



Universiteit  
Leiden  
The Netherlands

## Combatting tax avoidance, the OECD way? The impact of the BEPS Project on developing and emerging countries' approach to international tax avoidance

Heitmüller, F.

### Citation

Heitmüller, F. (2024, March 12). *Combatting tax avoidance, the OECD way?: The impact of the BEPS Project on developing and emerging countries' approach to international tax avoidance*. Meijers-reeks.

Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/3721806>

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/1887/3721806>

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

## 12.2 NEDERLANDS

Belastingontwijking bestrijden, op de OESO-manier?

De invloed van het BEPS Project op de aanpak van internationale belastingontwijking door ontwikkelingslanden en opkomende landen

### *Inleiding*

Het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) project, gelanceerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) en de Groep van 20 (G20) in 2013, markeerde een moment van intensivering in wereldwijde samenwerking op het gebied van belastingheffing voor multinationale ondernemingen. Eerder hadden internationale instituties de uitkomsten van hun onderhandelingen slechts gepresenteerd als aanbevelingen of modellen voor nationale wetgeving of bilaterale verdragen. Het BEPS-project wijkt hiervan af door het introduceren van een aantal minimumnormen die onderhevig zijn aan peer review en aanbevelingen op een breder scala van onderwerpen. Hoewel in het begin alleen de OESO- en G20-leden deelnamen aan de ontwikkeling van het BEPS-project, is de geografische reikwijdte aanzienlijk vergroot na de oprichting van het BEPS Inclusive Framework in 2016. Of deze ontwikkelingen als positief moeten worden geïnterpreteerd, is onderwerp geworden van veel debat onder academici, beleidsmakers en andere belangengroepen. Sommigen zien het als samenwerking om belastingontwijking te beëindigen, anderen als manier van machtige actoren om hun voorkeuren aan minder machtige op te leggen, en een derde groep ziet het als helemaal niet impactvol. De geldigheid van elke interpretatie hangt op zijn beurt af van hoe landen in de praktijk handelen: of beleidsnormen inderdaad moeten worden gezien als instrumenten waarmee machtige landen hun voorkeuren opleggen aan

minder machtige, hangt af van hoe ze beleidsmakers en andere belanghebbenden in de praktijk beïnvloeden. Op dezelfde manier is het moeilijk om te beweren dat er samenwerking plaatsvindt wanneer toezeggingen om bepaalde beleidsmaatregelen aan te nemen in de praktijk niet plaats vindt. Het observeren van activiteiten op internationaal niveau is daarom slechts het beginpunt van de analyse. Stap twee is het uitzoeken van wat de landen er daadwerkelijk mee doen. Dit proefschrift richt zich op de tweede stap door de vraag te stellen:

In hoeverre heeft het BEPS-project invloed gehad op de aanpak van ontwikkelingslanden ten aanzien van internationale belastingontwijking?

Om deze vraag te beantwoorden, ontwikkel ik twee typologieën die verschillende beleidsmaatregelen voor internationale belastingontwijking kunnen categoriseren. Deze kunnen vervolgens dienen om de coherentie tussen internationale normen en lokale uitvoering te beoordelen. Bovendien onderzoek ik in empirische casestudies hoe vier verschillende landen met betrekking tot twee internationale belastingproblemen internationale normen overnemen (of juist niet). De casestudies werden uitgevoerd in vier ontwikkelingslanden: Colombia, India, Nigeria en Senegal. Deze landen werden geselecteerd omdat beargumenteerd kan worden dat zij, onder de bredere groep van ontwikkelingslanden en opkomende economieën, een breed scala aan potentieel relevante kenmerken bieden vanwege hun verschillen in juridische en politieke systemen, grootte, ontwikkelingsniveau en economische structuur. In het bijzonder vertegenwoordigen zij verschillende combinaties van belangrijke variabelen die van invloed zijn gebleken op de mate van overname van internationale normen: marktmacht, eerdere deelname aan de OESO-processen en capaciteit. In de vier landen heb ik interviews afgenomen met belanghebbenden op het gebied van internationaal belastingbeleid, enerzijds in een poging om beter te conceptualiseren hoe het BEPS-project beleidsbeslissingen beïnvloedt, en anderzijds hoe de belastingdienst, bedrijven en belastingadviseurs het internationale belastingrecht omgaan. De twee beleidsterreinen waarop ik me richt, zijn treaty shopping en verrekenprijzen. Beide beleidsterreinen worden als het meest relevant voor kapitaal importerende landen beschouwd.

