dan de Engelse OESO-modelregels, mogelijk dat discussie zal bestaan over wanneer de bewoording gelijkloend is. Het is daarom onwenselijk om geschilbeslechting enkel tot gevallen van interpretatieverschillen te beperken.

In de reactie op de *Tax Certainty* consultatie van Danon et al. is aanbevolen om staten in hun nationale wetgeving op te laten nemen dat, indien een verschil bestaat tussen de nationale wettekst en de OESO-modelregels, de OESO-modelregels voor gaan op de nationale wettekst indien het verschil leidt tot een geschil.²¹⁷ Daarnaast zou opgenomen moeten worden dat de wetgeving in lijn met doel en strekking van de OESO-richtlijnen wordt geïnterpreteerd.²¹⁸ Dit zou ten eerste betekenen dat de nationale wettekst in principe vervangen wordt door een nieuwe *lex specialis* die juridische basis biedt om af te wijken van de oorspronkelijke nationale wettekst in het geval van geschillen. Dit zou daarom volgens de auteurs de geschillen die voortkomen uit een verschil in implementatie van de OESO-modelregels oplossen. De interpretatie in lijn met doel en strekking van de OESO-richtlijnen zou de interpretatieverschillen oplossen. Ook pleiten ze ervoor om een bepaling op te nemen op grond waarvan voor de interpretatie en toepassing van Pijler 2 het Verdrag van Wenen inzake het verdragenrecht van toepassing is, om zo ervoor te zorgen dat de regels niet onderhevig zijn aan de normale interpretatieregels die binnen staten bestaan.²¹⁹

Dit alles zou ertoe moeten leiden dat de nationale implementaties van een geschilbeslechtsmechanisme een gelijke uitkomst geeft als een multilateraal verdrag. Hierbij zouden volgens de auteurs de negatieve aspecten van een multilateraal verdrag ook geëlimineerd worden.²²⁰ Zo blijkt uit ervaring met andere multilaterale verdragen dat het lang duurt voordat deze in werking treden.²²¹ Hier geldt bovenop dat de werking van deze multilaterale verdragen vaak asymmetrisch is.²²²

Wat betreft de asymmetrische werking vraag ik mij af of dit niet juist meer zal spelen in de context van de nationale implementatie van een modelregel. Zoals hierboven benoemd zullen de staten, net als bij de implementatie van de overige OESO-modelregels, een geschilbeslechtsmechanisme mogelijk op een verschillende wijze in de nationale wetgeving implementeren, waardoor asymmetrie

²¹⁶ Zie voorbeeld A en B in par. 3.3 voor geschillen die niet beslecht zouden kunnen worden.

²¹⁷ Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2023, par. 46.

²¹⁸ Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2023, par. 41.

²¹⁹ Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2023, par. 42-43.

²²⁰ Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2023, par. 69-75.

²²¹ Als voorbeeld worden het WABB-verdrag, multilateraal instrument en EU-arbitrageverdrag aangehaald (Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2023, par. 73).

²²² Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2023 halen hierbij de voorbeholden die onder het multilaterale instrument en het WABB-verdrag kunnen worden gemaakt aan.

bestaat. Dit zal niet spelen wanneer gebruik wordt gemaakt van een multilateraal verdrag. Daarnaast zouden bijvoorbeeld voorbehouden binnen een verdrag een rol kunnen spelen bij de asymmetrie die tussen staten bestaat bij de toepassing van het verdrag. In het licht van een geschilbeslechtingsmechanisme zou hierbij bijvoorbeeld gedacht kunnen worden aan de arbitrageprocedure. Naar mijn mening zal de problematiek omtrent dit soort voorbehouden echter niet opgelost kunnen worden door het implementeren van een mechanisme in de nationale wetgeving. In het geval van een arbitrageprocedure zullen staten namelijk met name onwillig zijn om beslissingsmacht over te dragen aan een onafhankelijke arbitragecommissie. Of dit middels nationale wetgeving gebeurt of op basis van een verdrag lijkt mij hier geen substantiële rol spelen. In mijn ogen zal het probleem van asymmetrie daarom juist van grotere belang zijn in het geval van een implementatie middels de nationale wetgeving. Met name ook omdat de reciprociteit een grote rol speelt bij de effectiviteit van nationale bepalingen. Een vorm van asymmetrie zou afbreuk kunnen doen aan de reciprociteit, waardoor het geschilbeslechtingsmechanisme mogelijk niet van toepassing wordt geacht door een staat. Daarnaast zullen, net als in het geval van een multilateraal verdrag, concessies gedaan moeten worden ten aanzien van bepalingen die bepaalde staten niet wenselijk vinden, zoals de arbitrageprocedure. Dit betekent dat ook in dit geval ofwel in geen enkele nationale wetgeving een arbitrageprocedure wordt geïmplementeerd, ofwel dat slechts in een deel van de staten deze procedure van toepassing zal zijn. Deze vorm van asymmetrie zal dus in beide gevallen een rol spelen.

