

Samenvatting (Dutch summary)

DE INVLOED VAN RICHTLIJNEN OP HET GEBIED VAN DE DIRECTE BELASTINGEN OP DE INTERPRETATIE EN TOEPASSING VAN BELASTINGVERDRAGEN

Dit onderzoek richt zich op de vraag in hoeverre richtlijnen op het gebied van directe belastingen de interpretatie en toepassing van belastingverdragen beïnvloeden onder de regels van internationaal publiekrecht en het recht van de Europese Unie. Het onderzoek is verdeeld in vier onderdelen. Onderdeel I bevat de inleiding, alsmede een analyse van de status van richtlijnen onder internationaal publiekrecht en het recht van de Europese Unie. In onderdeel II wordt stilgestaan bij de invloed die richtlijnen kunnen hebben op de *interpretatie* van belastingverdragen. Deze invloed wordt achtereenvolgens bestudeerd vanuit het perspectief van het internationaal publiekrecht (hoofdstuk 3) en het perspectief van het recht van de Europese Unie (hoofdstuk 4). Onderdeel II eindigt met een beoordeling van de mate waarin richtlijnen de uitlegging van belastingverdragen mogen beïnvloeden (onder internationaal publiekrecht) en moeten beïnvloeden (onder het recht van de Europese Unie) (hoofdstuk 5). Nadat de invloed van richtlijnen op de interpretatie van belastingverdragen is geanalyseerd, wordt in onderdeel III ingegaan op de invloed van richtlijnen op de *toepassing*, in de zin van toepasselijkheid, van belastingverdragen. In dat verband wordt wederom ingegaan op het perspectief van het internationaal publiekrecht (hoofdstuk 6) en het perspectief van het recht van de Europese Unie (hoofdstuk 7). In hoofdstuk 8 wordt onderdeel III afgesloten met een antwoord op de vraag in hoeverre richtlijnen de toepassing van belastingverdragen mogen beïnvloeden (onder internationaal publiekrecht) en moeten beïnvloeden (onder het recht van de Europese Unie). In het laatste deel, onderdeel IV, wordt een antwoord geformuleerd op de onderzoeksvraag (hoofdstuk 9). Ten slotte worden in hoofdstuk 10 aanbevelingen geformuleerd op basis waarvan kan worden voorkomen dat lidstaten op grond van het Unierecht verplicht zijn belastingverdragen buiten toepassing te laten wanneer dat op grond van het internationaal publiekrecht niet is toegestaan.

DEEL I

Het onderwerp van dit proefschrift betreft de invloed van richtlijnen op het gebied van de directe belastingen (hierna: de Richtlijnen) op de interpretatie en toepassing van belastingverdragen onder het internationaal publiekrecht en het recht van de Europese Unie (hierna: het Unierecht). Dit onderwerp lijkt steeds relevanter te worden. Deze toenemende relevantie vindt haar oorzaak in een aantal ontwikkelingen. Ten eerste is het aantal Richtlijnen toegenomen en daarmee ook de mate waarin Richtlijnen van toepassing kunnen zijn op situaties die ook door belastingverdragen worden beheerst. Ten tweede heeft zich een wijziging voorgedaan in de aard van verplichtingen die uit Richtlijnen volgen. Waar Richtlijnen initieel gericht waren op het voorkomen dat over bepaald inkomen belasting zou worden geheven in een EU-lidstaat (Lidstaat), kunnen Richtlijnen vanaf 2014 ook tot doel hebben dat over bepaald inkomen juist belasting wordt geheven in een Lidstaat. Deze vanaf 2014 in Richtlijnen geïntroduceerde verplichtingen tot heffen, kunnen conflicteren met verplichtingen onder belastingverdragen tot niet heffen. Een dergelijk conflict tussen een Richtlijn en een belastingverdrag kan zich voordoen als sprake is van een in een Lidstaat gesitueerde zogenaamde buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de zin van ATAD2 (Richtlijn 2017/952). Op grond van artikel 9(5) ATAD2 moet de Lidstaat van het hoofdhuis de winst die toerekenbaar is aan de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de heffing betrekken. Belastingverdragen kunnen tegelijkertijd een verplichting opleggen aan dezelfde Lidstaat om de winst die toerekenbaar is aan een dergelijke vaste inrichting niet in de heffing te betrekken omdat winsten van een vaste inrichting moeten worden vrijgesteld. Indien de Lidstaat van het hoofdhuis de winst van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de zin van artikel 9(5) ATAD2 moet vrijstellen, doet zich een conflict voor tussen de uit de Richtlijn volgende verplichting tot het heffen over winsten van die vaste inrichting en de uit het belastingverdrag volgende verplichting tot vrijstellen (dat wil zeggen: niet heffen). Met betrekking tot een dergelijk conflict komt de vraag op aan welke verplichting de Lidstaat van het hoofdhuis voorrang dient te geven: de verplichting tot heffen over de winst van de buiten beschouwing blijvende vaste inrichting (de verplichting uit de Richtlijn) of de verplichting tot niet heffen (de verplichting uit het belastingverdrag). Naast de wijziging van de aard van uit Richtlijnen volgende verplichtingen kan, ten derde, gewezen worden op de omstandigheid dat het Hof van Justitie van de Europese Unie (HvJEU) in 2019 heeft geoordeeld dat het algemene Unierechtelijke antimisbruiklerstuk Lidstaten ertoe kan verplichten voordelen uit Richtlijnen te weigeren indien sprake is van fraude of misbruik. Deze uit het Unierechtelijke antimisbruiklerstuk voortvloeiende verplichting kan op gespannen voet staan met een belastingverdrag op het moment dat een dergelijk verdrag het (Richtlijn)voordeel toekent dat moet worden geweigerd. In een dergelijk geval waarin de verplichtingen uit het Unierecht (weigeren voordeel) conflicteren met verplichtingen uit een