*Twee typologieën om het BEPS-project (en internationale belastingbeleid in het algemeen) te analyseren*

De eerste stap die ik onderneem in de analyse, is het introduceren van twee soorten typologieën die nuttige heuristische vormen voor het analyseren van internationaal belastingbeleid in het algemeen en het BEPS-project in het bijzonder. Dit is het onderwerp van hoofdstuk 3. De eerste typologie laat zien dat internationale belastingnormen kunnen worden gecategoriseerd op basis van de rol van een land in internationale belastingplanning dat zij behandelen. Ik onderscheid drie rollen: een defensieve, een faciliterende en een ondersteunende rol: beleidsnormen ontwikkeld door internationale organisaties kunnen zich voornamelijk richten op de landen die aan de (mogelijk) inkomsten verliezende zijde van het probleem liggen (defensieve

dimensie), zij kunnen zich richten op die landen waarvan de wetgeving wordt gebruikt om belastingen in andere landen te ontwijken (faciliterende dimensie), of zij kunnen voornamelijk gericht zijn op hoofdkantoorlanden (ondersteunende dimensie). Ten tweede, als men nader beschouwt hoe landen aan de defensieve zijde met het probleem kunnen omgaan, kan een veelheid aan opties worden geïdentificeerd: een land kan een zeer gerichte reactie geven, waarbij het gedrag van een belastingplichtige zo nauwkeurig mogelijk geanalyseerd wordt om goed gedrag te onderscheiden van slecht gedrag, of het kan reacties aannemen die meer naar de "wortel" van het probleem gaan door voordelen te elimineren die belastingbetalers mogelijk kunstmatig proberen te verkrijgen (botte reactie) of door belastingen helemaal te elimineren. Voor de volledigheid bespreek ik ook de mogelijkheid en argumenten om helemaal geen reactie te geven, en ideeën die proberen belastingontwijking door internationale harmonisatie aan te pakken. Elke reactie brengt compromissen met zich mee met betrekking tot beheerbaarheid, belastinginkomsten, effecten op niet-ontwijkende belastingplichtige of de mate van internationale samenwerking die vereist is. In hoofdstuk 4 vraag ik wat het BEPS-project wil bereiken en met welke middelen. Ik constateer dat, in termen van de heuristiek ontwikkeld in hoofdstuk 3, het BEPS-project voornamelijk gerichte reacties aanmoedigt en landen ontmoedigt om het probleem op een te brede manier aan te pakken. Het moet worden opgemerkt dat sommige kenmerken van het BEPS-project meer in de richting gaan van wat ik "botte" oplossingen noem, voornamelijk om compromissen te sluiten met voorkeuren van sommige opkomende economieën en NGO's. Maar de filosofie van de gerichte aanpak is nog steeds dominant. Ten slotte is het belangrijk op te merken dat het BEPS-project nergens vereist dat landen zich daadwerkelijk te verdedigen tegen belastingontwijking. Samenvattend is het dus een open vraag of het BEPS-project een drijvende kracht, een beperking of helemaal niet impactvol is in de strijd van landen tegen belastingontwijking. Dit is afhankelijk van welke oplossingen landen voorafgaand aan de implementatie hadden of welke zij in afwezigheid daarvan zouden hebben aangenomen. Het kennen van het laatste is natuurlijk niet met zekerheid mogelijk. Toch kunnen casestudies over de ontwikkeling van het beleid van landen op specifieke beleidsterreinen onze capaciteit verbeteren om te beoordelen waar het BEPS-project invloed heeft gehad en waar niet.

