



Universiteit  
Leiden

The Netherlands

**Harmful tax competition in the East African community:  
the case of Rwanda with reference to EU and OECD  
approaches**

Habimana, P.

**Citation**

Habimana, P. (2022, January 13). *Harmful tax competition in the East African community: the case of Rwanda with reference to EU and OECD approaches*. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3249583>

Version: Publisher's Version

License: [Licence agreement concerning inclusion of doctoral thesis in the Institutional Repository of the University of Leiden](#)

Downloaded from: <https://hdl.handle.net/1887/3249583>

**Note:** To cite this publication please use the final published version (if applicable).

## **Schadelijke Belastingconcurrentie in de Oost-Afrikaanse Gemeenschap**

### **Een casestudy naar het beleid in Rwanda in het licht van de EU- en OESO-benaderingen**

In deze dissertatie wordt schadelijke belastingconcurrentie in de Oost-Afrikaanse Gemeenschap (OAG) onderzocht, met een bijzondere focus op de situatie in Rwanda. De EU- en OESO-benaderingen dienen hierbij als het referentiekader. Het doel van deze studie is te bepalen in hoeverre belastingconcurrentie door Rwanda en, in het verlengde daarvan, de andere OAG-landen, binnen de parameters van internationaal geaccepteerde praktijken valt. In deze context worden de fiscale maatregelen met betrekking tot belastingconcurrentie door de Rwandese overheid geïdentificeerd en beoordeeld aan de hand van zowel OAG-regelgeving als EU- en OESO-criteria. Hoewel deze OAG-regelgeving tot op heden nog niet is geïmplementeerd, zal ook uitgebreid worden stilgestaan bij de conceptversie van de gedragscode tegen schadelijke belastingconcurrentie in de OAG.

Er zijn twee hoofdredenen om de EU- en OESO-criteria te hanteren als referentiekader om het beleid in Rwanda te evalueren. Idealiter zou een beoordeling van het belastingstelsel in Rwanda aan de hand van OAG-criteria plaatsvinden. Helaas heeft de OAG zelf nog geen normen vastgelegd waarmee schadelijke belastingpraktijken als zodanig kunnen worden geïdentificeerd. Daarnaast genieten de inspanningen van de EU en OESO in de strijd tegen schadelijke belastingconcurrentie internationale erkenning. De criteria die de EU en OESO hiervoor vastlegden, worden daarom ook buiten hun respectievelijke territoria gehanteerd en doorgaans als best practices of zelfs zachte wetgeving gezien door de internationale gemeenschap.

Dit onderzoek is uitgevoerd aan de hand van vier onderling samenhangende onderzoeksvragen. De eerste onderzoeksvraag betreft de huidige situatie in Rwanda met betrekking tot belastingmaatregelen die de nationale economie bevoordelen. De tweede onderzoeksvraag analyseert de benchmarks aan de hand waarvan schadelijke belastingpraktijken gewoonlijk als zodanig worden geïdentificeerd. De derde onderzoeksvraag betreft de beoordeling van de

huidige belastingmaatregelen ten gunste van de nationale economie door de Rwandese overheid, om te bepalen of deze al dan niet schadelijk zijn. De vierde onderzoeksvraag verkennt verschillende voorstellen die gedaan kunnen worden om te voorkomen dat de Rwandese overheid zich inlaat met schadelijke belastingpraktijken. Het formuleren van een nieuwe of betere wijze om acceptabele en schadelijke belastingpraktijken van elkaar te onderscheiden, behoort expliciet niet tot de doelstelling van dit onderzoek. In plaats daarvan zullen de criteria die hiervoor al zijn ontwikkeld en worden erkend door de internationale gemeenschap worden toegepast op het specifieke geval van Rwanda.