belastingverdrag (toekennen voordeel) doet zich ook de vraag voor welke verplichting voorrang dient te krijgen: de verplichting een voordeel van een Richtlijn te weigeren (algemene Unierechtelijke antimisbruiklerstuk) of de verplichting het voordeel toe te kennen (belastingverdrag). Ten vierde kan de vraag opkomen wat de betekenis is van een interpretatie door het HvJ EU van een begrip in een Richtlijn dat vergelijkbaar is met een begrip in een belastingverdrag: dient een door het HvJ EU gegeven interpretatie van een begrip uit een Richtlijn door te werken naar een belastingverdrag? De onderzoeksvraag van het proefschrift tracht een antwoord te formuleren op de hierboven geformuleerde vragen en luidt: in hoeverre beïnvloeden richtlijnen op het gebied van de directe belastingen de interpretatie en toepassing van belastingverdragen? Ter beantwoording van deze onderzoeksvraag wordt stilgestaan bij de regels van het internationaal publiekrecht en het Unierecht.

In het kader van deze onderzoeksvraag is het van belang vast te stellen wat de status van een Richtlijn is onder het internationaal publiekrecht. Op basis van de bepalingen uit het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU) wordt in dit verband geconcludeerd dat een Richtlijn dient te worden aangemerkt als een besluit van een instelling van de EU (de Raad). Met inachtneming van deze omschrijving van een Richtlijn is vervolgens beoordeeld welke status onder internationaal publiekrecht aan dergelijke besluiten wordt toegekend. In de beoordeling daarvan wordt als uitgangspunt genomen dat (bindende) besluiten van internationale organisaties tot de bronnen van het internationaal publiekrecht behoren. Een voorbeeld van dergelijke besluiten zijn resoluties van de VN Veiligheidsraad. De vraag die in hoofdstuk 2 aan de orde komt is of Richtlijnen, als besluiten van een instelling van de EU, kunnen worden aangemerkt als besluiten van een internationale organisatie die als bron van internationaal publiekrecht kwalificeren. In het kader van de beantwoording van deze vraag wordt beoordeeld of de EU kan worden aangemerkt als een internationale organisatie aan de hand van de volgende drie kenmerken van internationale organisaties: (i) de organisatie is gebaseerd op een internationale overeenkomst tussen staten; (ii) de organisatie bevat organen met een eigen wil (*'volonte distincte'*); en (iii) de organisatie is opgericht naar internationaal recht. Gelet op de kenmerken van de EU wordt geconcludeerd dat de EU kan worden aangemerkt als een internationale organisatie. De EU is namelijk gebaseerd op internationale overeenkomsten tussen staten (Verdrag betreffende de Europese Unie (VEU) en VWEU) die gegrond zijn op het internationale recht terwijl de EU tevens beschikt over organen met een eigen wil die losstaat van de wensen van de Lidstaten. Het aanmerken van de EU als een internationale organisatie betekent dat Richtlijnen kunnen worden omschreven als bindende besluiten van een instelling (of orgaan) van een internationale organisatie. Gelet op deze omschrijving worden Richtlijnen voor de doeleinden van dit onderzoek geacht onderdeel uit te maken van de bronnen van internationaal publiekrecht (als besluiten van een internationale organisatie). De conclusie dat een Richtlijn als bron van internationaal recht

kwalificeert is vervolgens getoetst aan de jurisprudentie van het HvJ EU om te beoordelen of deze conclusie op gespannen voet zou staan met dergelijke jurisprudentie. In dat verband wordt geconcludeerd dat uit de zaak *Achmea* (C-284/16) kan worden afgeleid dat het HvJ EU van mening is dat het Unierecht, waaronder Richtlijnen, een duaal karakter heeft: het maakt enerzijds onderdeel uit van het recht van de Lidstaten en anderzijds vloeit het voort uit, en maakt het onderdeel uit van, een internationale overeenkomst tussen de Lidstaten. Aldus is de conclusie dat een Richtlijn als een bron van internationaal publiekrecht kwalificeert in overeenstemming met de jurisprudentie van het HvJ EU.