#### *Politieke economie van de implementatie van internationale normen*

In hoofdstuk 5 bespreek ik verschillende kenmerken van landen die kunnen verklaren waarom zij op een bepaald moment een bepaalde benadering kiezen om internationale belastingontwijking aan te pakken. Ik benadruk eerst het belang van een zorgvuldige analyse van de status-quo van het wettelijke en administratieve systeem, waarbij ik betoog dat de manier waarop een land eerder internationale belastingontwijking heeft aangepakt waarschijnlijk een belangrijke invloed zal hebben op toekomstige benaderingen. Vervolgens bespreek ik de beperkte relevantie van structurele kenmerken

van ontwikkelingslanden, zoals hun positie in de markt voor investeringen door multinationals en een gebrek aan administratieve capaciteit, om beleidskeuzes te verklaren. Daaropvolgend ga ik in op de voorkeuren en invloed van verschillende overheidsinstanties, bedrijven en NGO's in het beleidsproces. Hier gebruik ik de typologie uit hoofdstuk 3 om beleidsvoorkeuren te onderscheiden. Ik constateer dat bedrijven de invoering van anti-belastingontwijkingsregels voorgesteld door de OESO zullen steunen omdat het status quo op het gebied van anti-belastingontwijkingsbeleid vaak als nadeliger voor hen werd beoordeeld. De werkelijke invloed van bedrijven, evenals van NGO's, in het proces mag echter niet worden overschat. In plaats daarvan wordt de strijd over de te volgen benadering vaak binnen de regering zelf uitgevochten, voornamelijk tussen voorstanders van gemakkelijke belastinginning en degenen die zich meer zorgen maken over de impact van belastingregels op investeringen. Het lijkt erop dat de eerste groep vaker de overhand heeft, en dat het BEPS-project hun positie heeft versterkt, zelfs als het uiteindelijke beleid niet noodzakelijkerwijs overeenstemt met het beleid dat door het BEPS-project wordt voorgesteld.

*Impact van het BEPS-project op het beleid en de praktijk van verrekenprijzen en het tegengaan van treaty shopping*

In hoofdstuk 6 en 7 vergelijk ik hoe het beleid over internationale belastingontwijking zich heeft ontwikkeld in Colombia, India, Nigeria en Senegal als reactie op het BEPS-project (of niet), met betrekking tot twee belangrijke beleidsproblemen: verrekenprijzen en treaty shopping. Over het algemeen tonen de casestudies aan dat het BEPS-project zijn stempel heeft gedrukt op hoe landen deze onderwerpen benaderen, hoewel het belangrijker is om te benadrukken waar dit niet is gelukt en waar landen hebben gekozen om af te wijken. Wat verrekenprijzen betreft hebben de onderzochte landen stappen genomen om hun voorschriften meer in lijn te brengen met de aanpak van het BEPS-project, hoewel er belangrijke vertragingen zijn ontstaan met betrekking tot specifieke punten. De aanpak van verrekenprijzen die vóór het BEPS-project door de OESO werd ondersteund, is kenmerkend voor de fijnmazige aanpak van internationale belastingontwijking. Deze aanpak is nooit de enige aanpak geweest: binnen het paradigma van het 'arm's-length'-beginsel zelf zijn alternatieven ontwikkeld en veel overgenomen door de onderzochte landen, zoals bepaalde aspecten van de Indiase voorschriften, en het lijkt redelijk om deze conclusie uit te breiden naar de meeste ontwikkelingslanden. Dus, de aanpak van de OESO is nooit de enige aanpak geweest. Bovendien beïnvloeden andere belastingregels zoals bronbelastingen (en zelfs BTW) en douanebepalingen de mate waarin verrekenprijzen daadwerkelijk een kwestie vormen voor de uitholling van belastinggrondslagen. Zoals de casestudies aangeven, zijn deze maatregelen er niet volledig in geslaagd het probleem aan te pakken, maar ze mogen niet over het hoofd worden gezien bij de beoordeling van de algemene trajecten van landen. Hoewel Nigeria en India meer uiteenlopen wat het beleid betreft dan Senegal en Colombia, is de praktijk waarschijnlijk het