Wat betreft de vergelijking van de inwerkingtreding van een multilateraal verdrag versus nationale wetgeving zijn er wat mij betreft meerdere aspecten die hier een rol spelen. Zo hangt de onderhandelingsduur van een multilateraal verdrag af van wat in het verdrag opgenomen wordt: enkel een geschilbeslechtingsmechanisme of ook andere bepalingen. Indien het slechts om een geschilbeslechtingsmechanisme gaat zou in principe geen reden bestaan waardoor de onderhandelingen een langere periode zouden moeten beslaan in het geval van een multilateraal verdrag dan in het geval van nationale wetgeving, des te meer omdat, zo betogen de auteurs, de facto hetzelfde resultaat wordt bereikt onder beide implementatiewijzen. Dat de implementatie middels een verdrag langer zou duren, zou daarom voornamelijk eruit voortkomen dat parlementaire procedures en de ratificatie van een verdrag een groter tijdsbestek in beslag nemen dan implementatie in de nationale wetgeving. Aangenomen dat dit inderdaad het geval is zal een geschilbeslechtingsmechanisme op basis van de nationale wetgeving daarom een overbrugging kunnen vormen tot een multilateraal verdrag in werking is getreden. De noodzaak van overbrugging tot de inwerkingtreding van het verdrag is echter minder sterk aanwezig op het moment dat een multilateraal verdrag met terugwerkende kracht van toepassing is. Het is echter wel denkbaar dat het meer onzekerheid geeft voor belastingplichtigen om te moeten wachten op de inwerkingtreding van een verdrag met terugwerkende kracht dan om in de overbruggingsfase een beroep te doen op een geschilbeslechtingsmechanisme in de nationale wetgeving.

5.6. Deelconclusie

In dit hoofdstuk stond de volgende deelvraag centraal: *'Welke implementatiewijze van geschilbeslechting onder toepassing van Pijler 2 is het meest doeltreffend?'*

Wanneer de verschillende voorgestelde implementatiewijzen met elkaar vergeleken worden kunnen ten aanzien van de deelvraag de volgende conclusies worden getrokken.

Op dit moment is beslechting van Pijler 2 geschillen alleen mogelijk op basis van bilaterale verdragen waarin art. 25 lid 3 OESO-MV is opgenomen. Dit heeft echter grote tekortkomingen in die zin dat het artikel in geen van de basiselementen van een doeltreffend vormgegeven geschilbeslechtingsprocedure voorziet. Zo bestaat geen recht voor een belastingplichtige om een procedure op te starten en bestaat geen verplichting tot het komen tot een overeenstemming, dan

wel implementatie hiervan. Verder hebben niet alle staten onderling een bilateraal belastingverdrag afgesloten en is ook niet in elk verdrag deze specifieke bepaling opgenomen. De MAP-procedure in belastingverdragen dient dus aangepast te worden om deze geschikt te maken voor Pijler 2 geschillen.

Daarnaast kan geconcludeerd worden dat het WABB-verdrag niet per se geschikt om een geschilbeslechtsmechanisme in te implementeren. Wel kan het WABB-verdrag door het grote aantal Pijler 2 implementerende staten dat dit verdrag heeft ondertekend een belangrijke rol spelen bij de inlichtingenuitwisseling in het kader van geschilbeslechting.