DEEL II

Om de onderzoeksvraag te kunnen beantwoorden, dient de invloed van Richtlijnen op zowel de interpretatie als de toepassing van belastingverdragen te worden onderzocht. Deel II van het proefschrift ziet op het eerste deel van deze vraag: wat is de invloed van Richtlijnen op de interpretatie van belastingverdragen? Ter beoordeling van deze invloed wordt achtereenvolgens ingegaan op het internationaal publiekrechtelijk perspectief (hoofdstuk 3) en het perspectief van het Unierecht (hoofdstuk 4). Deel II eindigt met een beoordeling in hoeverre de invloed van Richtlijnen op de interpretatie van belastingverdragen onder beide perspectieven overeenkomt (hoofdstuk 5).

Ter beoordeling van de invloed van Richtlijnen op de interpretatie van belastingverdragen onder internationaal publiekrecht staan de interpretatieregels van artikel 3(2) OESO Modelverdrag en artikel 31 Verdrag van Wenen centraal. Uitgangspunt bij de uitlegging van belastingverdragen is dat eerst moet worden beoordeeld of artikel 3(2) OESO-Modelverdrag als *lex specialis* kan worden toegepast. Wanneer dit niet het geval is, wordt teruggevallen op de *lex generalis* (artikel 31 Verdrag van Wenen).

Met betrekking tot de invloed van Richtlijnen onder de interpretatieregule van artikel 3(2) OESO Modelverdrag wordt ingegaan op de vraag of Richtlijnen kunnen worden aangemerkt als 'wetgeving van die staat' ('*laws of that state*') en als 'context'. Tevens wordt ingegaan op de vraag welke rol toekomt aan Richtlijnen bij een uitlegging op basis van deze bepaling uit het OESO-Modelverdrag als 'wetgeving van die staat' of als 'context'. Gelet op het duale karakter van Richtlijnen (hoofdstuk 2), wordt geconcludeerd dat Richtlijnen als 'wetgeving van die staat' kunnen worden aangemerkt; Richtlijnen maken namelijk onderdeel uit van het recht van de Lidstaten. Dit brengt met zich dat bij de uitlegging van niet in een belastingverdrag gedefinieerde begrippen gebruik kan worden gemaakt van de betekenis van dergelijke begrippen in Richtlijnen. In dit verband kan, bijvoorbeeld, gedacht worden aan het in de Interest en Royalty's Richtlijn (2003/49/EC) gedefinieerde begrip 'uiteindelijk gerechtigde' dat niet gedefinieerd is in op het OESO-Modelverdrag gebaseerde belastingverdragen. De in deze Richtlijn opgenomen definitie zou, als 'wetgeving van die

staat', kunnen worden gebruikt voor het bepalen van de betekenis van het niet in een belastingverdrag gedefinieerde begrip 'uiteindelijk gerechtigde'. Bij het op deze manier gebruikmaken van Richtlijnen voor de interpretatie van belastingverdragen dient wel opgemerkt te worden dat uit de bewoordingen van artikel 3 (2) OESO-Modelverdrag volgt dat de context een andere betekenis kan vereisen dan de betekenis op basis van de Richtlijn als onderdeel van de 'wetgeving van die staat'. De in de Interest en Royalty's Richtlijn (2003/49/EC) neergelegde definitie van het begrip 'uiteindelijk gerechtigde' bepaalt dus niet zonder meer de betekenis van het begrip 'uiteindelijk gerechtigde' in belastingverdragen gesloten door de Lidstaten. Er dient immers beoordeeld te worden of een op de Richtlijn, als 'wetgeving van die staat', gebaseerde betekenis verenigbaar is met de context in de zin van artikel 3(2) OESO-Modelverdrag. Gevolg is dat de invloed van Richtlijnen, als wetgeving van de staat die het belastingverdrag toepast, op de uitlegging van belastingverdragen op de voet van artikel 3(2) OESO-Modelverdrag afhankelijk is van de vraag of de context anders vereist.