De bevindingen die in deze dissertatie worden gepresenteerd, zijn voornamelijk het resultaat van een theoretische benadering, aangevuld met rechtsvergelijkend onderzoek. Aan de theoretische benadering werd concrete invulling gegeven middels deskresearch, die bestond uit een grondige studie van de relevante literatuur. Dit omvat kritische analyses van binnenlandse, regionale en internationale wetteksten, tekstboeken, academische publicaties, rapporten en andere betrouwbare en beschikbare documenten. Voor het aanvullende rechtsvergelijkend onderzoek zijn de EU-wetgeving en OESO-instrumenten inzake belastingconcurrentie uitgebreid bestudeerd. Hiervoor zijn onder andere de OESO- en COCG-rapporten uit de databases van beide instituten geraadpleegd. Het verrichten van rechtsvergelijkend onderzoek was hierbij overigens niet het doel. In deze studie dienen de rapporten slechts als referentiekader, ter verheldering of als bronnen van inspiratie. Voor het onderzoek zijn documenten geraadpleegd die beschikbaar waren tot aan augustus 2021. De bronnen die centraal staan in dit boek zijn: het OAG-verdrag, de ontwerp gedragscode tegen schadelijke belastingconcurrentie in de OAG, de Europese gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen uit 1997, de COCG-evaluatieverslagen, de OESO-voortgangsrapportages, de Rwandese belastingwet uit 2018 en de Rwandese investeringswet uit 2021.

De dissertatie is onderverdeeld in acht hoofdstukken. Hoofdstuk één dient ter introductie en geeft een overzicht van de volledige dissertatie. Het hoofdstuk begint met een bespreking van de relevantie van de studie. Hier wordt enerzijds gewezen op het gebrek aan juridisch onderzoek naar de situatie omtrent belastingconcurrentie in de gehele OAG en Rwanda in het bijzonder. Daarnaast wordt stilgestaan bij het internationale karakter van belastingconcurrentie. Daarna volgt een bespreking van de context waarin dit onderzoek werd uitgevoerd. Vervolgens worden het onderzoeksprobleem, de onderzoeksvragen en hoofddoelstellingen van de studie uiteengezet. In de rest van het hoofdstuk worden de reikwijdte, methodologie, belangrijkste

resultaten en maatschappelijke en academische relevantie van het onderzoek besproken. Tot slot wordt een kort overzicht gegeven van de structuur van het boek.

Hoofdstuk twee geeft een algemeen overzicht van belastingconcurrentie en bestaat uit vier secties. In de eerste sectie wordt belastingconcurrentie voorzien van een conceptueel en historisch kader. In deze sectie worden de drie onderling samenhangende begrippen behandeld die centraal staan in de studie naar belastingconcurrentie: belastingconcurrentie, schadelijke belastingconcurrentie en schadelijke belastingpraktijken. Daarnaast wordt een historische achtergrond van belastingconcurrentie geschetst, aan de hand van twee perspectieven: één die belastingconcurrentie als natuurlijk fenomeen construeert en één die belastingconcurrentie als het resultaat van interstatelijke vergelding ziet. In dezelfde sectie wordt tevens stilgestaan bij de rol van globalisering als katalysator voor belastingconcurrentie. In sectie twee worden de principes en praktijken van belastingconcurrentie besproken. Allereerst worden het algemene principe van staatssoevereiniteit en het principe van belastingsoevereiniteit dat hieruit volgt behandeld. Daarna wordt de neerwaartse spiraal die resulteert uit de combinatie van beide begrippen besproken, alsmede de globale praktijk van belastingconcurrentie. In sectie drie wordt stilgestaan bij het normatieve perspectief, als te onderscheiden van het economische perspectief, van waaruit belastingconcurrentie ook kan worden benaderd. In sectie vier wordt getracht schadelijke van onschadelijke belastingconcurrentie te onderscheiden.