Wat betreft de drie overige mogelijke implementatiewijzen, namelijk een multilateraal verdrag, aanpassing van bestaande bilaterale verdragen of implementatie in de nationale wetgevingen, kan het volgende geconcludeerd worden. Een van de belangrijkste aspecten van een doeltreffend geschilbeslechtsmechanisme onder Pijler 2 is dat deze in multilaterale situaties van toepassing is en dat idealiter een procedure tussen alle staten die Pijler 2 implementeren gestart kan worden. In die zin bestaat ten aanzien van bilaterale verdragen met name een nadeel vanwege het feit dat niet alle staten onderlinge belastingverdragen hebben afgesloten. Ook kunnen de geschilbeslechtsprocedures in de belastingverdragen tussen verschillende staten van elkaar afwijken. Een multilateraal verdrag en een nationale implementatie zijn daarom in principe beter te gebruiken in multilaterale situaties. Echter bestaat wel een risico op gebrek aan reciprociteit bij nationale implementatie door divergenties in de nationale wetgevingen, waardoor bevoegde autoriteiten een geschilbeslechtsprocedure mogelijk niet van toepassing achten. Dit risico bestaat niet bij een multilateraal verdrag. Daarom zou een multilateraal verdrag met oog op het bovenstaande de beste optie vormen.

Tegelijkertijd zal bij een multilateraal verdrag het risico bestaan dat, door het grote aantal verdragsluitende staten, concessies moeten worden gedaan ten aanzien van de vormgeving van een geschilbeslechtsmechanisme. De vraag is echter of dit een nadeel is ten opzichte van de andere twee opties. Immers zullen staten ongeacht de implementatie bepaalde bezwaren hebben ten aanzien van de vormgeving. Aan te bevelen is wel om in het geval van een multilateraal verdrag of implementatie via de nationale wetgeving staten de optie te bieden om een geschilbeslechtsmechanisme met een verdergaande implicaties te implementeren.²²³

Ten aanzien van de aansluiting van een geschilbeslechtsmechanisme bij de bepalingen in de OESO-modelregels en het bijbehorend commentaar, blijkt dat, hoewel een bilateraal verdrag in principe aangepast kan worden aan Pijler 2, de aanpassingen vrij vergaand en complex zijn om de geschilbeslechtsprocedure doeltreffend te maken. Dit vergroot het risico op gebrekkige aanpassingen die mogelijk afdoen aan de doeltreffendheid. Een multilateraal verdrag en implementatie middels de nationale wetgeving bieden in die zin meer zekerheid dat de geschilbeslechting op Pijler 2 is afgestemd, omdat in die gevallen aan kan worden gesloten bij de bepalingen binnen OESO-modelregels. Dit geldt in principe ook voor de implementatie van een *common standard* in het geschilbeslechtsmechanisme. Hierbij is het echter wel zo dat een voordeel bestaat van een multilateraal verdrag en bilaterale verdragen ten opzichte van de implementatie in de nationale wetgeving, aangezien in de eerste gevallen de *common standard* een juridische basis heeft, terwijl hier bij implementatie in de nationale wetgeving discussie over kan bestaan in sommige staten.

Tot slot is een belangrijk aspect van de doeltreffendheid de duur voordat een geschilbeslechtsmechanisme in werking is getreden. Dit zal in het geval van een multilateraal verdrag naar verwachting het langste zijn, zeker indien behalve een geschilbeslechtsmechanisme

²²³ Zoals bij het multilateraal instrument de mogelijkheid is geboden aan staten om verplichte, bindende arbitrage in te voeren.

ook andere zaken in het verdrag worden opgenomen. Uit ervaring blijkt het ook enige jaren te duren voordat het gehele parlementaire en ratificatieproces is doorlopen bij het multilateraal instrument. Het is daarom waarschijnlijk dat een geschilbeslechtsmechanisme wat in de nationale wetgeving wordt geïmplementeerd op de kortste termijn in werking kan treden, hetgeen leidt tot de hoogste doeltreffendheid. Een andere optie is om een multilateraal verdrag met terugwerkende kracht in werking te laten treden. Dit vormt echter mogelijk een bron van onzekerheid voor belastingplichtigen omdat een geschil pas beslecht kan worden op het moment dat in alle relevante staten het verdrag in werking is getreden.