Met betrekking tot de vraag of de context anders kan vereisen, is onderzocht in hoeverre (de verplichting tot het behalen van het resultaat van) een Richtlijn tot de context kan behoren. In dat verband wordt geconcludeerd dat (de verplichting tot het behalen van het resultaat van) een Richtlijn tot de context van belastingverdragen tussen Lidstaten kan behoren op basis van de uit het OESO-Commentaar bij artikel 3(2) OESO-Modelverdrag volgende betekenis van het begrip 'context'. Zo zou uit het EU-lidmaatschap een veronderstelde intentie kunnen worden afgeleid, ten tijde van het sluiten van een belastingverdrag tussen twee Lidstaten, dat de verdragsluitende Lidstaten de intentie hebben om in overeenstemming te handelen met Unierechtelijke verplichtingen, waaronder Richtlijnen. Uit artikel 4(3) VEU volgt immers dat Lidstaten zich onthouden van alle maatregelen die de verwezenlijking van de doelstellingen van de Unie in gevaar kunnen brengen. Lidstaten zouden aldus verondersteld kunnen worden om niet de intentie te hebben een belastingverdrag te sluiten dat op gespannen voet zou (kunnen) staan met verplichtingen uit Richtlijnen. Het sluiten van een dergelijk verdrag zou namelijk het behalen van het in de Richtlijn neergelegde doel van de Unie in gevaar (kunnen) brengen. Voorts kan tussen Lidstaten een Richtlijn onderdeel uitmaken van de context als onderdeel van het recht van de staat die het belastingverdrag niet toepast, gegeven het feit dat Richtlijnen onderdeel uitmaken van het recht van beide (verdragsluitende) Lidstaten. Indien Richtlijnen, of de verplichting tot het bereiken van het resultaat daarvan, tot deze 'context' moeten worden gerekend bij de uitlegging van een belastingverdrag, dan dient in ogenschouw te worden genomen dat de context uit meer kan bestaan dan enkel (de verplichting tot het behalen van het resultaat van) een Richtlijn. Van geval tot geval dient dan ook te worden beoordeeld hoe zwaar (de verplichting tot het behalen van het resultaat van) een Richtlijn weegt ten opzichte van andere elementen die tot de context in de zin van artikel 3(2) OESO-Modelver-

drag behoren. Waar Richtlijnen op basis van het OESO-Commentaar bij artikel 3(2) als context zouden kunnen worden aangemerkt met betrekking tot belastingverdragen tussen Lidstaten, is dit anders voor belastingverdragen gesloten met derde staten. Op derde staten rust niet de verplichting het resultaat van een Richtlijn te behalen. Derde staten zijn tevens niet verplicht zich te onthouden van maatregelen die de doelstellingen van een Richtlijn in gevaar brengen, en voor derde staten maakt een Richtlijn geen onderdeel uit van het nationale recht. Richtlijnen maken dan ook geen onderdeel uit van de 'context' in de zin van artikel 3(2) OESO-Modelverdrag bij belastingverdragen die gesloten zijn tussen een Lidstaat en een derde staat.

De situatie kan zich voordoen dat artikel 3(2) OESO-Modelverdrag geen toepassing vindt bij de uitlegging van een belastingverdrag. In dat geval dient teruggevallen te worden op de algemene interpretatieregels van het Verdrag van Wenen, meer in het bijzonder de interpretatieregel van artikel 31 Verdrag van Wenen. Op grond van artikel 31 Verdrag van Wenen dient een (belasting)verdrag te goeder trouw te worden uitgelegd overeenkomstig de gewone betekenis van de termen van het verdrag in hun context en in het licht van het voorwerp en doel van het verdrag. Hierbij dient tevens rekening te worden gehouden met 'iedere ter zake dienende regel van het volkenrecht die op de betrekkingen tussen de partijen kan worden toegepast' (artikel 31(3)(c) Verdrag van Wenen). In hoofdstuk 3 is met betrekking tot artikel 31 Verdrag van Wenen geconcludeerd dat Richtlijnen kwalificeren als regels van het volkenrecht in de zin van artikel 31(3)(c) Verdrag van Wenen. Bij de uitlegging van belastingverdragen tussen Lidstaten moeten Richtlijnen aldus worden meegenomen indien kan worden vastgesteld dat zij 'ter zake dienend' zijn. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als een Richtlijn een begrip bevat dat vergelijkbaar is met het uit te leggen begrip uit het belastingverdrag of indien de Richtlijn op dezelfde situatie van toepassing is. Indien een Richtlijn moet worden meegenomen bij de uitlegging op basis van artikel 31 Verdrag van Wenen, dan komt vervolgens de vraag op hoeveel betekenis daaraan moet worden toegekend. Op basis van het doel van artikel 31 Verdrag van Wenen lijkt deze betekenis afhankelijk te zijn van de mate waarin een Richtlijn blijkt geeft van een gezamenlijke intentie van twee Lidstaten met betrekking tot het uit te leggen belastingverdrag. Hoe sterker een Richtlijn blijkt geeft van een dergelijke intentie, hoe meer gewicht daaraan toe kan komen bij een uitlegging op basis van artikel 31 Verdrag van Wenen waarbij overigens in ogenschouw dient te worden genomen dat de uit een Richtlijn volgende gezamenlijke intentie te goeder trouw dient te worden afgewogen tegen de overige elementen die genoemd worden in artikel 31 Verdrag van Wenen. Met andere woorden, de uit een Richtlijn volgende gezamenlijke intentie moet in het kader van een interpretatie op basis van artikel 31 Verdrag van Wenen worden afgewogen tegen de gewone betekenis van de uit te leggen termen, de context en doel en strekking van het belastingverdrag waarbij de uitleg uiteindelijk gebaseerd moet zijn op de tekst van het verdrag.