In hoofdstuk drie bespreek ik de gunstige belastingmaatregelen in Rwanda. Allereerst bespreek ik welke soort maatregelen kwalificeren als gunstige belastingmaatregelen. Aangezien hier door de OAG nog geen criteria voor zijn vastgelegd, wordt gebruikgemaakt van EU- en OESO-normen om twee categorieën van deze maatregelen van elkaar te onderscheiden: preferentiële en differentiële belastingregelingen. Op die basis worden vervolgens verschillende wetgevingsmaatregelen in Rwanda als gunstige belastingmaatregelen aangemerkt, waaronder preferentiële belastingtarieven, belastingvrijstellingen en kortingen op het winstbelastingtarief. Daarnaast worden drie bestuursrechtelijke en administratieve praktijken als gunstige belastingmaatregelen gekwalificeerd: fiscale rulings, voorafgaande verrekenprijfsafspraken en belastingverrekeningen.

In hoofdstuk vier worden de wijzen waarop de OESO en EU schadelijke belastingconcurrentie aanpakken besproken. In sectie één wordt stilgestaan bij het OESO-rapport over schadelijke belastingconcurrentie uit 1998 en de twee vormen van schadelijke belastingconcurrentie die in dit document worden gedefinieerd: belastingparadijzen en schadelijke preferentiële

belastingregelingen. Daarnaast wordt aandacht besteed aan zowel de belangrijkste kritieken als de waardering waarmee het rapport door de internationale gemeenschap is ontvangen. In dezelfde sectie worden tevens de OESO-voortgangsrapportages en de BEPS-rapporten met betrekking tot actiepunt vijf (Action 5) toegelicht. Volgens actiepunt vijf zijn transparantie en informatie-uitwisseling essentieel om schadelijke belastingconcurrentie tegen te gaan. In sectie twee worden de inspanningen van de EU in het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie behandeld. Hier wordt de Europese gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen uit 1997 besproken, waarbij uitgebreid wordt stilgestaan bij de vijf criteria uit dit document aan de hand waarvan schadelijke en onschadelijke belastingconcurrentie van elkaar kunnen worden onderscheiden. In sectie drie worden de OESO- en EU-criteria met elkaar vergeleken. In sectie vier bespreek ik de rol die de EU en OESO spelen in het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie. In sectie vijf wordt tot slot stilgestaan bij de voor- en nadelen van de toepassing van EU- en OESO-standaarden omtrent schadelijke belastingconcurrentie in ontwikkelingslanden.

In hoofdstuk vijf staat de aanpak van schadelijke belastingconcurrentie door de OAG centraal. Het hoofdstuk begint met een discussie van bestaande schadelijke belastingconcurrentie in de OAG-lidstaten. Vervolgens worden de belastingharmonisatie-benadering van de OAG en de ontwerp gedragscode tegen schadelijke belastingconcurrentie in de OAG toegelicht. Hoewel het laatste document nog niet van kracht is, worden haar belangrijkste bepalingen uitgebreid geëvalueerd. Op basis van deze evaluatie worden de EU- en OAG-gedragscodes vervolgens met elkaar vergeleken. Tot slot wordt stilgestaan bij de bijdrage die de OAG levert aan het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie.

In hoofdstuk zes wordt het belastingbeleid in Rwanda opnieuw onderzocht, ditmaal om te bepalen welke maatregelen als schadelijk of juist onschadelijk kunnen worden gekwalificeerd. Allereerst worden de criteria die hiervoor zullen worden gebruikt uiteengezet, vervolgens wordt de (on)schadelijkheid van elke maatregel afzonderlijk beoordeeld. Van de tien wetgevingsmaatregelen die hierbij zijn onderzocht, worden twee als *prima facie* schadelijk en zes als onschadelijk beoordeeld. De andere twee maatregelen zijn in principe niet schadelijk, maar bevatten wel schadelijke onderdelen. Dat geldt eveneens voor één van de drie bestuursrechtelijke en administratieve praktijken die zijn onderzocht. De (on)schadelijkheid van de andere twee praktijken kon niet worden vastgesteld wegens een gebrek aan informatie. In dit hoofdstuk bespreek ik tevens het OESO/G20 GloBE voorstel (Pijler 2) en de potentiële gevolgen van dit voorstel voor Rwanda.