Op basis van het bovenstaande kan geconcludeerd worden dat op de lange termijn een multilateraal verdrag de meest doeltreffende implementatiewijze is voor een geschilbeslechtsmechanisme door de harmonisatie die het op meerdere aspecten biedt. Aangezien het echter waarschijnlijk is dat het langere tijd duurt voordat het verdrag in werking treedt, is aan te bevelen tot die tijd gebruik te maken van een in de nationale wetgeving te implementeren mechanisme, waarbij de vormgeving zoveel als mogelijk geharmoniseerd wordt binnen de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar om zo te kunnen voldoen aan het reciprociteitsbeginsel.

6. Conclusie

6.1. Inleiding

Met de implementatie van Pijler 2 is de verwachting van zowel de OESO als het bedrijfsleven en andere belangenorganisaties dat discussies zullen ontstaan tussen belastingplichtigen en staten over de juiste toepassing van de door de OESO uitgebrachte modelregels. Mede door het gebrek aan directe werking van de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar bestaat het risico op verschillen in toepassing en interpretatie die onder andere kunnen leiden tot dubbele belasting. Hoewel dus belang bestaat bij een effectief mechanisme om multilaterale geschillen te beslechten, is op dit moment geen geschilbeslechtsmechanisme beschikbaar.

Hoewel de OESO in december 2022 meerdere mogelijkheden voor de vormgeving en implementatiewijze van geschilbeslechting ter consultatie heeft voorgelegd, is dit voorstel als relatief summier te beschouwen. Behalve dat de implicaties van de voorgestelde opties niet zijn uitgewerkt, is ook geen afweging gemaakt ten aanzien van de doeltreffendheid van de opties. Het voorgaande heeft geleid tot de onderzoeksvraag:

Welke vormgeving en implementatiewijze van geschilbeslechting onder toepassing van Pijler 2 zouden het meest doeltreffend zijn?

In dit hoofdstuk worden de bevindingen van dit onderzoek samengevat waarna een antwoord op de onderzoeksvraag wordt geformuleerd (par. 6.2). Hierna wordt afgesloten met een aantal aanbevelingen (par. 6.3).

6.2. Bevindingen en beantwoording onderzoeksvraag

In hoofdstuk 2 zijn de belangrijkste wetstechnische aspecten van Pijler 2 uiteengezet op basis van met name het Nederlandse wetsvoorstel. Dit is aan de hand gedaan van de volgende deelvraag: *‘Wat zijn de belangrijkste wetstechnische aspecten van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)?’*. Onder Pijler 2 wordt een bijheffing geheven over de overwinst van groepsentiteiten die belast worden tegen een effectief tarief van minder dan 15%. Deze bijheffing kan via verscheidene methodes geheven worden, namelijk de QDMTT, IIR en de UTPR. Hierbij vormt de QDMTT, die door de staat waarin de groepsentiteit is gevestigd wordt geheven, een vermindering op de bijheffing die via de IIR en UTPR wordt geheven. Op grond van de IIR wordt de bijheffing toegerekend aan een of meerdere moederentiteiten binnen de groep. Indien de IIR (gedeeltelijk) niet van toepassing is wordt de verschuldigde bijheffing verdeeld over alle staten die de UTPR hebben geïmplementeerd.