Na bestudering van de invloed van Richtlijnen op de interpretatie van belastingverdragen onder internationaal publiekrecht wordt in hoofdstuk 4 stilgestaan bij een dergelijke invloed onder het Unierecht. Met betrekking tot deze invloed staat de verplichting tot (richtlijn)conforme interpretatie centraal. Op grond van deze verplichting moeten belastingverdragen worden uitgelegd op een manier die verenigbaar is met het op basis van een Richtlijn vereiste resultaat. Deze verplichting tot conforme interpretatie is evenwel niet onbeperkt en geldt, op basis van vaste jurisprudentie van het HvJ EU, slechts voor zover mogelijk. Beperkingen die uit de jurisprudentie van het HvJ EU kunnen worden afgeleid zijn dat een nationale rechter, bij de uitlegging van een belastingverdrag, (i) niet verplicht is over te gaan tot een uitlegging die *contra legem* is, (ii) moet blijven binnen de door het nationale recht erkende methoden van uitlegging en (iii) in overeenstemming met het internationaal publiekrecht moet handelen met betrekking tot (belasting)verdragen die gesloten zijn met derde staten voordat een Lidstaat is toegetreden tot de EU. Voor het bepalen van de invloed van Richtlijnen op de uitlegging van belastingverdragen onder het Unierecht zijn met name de door het nationale recht erkende methoden van uitlegging van belang. Alle Lidstaten moeten zich bij de uitlegging van belastingverdragen namelijk houden aan dezelfde regels van interpretatie: artikel 3(2) OESO-Modelverdrag en artikel 31 Verdrag van Wenen. Met andere woorden: een nationale rechter is slechts verplicht tot het uitleggen van een belastingverdrag op een manier die in overeenstemming is met een Richtlijn voor zover dat mogelijk is onder artikel 3(2) OESO-Modelverdrag en artikel 31 Verdrag van Wenen als erkende (inter)nationale methoden van uitlegging van belastingverdragen. Op basis van deze conclusie komt de invloed van Richtlijnen op de interpretatie van belastingverdragen op grond van de verplichting tot (richtlijn)conforme uitlegging dus overeen met de invloed van dergelijke Richtlijnen onder het internationaal publiekrecht (hoofdstuk 5).

DEEL III

Deel III van het proefschrift ziet op het tweede deel van de onderzoeksvraag: de invloed van Richtlijnen op de toepassing van belastingverdragen. Meer in het bijzonder ziet deel III op de vraag in hoeverre Richtlijnen belastingverdragen opzij kunnen zetten (en op die manier de toepassing, of toepasselijkheid, daarvan kunnen beïnvloeden). Net als in deel II wordt eerst ingegaan op de invloed van Richtlijnen onder het internationaal publiekrecht (hoofdstuk 6) en daarna op de invloed onder het Unierecht (hoofdstuk 7). Deel III eindigt met een conclusie ten aanzien van de mate waarin de invloed van Richtlijnen op de toepassing van belastingverdragen onder het internationaalrechtelijk perspectief overeenkomt met het perspectief van de EU (hoofdstuk 8).

Uitgangspunt onder het internationaal publiekrecht is dat verplichtingen te goeder trouw moeten worden uitgevoerd (*pacta sunt servanda*) en dat rechten

van, en verplichtingen jegens, staten niet worden aangetast zonder hun toestemming (*pacta tertiis*). Uit dit uitgangspunt volgt dat Richtlijnen in beginsel geen invloed hebben op belastingverdragen gesloten tussen Lidstaten onderling en tussen Lidstaten en derde staten. Belastingverdragen blijven namelijk bindend en moeten te goeder trouw worden uitgevoerd, ongeacht de uit Richtlijnen volgende verplichtingen. De situatie kan zich echter voordoen dat uit een Richtlijn verplichtingen volgen waardoor een Lidstaat niet in staat is om tegelijkertijd te voldoen aan de uit een belastingverdrag en een Richtlijn voortvloeiende verplichtingen. Dit is, bijvoorbeeld, het geval indien een Richtlijn verplicht tot het heffen van belasting over winsten van een buiten beschouwing blijvende vaste inrichting terwijl die winsten tegelijkertijd moeten worden vrijgesteld op basis van een belastingverdrag. Voor dergelijke conflicten tussen verplichtingen voorziet het internationaal publiekrecht in conflictregels die ertoe zouden kunnen leiden dat een Richtlijn een belastingverdrag opzijzet en, op die wijze, de toepassing daarvan zou kunnen beïnvloeden. Deze conflictregels staan centraal in hoofdstuk 7 waarbij overigens wel dient te worden opgemerkt dat zij enkel invloed kunnen hebben op de toepassing van belastingverdragen tussen Lidstaten; de toepassing van belastingverdragen gesloten met derde staten kan niet worden beïnvloed door Richtlijnen op basis van de regels van het internationaal publiekrecht.