In hoofdstuk zeven worden oplossingen aangedragen voor de problemen die in het voorgaande hoofdstuk zijn vastgesteld: hoe kan het beleid in Rwanda worden hervormd om schadelijke belastingconcurrentie te voorkomen? Naast aanpassingen die door de Rwandese overheid zelf kunnen worden geïmplementeerd, wordt ook stilgestaan bij hoe de OAG haar aanpak van schadelijke belastingconcurrentie kan verbeteren. Aan de Rwandese overheid wordt aanbevolen:

- wetgeving te implementeren waarin op heldere wijze de maximale duur van preferentiële belastingtarieven wordt vastgelegd;
- fiscale rulings in het staatsblad te publiceren;
- technische kennis over transfer pricing te verbeteren;
- de huidige praktijken omtrent belastingverrekening af te schaffen en te vervangen door een onafhankelijke raad van experts;
- zich aan te sluiten bij het OECD/G20 BEPS Inclusive Framework, om transparantie en informatie-uitwisseling te bevorderen.

De OAG wordt aangeraden om:

- de best practices uit Europese gedragscode ter harte te nemen;
- de implementatie van de OAG-gedragscode te versnellen;
- enkele wijzigingen door te voeren in de OAG-gedragscode.

Hoofdstuk zeven wordt afgesloten met de presentatie van een model tegen schadelijke belastingconcurrentie in de OAG, dat op basis van bovenstaande bevindingen is geconstrueerd.

In hoofdstuk acht worden de conclusies van het onderzoek uiteengezet. In de eerste sectie wordt het boek samengevat, in sectie twee worden de belangrijkste bevindingen gepresenteerd en in sectie drie worden aanbevelingen gedaan. In sectie vier worden de beperkingen van de studie besproken en aanbevelingen gedaan voor vervolgonderzoek. In de vijfde en laatste sectie wordt tot slot stilgestaan bij de bijdragen die door deze studie worden geleverd.

Hieronder worden de belangrijkste onderzoekresultaten per onderzoeksvraag uiteengezet. De eerste onderzoeksvraag betreft Rwandese gunstige belastingmaatregelen. In dit onderzoek worden daaronder belastingmaatregelen verstaan waarmee de belastingdruk significant wordt verlaagd ten opzichte van de regelingen die over het algemeen worden toegepast, door het reduceren van belastingtarieven of -grondslagen. Dergelijke maatregelen hebben daarom een aanzienlijke impact op het vestigingsklimaat. De volgende maatregelen in Rwanda werden als

gunstige belastingmaatregelen aangemerkt: de preferentiële belastingtarieven (van 0, 3 en 15%), preferentiële exporttarieven, belastingvrijstellingen, kortingen op het winstbelastingtarief, fiscale rulings en belastingverrekeningen.

De tweede onderzoeksvraag betreft de benchmarks aan de hand waarvan schadelijke belastingmaatregelen als zodanig kunnen worden geïdentificeerd. Aangezien de OAG hier zelf nog geen normen voor heeft vastgelegd, werd voor het bepalen van deze criteria een beroep gedaan op de richtlijnen van de EU en OESO, aangevuld door de conceptversie van de gedragscode tegen schadelijke belastingconcurrentie in de OAG. Uitgaande van deze bronnen zijn de volgende benchmarks voor schadelijkheid vastgesteld: het realiseren van een significant lagere effectieve belastingdruk (i.e. het gateway criterium), ring-fencing, de afwezigheid van substance-eisen, een gebrek aan transparantie en een gebrek aan informatie-uitwisseling.