In hoofdstuk 3 is vervolgens op de geschillen onder Pijler 2 ingegaan aan de hand van de deelvraag: *‘Hoe kunnen geschillen onder Pijler 2 ontstaan en hebben zij specifieke, voor de geschilbeslechting relevante kenmerken?’*. Hieruit is naar voren gekomen dat met name het gebrek aan directe werking van de OESO-richtlijnen leidt tot mogelijke verschillende uitkomsten onder toepassing van Pijler 2. Dit kan komen doordat een bepaling uit de OESO-modelregels in zijn geheel niet is opgenomen in de nationale wetgeving of dat juist een aanvullende bepaling is opgenomen in de nationale wetgeving (variant 1). Ook een tekstueel verschil tussen de OESO-modelregels en de nationale bepaling kan bestaan (variant 2). Tenslotte kan een geschil ontstaan op het moment dat staten de met de OESO-modelregels overeenstemmende nationale wetgeving verschillend interpreteren (variant 3), bijvoorbeeld bij ontoereikendheid van het OESO-commentaar of indien staten het OESO-commentaar niet als bindend beschouwen. In hoofdstuk 3 is verder aan de hand van voorbeelden geïllustreerd op welke manier geschillen kunnen ontstaan en wat voor gevolgen dit heeft, om zo te bepalen aan welke specifieke vereisten een geschilbeslechtsmechanisme moet voldoen om effectief de geschillen te

kunnen beslechten. Geconcludeerd kan worden dat het van belang is dat een geschilbeslechtsmechanisme ingezet kan worden bij multilaterale geschillen en dat deze voorziet in een bindende werking van de OESO-modelregels en het commentaar, waarbij deze voorgaan op de nationale wetgeving.

In hoofdstuk 4 is de basis gelegd voor de beantwoording van de eerste helft van de onderzoeksvraag, door in te gaan op de deelvraag: *‘Welke vormgeving van geschilbeslechting onder Pijler 2 is het meest doeltreffend?’*. Aan de hand van een drietal basiselementen die gewaarborgd moeten worden om de vormgeving doeltreffend te maken, is geconcludeerd dat de vormgeving van de MAP-procedure uit art. 25 OESO-MV in beginsel voldoende waarborg biedt indien een aantal aanpassingen worden gedaan om de procedure beter aan te laten sluiten op de problematiek die Pijler 2 oproept. Zo dient voor de toegang tot de MAP-procedure aangesloten te worden bij de definitie van het begrip ‘groepsentiteiten’ zoals bedoeld in de OESO-modelregels. Daarnaast is naar voren gekomen dat het om diverse redenen wenselijk is om het materiële toepassingsbereik van het geschilbeslechtsmechanisme ruim te houden en deze niet te beperken tot situaties van dubbele belasting. In hoofdstuk 3 is tevens het belang van een bindende werking van de OESO-richtlijnen (die voorgaan op de nationale wetgeving) voren gekomen. Dit kan bereikt worden door een tweeledige *common standard* te implementeren. Ten eerste zou de geschilbeslechtsprocedure een bepaling moeten bevatten op grond waarvan staten verplicht zijn zich voor de oplossing van het geschil te wenden tot de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar. Op deze manier krijgen de OESO-richtlijnen een directe werking die voor gaat op de nationale implementaties en interpretaties hiervan. Ten tweede zou een rangordemethodiek moeten worden ontwikkeld als onderdeel van de *common standard* die, indien de OESO-richtlijnen onvoldoende toereikend zijn voor een eenduidige interpretatie, een consistente basis biedt voor de bepaling van welke nationale interpretatie leidend is. Tot slot is geconcludeerd dat een arbitrageprocedure een van de hoekstenen vormt van een doeltreffend geschilbeslechtsmechanisme, maar dat niet alle staten die aangesloten zijn bij het *Inclusive Framework* achter verplichte en bindende arbitrage staan, hetgeen afbreuk doet aan de doeltreffendheid.