Met betrekking tot de conflictregels uit het internationaal publiekrecht die erin kunnen resulteren dat de toepassing van belastingverdragen tussen Lidstaten wordt beïnvloed, wordt achtereenvolgens stilgestaan bij de *lex posterior*-conflictregel en de *lex specialis*-conflictregel. Ten aanzien van de *lex posterior*-conflictregel wordt geconcludeerd dat de in artikel 30 Verdrag van Wenen neergelegde versie geen toepassing kan vinden bij conflicten tussen belastingverdragen en Richtlijnen. Artikel 30 Verdrag van Wenen is namelijk enkel van toepassing op achtereenvolgende 'verdragen' terwijl Richtlijnen niet als verdragen kunnen worden aangemerkt (maar als besluiten van een orgaan van een internationale organisatie; zie hoofdstuk 2). De conclusie dat artikel 30 Verdrag van Wenen niet van toepassing is, neemt evenwel niet weg dat het denkbaar is dat de *lex posterior*-conflictregel van deze bepaling, op grond waarvan een latere regel voorgaat op een eerdere regel die betrekking heeft op hetzelfde onderwerp, naar analogie zou kunnen worden toegepast op een conflict tussen een eerder belastingverdrag en een latere Richtlijn. Vanuit het doel van artikel 30 Verdrag van Wenen, te weten het voorrang geven aan de meest recente gezamenlijke intenties van partijen, zou geconcludeerd kunnen worden dat het aannemen van een Richtlijn in voldoende mate vergelijkbaar is met het sluiten van een later verdrag. Immers, zowel het sluiten van een later belastingverdrag als het aannemen van een Richtlijn vereist de instemming van staten om gebonden te worden, waarbij zowel een belastingverdrag als een Richtlijn bindend is. Gelet op deze overeenkomsten en gelet op het doel van de *lex posterior*-conflictregel van artikel 30 Verdrag van Wenen wordt dan ook geconcludeerd dat het denkbaar is dat de *lex posterior*-conflictregel

naar analogie kan worden toegepast op conflicten tussen eerdere belastingverdragen en latere Richtlijnen. Indien deze conflictregel naar analogie kan worden toegepast, dient evenwel te worden beoordeeld of een belastingverdrag en een Richtlijn in voorkomende gevallen (conflicten) betrekking hebben op hetzelfde onderwerp. Als in een voorkomend geval geconcludeerd wordt dat zij betrekking hebben op hetzelfde onderwerp, dan zou op grond van een analogische toepassing van de *lex posterior*-conflictregel een latere Richtlijn een eerder belastingverdrag tussen Lidstaten opzij kunnen zetten. Naast de *lex posterior*-conflictregel wordt eveneens stilgestaan bij de *lex specialis*-conflictregel. Op basis van deze (ongeschreven) conflictregel gaat een meer specifieke regel van internationaal publiekrecht voor op een meer generieke regel van internationaal publiekrecht. Anders dan bij de *lex posterior*-conflictregel van artikel 30 Verdrag van Wenen hoeft bij de *lex specialis*-conflictregel niet noodzakelijkerwijs sprake te zijn van twee verdragen; ook conflicten tussen twee verschillende bronnen van internationaal publiekrecht kunnen beheerst worden door de *lex specialis*-conflictregel. Aldus wordt geconcludeerd dat het verdedigbaar is dat de *lex specialis*-conflictregel kan worden toegepast op een conflict tussen een belastingverdrag en een Richtlijn (als beslissing van een orgaan van een internationale organisatie). Indien van toepassing, dan zou een Richtlijn een belastingverdrag opzij kunnen zetten als een bepaling uit een Richtlijn als *specialis* kan worden aangemerkt ten opzichte van de met deze bepaling conflicterende bepaling uit een belastingverdrag (als *generalis*).

Gelet op de voorgaande overwegingen dient voor de conclusie ten aanzien van de invloed die Richtlijnen kunnen hebben op de toepassing van belastingverdragen onder het internationaal publiekrecht een onderscheid te worden gemaakt tussen belastingverdragen gesloten met andere Lidstaten en met derde staten. Met betrekking tot de belastingverdragen die gesloten zijn tussen Lidstaten luidt de conclusie dat het denkbaar (analoge toepassing *lex posterior*) dan wel verdedigbaar (*lex specialis*) is dat Richtlijnen de toepassing van belastingverdragen die gesloten zijn tussen Lidstaten kunnen beïnvloeden onder de regels van het internationaal publiekrecht. Ten aanzien van belastingverdragen met derde staten luidt de conclusie dat geen sprake kan zijn van enige invloed van Richtlijnen op de toepassing daarvan.