meest in lijn met OESO-normen in India, wat voornamelijk kan worden verklaard door de kracht van het Indiase rechtssysteem, dat een hogere discipline oplegt aan de belastingdienst. De verschillen die kunnen worden waargenomen tussen landen kunnen worden toegeschreven aan de ontwikkeling van het beleid en de handhaving van verrekenprijzen vóór het BEPS-project, aan verschillen in capaciteit en aan de toegankelijkheid van het geschillenbeslechtingsysteem en de marktmacht. Het is waarschijnlijk geen toeval dat de grotere marktmacht van Nigeria en India overeenkomt met de grotere verschillen in aangenomen beleid. Capaciteit beïnvloedt zowel de mogelijkheid van landen om de voorschriften voor verrekenprijzen in de geest van de OESO in de praktijk toe te passen, hun neiging om af te wijken van de OESO-regels (hoewel niet op een deterministische manier zoals blijkt uit het geval van ontwikkelingen Senegal) en de adoptie van country-by-country reporting voorschriften, waarbij een gebrek aan capaciteit betekent dat de noodzakelijke vertrouwelijkheidsmaatregelen om informatie uit het buitenland te ontvangen met vertraging worden ingevoerd. Voor de implementatie van de aanpak van de OESO voor transfer pricing in de praktijk lijkt de kwaliteit van de juridische systemen het belangrijkste te zijn. Belastinginspecteurs hebben meer ruimte om verrekenprijzen op een botte manier toe te passen en vervolgens met belastingbetalers te onderhandelen wanneer deze belangrijke obstakels ondervinden om de rechtbanken in te schakelen, zoals in Senegal en Nigeria. Paradoxaal genoeg beïnvloedt het vooraf bestaande gemakkelijk toegankelijke juridische systeem ook de impact van BEPS Actie 14, die is ontworpen om de internationale geschillenbeslechting te verbeteren.

Wat betreft treaty shopping hebben landen ook verschillende benaderingen aangenomen. Het BEPS-project heeft bijgedragen aan het feit dat in landen zoals India en Senegal waarin treaty shopping belangrijke inkomstenverliezen veroorzaakte, na jaren van gefragmenteerde handhaving of openlijke tolerantie uiteindelijk maatregelen worden genomen om treaty shopping te stoppen. Niettemin vertrouwen ze niet alleen op de voorkeursoplossing van het BEPS-project, maar nemen ze beslist strengere maatregelen. De aanbevelingen van het BEPS-project om treaty shopping aan te pakken, sluiten grotendeels aan bij de fijnmazige aanpak, hoewel ze andere maatregelen door staten niet expliciet uitsluiten. Hoewel het proces om anti-misbruikclausules te implementeren hinder lijkt te ondervinden in de ratificatieprocedures van het Multilateraal Instrument (MLI) ontwikkeld door de OESO (hoewel niet noodzakelijkerwijs vanwege een inhoudelijk bezwaar), hebben landen soms hun toevlucht genomen tot andere maatregelen zoals heronderhandeling of beëindiging van verdragen. De variatie lijkt in de eerste plaats te wijten aan de urgentie van het probleem: zoals in het geval van verrekenprijzen varieert de mate waarin treaty shopping daadwerkelijk een beleidsprobleem is onder landen, afhankelijk van factoren zoals of verdragen zijn gesloten met potentiële doorsluislanden en de mate van voordelen die deze verdragen bieden in vergelijking met nationale wetgeving en andere gesloten verdragen. Waar het probleem