De derde onderzoeksvraag betreft de beoordeling van de huidige belastingmaatregelen ten gunste van de nationale economie door de Rwandese overheid, om te bepalen of deze al dan niet schadelijk zijn. Om deze vraag te beantwoorden zijn de belastingmaatregelen in Rwanda waarvan bij deelvraag één is vastgesteld dat ze mogelijk schadelijk zijn, geëvalueerd aan de hand van de benchmarks die bij het beantwoorden van deelvraag twee zijn vastgelegd. Hieruit blijkt dat meerdere potentieel schadelijke maatregelen dat in de praktijk niet zijn, namelijk belastingvrijstellingen en ondernemingsaftrek. Het preferentiële belastingtarief van 3% en preferentiële exporttarief worden als *prima facie* schadelijk geëvalueerd. Over de fiscale rulings en preferentiële belastingtarieven van 0% en 15% wordt geoordeeld dat ze in principe niet schadelijk zijn, maar wel één of meer schadelijke elementen bevatten. De belastingverrekeningen worden met enige reserve als schadelijk beoordeeld, gezien het gebrek aan beschikbare informatie over deze regelingen. Het evalueren van de voorafgaande verrekeningsafspraken werd eveneens bemoeilijkt door een gebrek aan informatie.

Om de vierde onderzoeksvraag te beantwoorden, zijn verschillende voorstellen gedaan om schadelijke belastingconcurrentie in Rwanda te voorkomen. Het eerste voorstel betreft een aantal aanpassingen die unilateraal door Rwanda kunnen worden ingevoerd. In het tweede voorstel worden verschillende verbeteringen op regionaal niveau aanbevolen, i.e. beleidswijzigingen die door de OAG kunnen worden geïmplementeerd. Een derde voorstel is om belastingconcurrentie in de OAG te demystificeren, om de misvatting dat belastingconcurrentie *per se* schadelijk is tegen te gaan. In het vierde voorstel wordt een OAG-model tegen schadelijke belastingconcurrentie gepresenteerd.

Deze studie heeft verschillende bijdragen geleverd aan de bestaande kennis over belastingconcurrentie (in Rwanda en de OAG): (a) Op basis van wetenschappelijke analyse is het idee dat Rwanda zich schuldig maakt aan *schadelijke* belastingconcurrentie in twijfel getrokken. In plaats daarvan wordt betoogd dat Rwanda, net als elke andere staat, soeverein is en zich rechtmatig bezighoudt met belastingconcurrentie. (b) Dit boek onderschrijft dat Rwanda's belastingpraktijken over het algemeen binnen de internationaal geaccepteerde parameters voor legitieme belastingconcurrentie vallen, hoewel sommige aspecten van het belastingregime aanpassing behoeven. (c) Deze studie neemt het standpunt in dat er tot dusver nog geen bindende OAG-benchmarks voor schadelijke belastingconcurrentie zijn vastgelegd. Zonder juridisch of politiek bindende afspraken over wat toegestaan is, kan het bestaan van schadelijke belastingconcurrentie vanuit een juridisch perspectief niet worden bevestigd. (d) Het verschil tussen acceptabele en onacceptabele belastingconcurrentie wordt door dit onderzoek geïllustreerd. (e) Het inzicht dat niet een laag belastingtarief maar juist ring-fencing problematisch is met betrekking tot belastingconcurrentie is door deze studie bevestigd. (f) Aangezien dit onderzoek de eerste is die schadelijke belastingconcurrentie in Rwanda adresseert, legt het een fundament voor verder onderzoek over dit onderwerp. (g) Dit onderzoek toont aan dat EU en OESO-standaarden ook op vruchtbare wijze door landen die geen lid zijn van deze organisaties kunnen worden toegepast. Vooral in ontwikkelingslanden, waar de juridische gronden voor het tegengaan van schadelijke belastingconcurrentie grotendeels ontbreken, kunnen de standaarden een belangrijke rol spelen in de strijd tegen schadelijke belastingconcurrentie. Aan de andere kant laat deze studie ook zien dat de OESO- en EU-normen ontoereikend zijn om alle schadelijke belastingpraktijken te voorkomen, zowel in ontwikkelde en ontwikkelingslanden.