Naast de invloed die Richtlijnen kunnen hebben op de toepassing van belastingverdragen onder het internationaal publiekrecht is tevens stilgestaan bij de invloed van dergelijke Richtlijnen onder het Unierecht (hoofdstuk 7). Uitgangspunt in dit verband is dat Richtlijnen enkel de toepassing van belastingverdragen zouden kunnen beïnvloeden indien een Lidstaat – als gevolg van een belastingverdrag – niet in staat is het uit de Richtlijn voortvloeiende resultaat te bereiken. In dit verband kan gedacht worden aan de situatie waarin een Lidstaat de uit ATAD2 volgende verplichting tot het in de heffing betrekken van winsten die toerekenbaar zijn aan een in een andere Lidstaat gesitueerde buiten beschouwing blijvende vaste inrichting in de nationale wet heeft neergelegd, maar dat deze nationale – op ATAD2 gebaseerde – wet buiten toepassing

moet blijven als deze strijdig is met de uit een belastingverdrag volgende verplichting tot niet heffen over dezelfde inkomsten. Indien een dergelijke situatie zich voordoet, is een Lidstaat niet in staat het resultaat van ATAD2 te bereiken als gevolg van de superioriteit van belastingverdragen binnen de nationale rechtsorde ten opzichte van het nationale recht (ter implementatie van ATAD2). Een Lidstaat waarin belastingverdragen in de weg kunnen staan aan het bereiken van het resultaat van een Richtlijn betreft Nederland. Op grond van artikel 94 Grondwet dient nationaal recht, waaronder nationaal recht ter implementatie van een Richtlijn, geen toepassing te vinden voor zover dergelijk recht onverenigbaar is met door Nederland gesloten belastingverdragen. Op het moment dat belastingverdragen in de weg staan aan het behalen van het uit een Richtlijn voortvloeiende resultaat, dan volgt uit het Unierecht dat met het resultaat van een Richtlijn onverenigbare bepalingen uit een belastingverdrag op grond van de voorrang van het Unierecht buiten toepassing moeten worden gelaten. Dit is slechts anders indien de voorrang van het Unierecht niet van toepassing is op grond van artikel 351 VWEU of indien de voorrang niet afdwingbaar is. Artikel 351 VWEU bepaalt in dit verband dat belastingverdragen met derde staten, die gesloten zijn voor toetreding van de desbetreffende Lidstaat, niet worden aangetast door het Unierecht. Met betrekking tot dergelijke pre-toetredingsverdragen met derde staten kan de voorrang van het Unierecht aldus geen toepassing vinden. De voorrang van Unierecht vindt wel toepassing bij de overige, buiten artikel 351 VWEU vallende belastingverdragen, te weten belastingverdragen gesloten tussen Lidstaten en post-toetredingsverdragen met derde staten. Bij dergelijke aan de voorrang van Unierecht onderworpen belastingverdragen is het evenwel van belang vast te stellen of de voorrang van het Unierecht afdwingbaar is. Enkel indien de voorrang van een Richtlijn afdwingbaar is, kan het Unierecht verplichten tot het opzijzetten van een belastingverdrag. In deze context wordt geconcludeerd dat de voorrang van een Richtlijn afdwingbaar is op het moment dat de met het belastingverdrag onverenigbare Richtlijn bepaling directe werking heeft en het buiten toepassing laten van het belastingverdrag op grond van deze voorrang niet resulteert in het opleggen van een verplichting of nadeel voor de belastingplichtige (verbod op omgekeerde verticale directe werking). Deze laatste beperking ten aanzien van de (afdwingbaarheid van de) voorrang van Richtlijnen ten opzichte van belastingverdragen lijkt aan relevantie te winnen gelet op de omstandigheid dat de bepalingen van ATAD1 en ATAD2 gericht zijn op het verhogen van de belastbare grondslag van belastingplichtigen, hetgeen nadelig is voor belastingplichtigen.

Gelet op hoofdstukken 6 en 7 ontstaat het beeld dat verschillen bestaan tussen de invloed van Richtlijnen op belastingverdragen, of de mate waarin Richtlijnen belastingverdragen opzij kunnen zetten, op basis van het internationaal publiekrecht en het Unierecht. Met betrekking tot belastingverdragen die gesloten zijn tussen Lidstaten kan gewezen worden op de omstandigheid dat het Unierecht enkel verplicht tot het buiten toepassing laten van belastingver-