aanzienlijker is wat betreft inkomstenverlies, worden aanvullende maatregelen genomen om anti-ontwijkingsclausules te implementeren, zoals heronderhandeling of beëindiging. Het feit dat de minimumnorm van BEPS Actie 6 slechts langzaam doordringt in de verdragsnetwerken van landen, komt overeen met anekdotisch bewijs van heronderhandelingen en beëindigingen in andere landen. Hoewel de casestudies ook laten zien dat alternatieve maatregelen niet worden aangenomen als alternatief voor BEPS Actie 6, maar eerder als aanvulling. Een andere belangrijke observatie is dat gegevens buiten de vier onderzochte landen ook laten zien dat het fenomeen van treaty shopping ongelijk is verdeeld over landen, waarbij sommige landen helemaal niet worden getroffen. De casestudies suggereren ook dat welke benadering moet worden gekozen meestal een controversiële kwestie is onder verschillende belanghebbenden binnen het land dat wordt getroffen door treaty shopping, en zelfs waar het inkomstenverlies aanzienlijk is, kan het lang duren voordat er actie wordt ondernomen. Overwegingen over investeringsaanrekening (bijvoorbeeld het idee dat zelfs investeerders die aan treaty shopping doen, welkom aanvullende middelen binnenbrengen) en diplomatische overwegingen zijn tegenkrachten. Andere instanties (zoals ministeries van buitenlandse zaken, instanties voor investeringsbevordering, of zelfs het politieke niveau van het ministerie van financiën) treden op als veto-spelers tegen een bottere aanpak, terwijl de belastingdienst aandringt op een strengere reactie. Marktmacht kan een rol spelen, zoals blijkt uit de verandering in het beleid van India in de loop der tijd. Fundamenteel gezien, hoewel het BEPS-project de nadruk legt op een fijnmazige aanpak, heeft het ook de overname van bottere reacties vergemakkelijkt door de verspreiding van de boodschap dat internationale belastingontwijking ongewenst is.

#### *Bijdragen aan het normatieve debat*

Wat te maken van de bevindingen? In het laatste deel (hoofdstuk 8) evalueer ik het normatieve debat over het BEPS-project en ontwikkelingslanden en leg ik uit waar de analyse van de voorgaande hoofdstukken kan bijdragen aan het debat (en waar niet). Ik stel voor dat bij het overwegen van wat landen in de praktijk doen, sommige van de kritieken kunnen worden verzacht, omdat landen niet lijken te doen wat het BEPS-project suggereert zonder kritische evaluatie. Het is echter belangrijk om in gedachten te houden dat de onderzochte landen mogelijk niet representatief zijn. Ik trek de meest directe beleidsaanbeveling uit hoofdstuk 3 en 4, en deze is gericht op de Europese Unie. De lijst van niet-coöperatieve jurisdicties in belastingaangelegenheden van de EU, onderhouden door de Code of Conduct Group van de Raad van de EU, en de defensieve maatregelen die lidstaten toepassen tegen jurisdicties op de lijst, zijn de belangrijkste instrumenten van de EU om haar idealen van goed fiscaal bestuur in het buitenland te bevorderen. De belangrijkste criteria die bepalen of een land als niet-coöperatief wordt beschouwd zijn drie soorten beleidsnormen: uitwisseling van belastinginformatie, eerlijke belastingheffing (vergelijkbaar met de definitie van

“schadelijke belastingconcurrentie” van de OESO) en de minimumnormen van het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project. Overeenkomstig de typologie ontwikkeld in hoofdstuk 3, betoog ik dat de EU-lijst alleen criteria moet bevatten die betrekking hebben op de “faciliterende dimensie”, dat wil zeggen het ontmoedigen van andere landen om beleid aan te nemen dat internationale belastingontwijking vergemakkelijkt. Alleen BEPS Actie 5 past ondubbelzinnig in deze dimensie. De naleving van andere delen van de minimumnormen, zoals BEPS Actie 14, en bepaalde delen van Actie 6 en Actie 13, zouden geen deel moeten uitmaken van de beoordeling.