Hoofdstuk 5 bevat de basis voor de beantwoording van de tweede helft van de onderzoeksvraag. Dit is aan de hand gedaan van de volgende deelvraag: *‘Welke implementatiewijze van geschilbeslechting onder toepassing van Pijler 2 is het meest doeltreffend?’*. Dit is onderzocht door de vier door de OESO voorgestelde implementatiewijzen onderling te vergelijken. Geconcludeerd kan worden dat op dit moment geen effectief geschilbeslechtsmechanisme bestaat, omdat het bestaande art. 25 lid 3 OESO-MV wat in bilaterale belastingverdragen is opgenomen op verschillende aspecten tekortschiet. Een aanpassing van de bestaande bilaterale verdragen zal, hoewel dit in theorie mogelijk, maar complex is, niet voldoende toereikend zijn om zowel bilaterale als multilaterale geschillen onder Pijler 2 op te kunnen lossen. De twee meest veelbelovende implementatiewijzen zijn daarom een nieuw multilateraal verdrag en implementatie van een geschilbeslechtsmechanisme in de nationale wetgeving. Hierbij kan geconcludeerd worden dat het multilateraal verdrag een aantal voordelen heeft ten opzichte van implementatie in de nationale wetgeving. Zo bestaat onder het multilateraal verdrag het risico op divergerende bepalingen die afbreuk doen aan de wederkerigheid (en dus de toepasselijkheid) van het geschilbeslechtsmechanisme niet. Daarnaast biedt een multilateraal verdrag een betere juridische basis voor de *common standard*. Kort gezegd biedt een multilateraal verdrag meer harmonisatie van de geschilbeslechting, hetgeen het doeltreffender maakt dan de implementatie van een mechanisme in de nationale wetgeving. De verwachting bestaat echter dat implementatie in de nationale wetgeving minder tijd zal kosten dan de inwerkingtreding van een nieuw multilateraal verdrag, waardoor op korte termijn de implementatie in de nationale wetgeving doeltreffender is.

Op basis van de bovenstaande bevindingen kan een antwoord op de onderzoeksvraag geformuleerd worden.

Welke vormgeving en implementatiewijze van geschilbeslechting onder toepassing van Pijler 2 zouden het meest doeltreffend zijn?

Zoals benoemd kan ten aanzien van de vormgeving worden geconcludeerd dat de vormgeving van de bestaande MAP-procedure in beginsel doeltreffend is, op voorwaarde dat ook de arbitrageprocedure in de praktijk onderdeel uitmaakt van het geschilbeslechtingsmechanisme. Verdere vereisten zijn dat het toepassingsbereik aansluit bij de belastingplichtigen onder Pijler 2 en een brede materiële reikwijdte wordt gehanteerd. Tevens dient een tweeledige *common standard* te worden opgenomen in het mechanisme om een consistente geschilbeslechting te waarborgen.

Wat betreft de implementatiewijze kan geconcludeerd worden dat op de lange termijn een multilateraal verdrag de meest doeltreffende implementatiewijze is voor een geschilbeslechtingsmechanisme door de harmonisatie die het op meerdere aspecten biedt. Aangezien het echter waarschijnlijk is dat het langere tijd duurt voordat het verdrag in werking treedt, is op de korte termijn een nationale wetgeving te implementeren mechanisme doeltreffender.

6.3. Aanbevelingen

Op basis van de bevindingen en uiteindelijke beantwoording van de onderzoeksvraag zijn een aantal aanbevelingen te doen aan de OESO dan wel het *Inclusive Framework* en haar leden. Wat betreft de vormgeving van het geschilbeslechtingsmechanisme is aan te raden om dicht bij de vormgeving van de MAP-procedure te blijven omdat deze in beginsel doeltreffend is. Daarnaast bestaat al uitgebreid commentaar in het OESO-MV wat ziet op de MAP-procedure en ook bruikbaar zal zijn voor een geschilbeslechtingsmechanisme onder Pijler 2. Zoals benoemd is het waarschijnlijk dat een deel van de staten tegen een verplichte, bindende arbitrageprocedure in de zin van de MAP-procedure is. Het risico bestaat dat dit ertoe leidt dat in het gehele mechanisme geen arbitrageprocedure wordt opgenomen om tegemoet te komen aan deze staten. Aangezien een verplichte, bindende arbitrageprocedure wel een essentieel onderdeel vormt van een doeltreffende geschilbeslechting is het aan te bevelen om te overwegen staten desgewenst een optioneel arbitragemechanisme te laten implementeren, zodat in ieder geval in een deel van de geschillen een beroep kan worden gedaan op arbitrage.