dragen indien dit niet resulteert in het opleggen van een verplichting of nadeel voor de belastingplichtige. Onder de conflictregels van het internationaal publiekrecht is de invloed van het buiten toepassing laten van een belastingverdrag op een belastingplichtige niet van belang. Aldus kan de invloed van Richtlijnen onder internationaal publiekrecht op de toepassing van belastingverdragen die gesloten zijn tussen Lidstaten groter zijn dan onder het Unierecht. Waar de invloed van Richtlijnen onder internationaal publiekrecht op belastingverdragen gesloten tussen Lidstaten in potentie groter is dan de invloed onder het Unierecht is het omgekeerde het geval bij belastingverdragen gesloten met derde staten. Op grond van het internationaal publiekrecht kunnen Richtlijnen de toepassing van belastingverdragen met derde staten niet aantasten terwijl onder het Unierecht enkel belastingverdragen gesloten door Lidstaten voor toetreding tot de EU niet door een Richtlijn kunnen worden aangetast. Ten aanzien van belastingverdragen gesloten met derde staten na toetreding doet zich dus een verschil voor op het moment dat de voorrang van het Unierecht afdwingbaar is. Onder het internationaal publiekrecht mag hun toepassing niet worden beïnvloed door Richtlijnen, terwijl de voorrang van het Unierecht – mits afdwingbaar – de toepassing van dergelijke bedragen wel kan beïnvloeden.

DEEL IV

In deel IV van het proefschrift wordt een antwoord geformuleerd op de onderzoeksvraag in hoeverre richtlijnen op het gebied van directe belastingen de interpretatie en toepassing van belastingverdragen onder de regels van internationaal publiekrecht en het Unierecht beïnvloeden (hoofdstuk 9). In dat verband wordt een onderscheid gemaakt tussen de invloed van Richtlijnen op belastingverdragen gesloten tussen Lidstaten en belastingverdragen gesloten met derde staten.

Vanuit het internationaal publiekrecht kan het belang van dit onderscheid als volgt worden toegelicht. Bij de interpretatie van een belastingverdrag dat gesloten is tussen Lidstaten kunnen Richtlijnen invloed hebben bij een uitlegging op basis van zowel artikel 3(2) OESO-Modelverdrag (als 'wetgeving van die staat' en als 'context') als artikel 31 Verdrag van Wenen (als 'ter zake dienende regel van het volkenrecht'). Dit is anders bij belastingverdragen die gesloten zijn met derde staten. Bij dergelijke verdragen is het effect van Richtlijnen namelijk beperkt tot een interpretatie op basis van artikel 3(2) OESO-Modelverdrag en kunnen Richtlijnen enkel de interpretatie beïnvloeden als 'wetgeving van die staat' (en niet als 'context'). Het onderscheid is tevens van belang voor de invloed van Richtlijnen op de toepassing van belastingverdragen onder het internationaal publiekrecht. Richtlijnen kunnen op grond van de (analoge toepassing van de) *lex posterior*-conflictregel en de *lex specialis*-conflictregel enkel de toepassing van belastingverdragen tussen Lidstaten

beïnvloeden; zij bieden geen ruimte voor het beïnvloeden van de toepassing van belastingverdragen met derde staten.

Het onderscheid is tevens van belang voor de invloed van richtlijnen op de toepassing van belastingverdragen vanuit het Unierecht. Op grond van artikel 351 VWEU vallen namelijk enkel belastingverdragen gesloten met derde staten voor toetreding van een Lidstaat tot de EU buiten de voorrang van Richtlijnen. Dit betekent dat Richtlijnen de toepassing van dergelijke pretoetredingsverdragen niet kunnen beïnvloeden terwijl Richtlijnen de toepassing van post-toetredingsverdragen met derde staten en belastingverdragen met Lidstaten wel zouden kunnen beïnvloeden op het moment dat de bepalingen van dergelijke Richtlijnen directe werking hebben en het opzijzetten van een belastingverdrag niet leidt tot het opleggen van een verplichting of nadeel aan een belastingplichtige.

Naast het beantwoorden van de onderzoeksvraag worden in deel IV tevens aanbevelingen geformuleerd met als doel om te voorkomen (i) dat belastingverdragen tussen Lidstaten een obstakel vormen voor het bereiken van het resultaat van Richtlijnen; en (ii) dat situaties ontstaan waarin de invloed van Richtlijnen op belastingverdragen gesloten met derde staten op basis van de voorrang van het Unierecht verder gaat dan op grond van het internationaal publiekrecht is toegestaan. Met betrekking tot sub (i), wordt aanbevolen dat Lidstaten voor reeds bestaande belastingverdragen een multilateraal verdrag sluiten dat bepaalt dat belastingverdragen tussen Lidstaten geen toepassing vinden voor zover die toepassing onverenigbaar is met uit het Unierecht voortvloeiende verplichtingen. Voorts geldt als aanbeveling dat Lidstaten in toekomstige belastingverdragen een bepaling opnemen met eenzelfde strekking. Ten aanzien van sub (ii) luidt de aanbeveling dat Richtlijnen moeten verduidelijken in hoeverre zij de toepassing van belastingverdragen met derde staten beogen te beïnvloeden.