Verder zou ook een tweeledige *common standard* de doeltreffendheid van een geschilbeslechtingsmechanisme vergroten. Een van de onderdelen van deze *common standard* is de rangordemethodiek die, indien de OESO-richtlijnen onvoldoende toereikend zijn voor een eenduidige interpretatie, een consistente basis biedt voor de bepaling van welke nationale interpretatie leidend is. Echter lijkt het complex te zijn om een geschikte rangordemethodiek op te stellen.²²⁴ Naar mijn mening is het daarom aan te bevelen om hier nader onderzoek naar te doen.

Aangezien een multilateraal verdrag op de lange termijn de meest doeltreffende implementatiewijze van een geschilbeslechtingsmechanisme vormt, zou wat mij betreft hier de focus op moeten liggen. Indien echter blijkt dat de implementatie middels nationale wetgevingen op een veel kortere termijn kan plaatsvinden, is het aan te bevelen om bij wijze van overbrugging een mechanisme te ontwikkelen wat in deze nationale wetgevingen kan worden geïmplementeerd. Hierbij is het wel van belang dat de vormgeving zover mogelijk geharmoniseerd wordt binnen de OESO-modelregels en het bijbehorende commentaar om zo te kunnen voldoen aan het reciprociteitsbeginsel waar de nationale bepalingen op gestoeld zullen zijn. Tegelijkertijd zou de doeltreffendheid van een multilateraal verdrag op de korte termijn mogelijk vergroot kunnen worden door deze met terugwerkende kracht in werking te laten treden. Het is aan te bevelen om nader onderzoek te doen naar de haalbaarheid hiervan.

²²⁴ Zie par. 4.3.3.

Tot slot zijn ook een aantal aanbevelingen te doen ten aanzien van de afgebakende aspecten van dit onderzoek. Zo zullen onder de toepassing van Pijler 2 gegarandeerd unilaterale geschillen ontstaan. Het verdient de aandacht om bijvoorbeeld te onderzoeken welke mogelijkheden binnen het *Inclusive Framework* bestaan om deze unilaterale geschillen op te lossen en of de OESO-modelregels een rol kunnen spelen bij een geharmoniseerde beslechting van unilaterale geschillen. Daarnaast lag de focus in dit onderzoek enkel op geschillen binnen Pijler 2. Het is echter denkbaar dat geschillen kunnen ontstaan over de samenloop met nationale winstbelastingen, bronbelastingen en bilaterale belastingverdragen. Het is aan te bevelen om ook in dit kader nader te onderzoeken wat de omvang en impact van dit soort geschillen zullen zijn. Ook belangrijk is om in kaart te brengen of er rechtsmiddelen zijn die een belastingplichtige tot zijn beschikking heeft in het geval van deze geschillen en welke rol geschilbeslechting hier mogelijk in kan spelen. Tot slot zou geschilbeslechting in EU-verband een uitkomst voor sommige belastingplichtige zijn indien het gaat om puur Unierechtelijke situaties. Het verdient daarom de aandacht om de mogelijkheden die bijvoorbeeld de EU-arbitragerichtlijn en het EU-arbitrageverdrag bieden nader te onderzoeken.

7. Literatuurlijst

Administrative Guidance July (Pillar Two) 2023

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), July 2023 (OECD), Paris: OECD 2023.

Administrative Guidance February (Pillar Two) 2023

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), February 2023 (OECD), Paris: OECD, 2023.

Bane 2023

R.K. Bane, 'Geschilbeslechting onder belastingverdragen en daarbuiten', *WFR* 2023/57.

Bane 2021

R.K. Bane, 'Arbitrage als geschilbeslechtigingsmechanisme: Politiek en academisch debat', *WFR* 2021/225.

BDI 2023

BDI, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Business at OECD 2023

Business at OECD, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Bundessteuerberaterkammer KdöR 2023

Bundessteuerberaterkammer KdöR, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Business Roundtable 2023

Business Roundtable, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Chartered Institute of Taxation 2023

Chartered Institute of Taxation, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Capital Markets Tax Committee of Asia 2023

Capital Markets Tax Committee of Asia, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Commentary to the GloBE Model Rules (Pillar Two) 2022

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS (OECD), Paris: OECD 2022.

Conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 2022

Conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting (Consultatiedocument Ministerie van Financiën), <https://www.internetconsultatie.nl/minimumbelasting2024/b1>.

Council Directive on global minimum level of taxation 2022

Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational enterprise groups and large-scale domestic groups in the Union (European Commission), 2021/0433(CNS).

Council Directive proposal on global minimum level of taxation 2021

Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union (European Commission), COM(2021)823.

Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht

A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht Internationaal Belastingrecht*, Deventer: Wolters Kluwer (online).

Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting

A.W. Hofman, M.L.M. van Kempen & F.P.G. Pötgens (red.), *Cursus Belastingrecht Vennootschapsbelasting*, Deventer: Wolters Kluwer (online).

Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2023

R. Danon, D. Gutmann, G. Maisto & A.M. Jiménez, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Danon, Gutmann, Maisto & Jiménez 2022

R. Danon, D. Gutmann, G. Maisto & A.M. Jiménez, 'The OECD/G20 Global Minimum Tax and Dispute Resolution: A Workable Solution Based on Article 25(3) of the OECD Model, the Principle of Reciprocity and the GloBE Model Rules', *World Tax Journal* Augustus 2022, p. 489-515.

Deloitte 2023

Deloitte, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

EY 2023

EY, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Ferroviaal 2023

Ferroviaal, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

GloBE Examples (Pillar Two) 2022

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Examples (OECD), Paris: OECD 2022.

GloBE Information Return (Pillar Two) 2023

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – GloBE Information Return (Pillar Two) (OECD), Paris: OECD 2023.

GloBE Model Rules (Pillar Two) 2021

Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS (OECD), Paris: OECD 2021.

De Graaf, Kavelaars & Stevens 2019

A.C.G.A.C. de Graaf, P. Kavelaars & A.J.A. Stevens, *Internationaal belastingrecht (FED Fiscale Studieserie nr. 39)*, Deventer: Wolters Kluwer 2019.

International Bar Association 2023

International Bar Association, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective 2015

Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective, Action 14 2015 Final Report (Final report OECD), https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/making-dispute-resolution-mechanisms-more-effective-action-14-2015-final-report_9789264241633-en.

Model Tax Convention on Income and on Capital 2017

Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017 (OECD Publishing), http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en

Multinational top-up tax draft legislation 2022

Multinational top-up tax draft legislation (Policy paper HM Revenue & Customs United Kingdom), <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-new-multinational-top-up-tax>.

National Foreign Trade Council 2023

National Foreign Trade Council, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Ørsted Group 2023

Ørsted Group, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

PwC 2023

PwC, *Public Consultation on Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules* (reaction public consultation), 2023, <https://www.oecd.org/tax/beps/public-comments-received-on-compliance-and-tax-certainty-aspects-of-global-minimum-tax.htm>.

Safe Harbours and Penalty Relief 2022

Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), (OECD), Paris: OECD 2022.

Signatories and parties to the multilateral convention 2023

Signatories and parties to the multilateral convention to implement tax treaty related measures to prevent base erosion and profit shifting, status as of 3 July 2023 (OECD), <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-mli-signatories-and-parties.pdf>

Statement on a Two-Pillar Solution 2021

Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy (Statement OECD), <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework->

members-joining-statement-on-two-pillar-solution-to-address-tax-challenges-arising-from-digitalisation-october-2021.pdf.

Tax Certainty for the GloBE Rules 2022

Pillar Two – Tax Certainty for the GloBE Rules (Public consultation document OECD),
<https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-tax-certainty-for-the-globe-rules.pdf>.

8. Parlementaire stukken

Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 2.

Kamerstukken II 2022/23, 36 369, nr. 3.

Kamerstukken II 1990/91, 22008, nr. 2.

Besluit Onderlinge overlegprocedures. Besluit van de Staatssecretaris van Financiën van 15 november 2021 (*Stcrt.* 2021, 47634).