



Universiteit
Leiden
The Netherlands

Anatomy of the EU tax list: a case-study on EU external tax policy
Casano, F.

Citation

Casano, F. (2026, May 8). *Anatomy of the EU tax list: a case-study on EU external tax policy*. Meijers-reeks. Retrieved from <https://hdl.handle.net/1887/4303321>

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/1887/4303321>

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

Samenvatting (Dutch summary)

DE ANATOMIE VAN DE EU-BELASTINGLIJST

Een casestudie naar het externe belastingbeleid van de Europese Unie

De EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden (hierna: de EU-belastinglijst) is een extern beleidsinstrument van de EU dat, tot stand is gebracht in 2016 om de belastingstelsels van niet-EU-landen te beoordelen. Landen die toezeggen door EU gevraagde hervormingen in hun belastingstelsel door te voeren, worden op de grijze lijst geplaatst, terwijl landen die weigeren of er niet in slagen om binnen een jaar hun belastingstelsel te wijzigen, op de zwarte lijst worden geplaatst. Beide lijsten zijn geformaliseerd door middel van Raadsconclusies en zijn openbaar beschikbaar in het Publicatieblad van de EU. De EU-belastinglijst heeft vragen opgeroepen over legitimiteit, eerlijkheid, geloofwaardigheid en effectiviteit bij wetenschappers, beleidsmakers en NGO's.

Dit proefschrift is de eerste uitgebreide studie over de EU-belastinglijst die de *efficacy* ervan onderzoekt. Het proefschrift identificeert en categoriseert de primaire doelstellingen van de lijst en beoordeelt in hoeverre de regeling van de lijst (zoals de procedures, de opnamecriteria, de tegenmaatregelen, interacties met niet-EU-landen) bijdraagt aan het bereiken van die doelstellingen. Het onderzoek is uitgevoerd met behulp van een empirische kwalitatieve methodologie, 19 landen-casestudies en een breed constructivistisch kader. Empirische gegevens zijn verzameld en geanalyseerd uit honderden EU-(werk)documenten en interviews met 28 deelnemers (zie Bijlage II voor de deelnemerslijst).

Het proefschrift identificeert vijf kerndoelstellingen van de lijst, waaronder het bestrijden van belastingontwijking, het beschermen van de concurrentiekracht van de interne markt en het bevorderen van internationale samenwerking. Er ontstaan vooral spanningen tussen samenwerking en concurrentiekracht, hetgeen duidt op tegengestelde benaderingen – dialoog versus dwang – die de hybride aard van de EU-belastinglijst duidelijk maakt. Deze hybride aard legt het multidimensionale politieke karakter bloot, dat valt terug te voeren op de compromissen tussen diverse EU-bestuursactoren en uiteenlopende interpretaties van belanghebbenden over het doel ervan – sommigen zien het als een zwarte lijst, anderen als een samenwerkingsinstrument.

Een op *efficacy* gebaseerde analyse (hoofdstukken 4–8) onthult verdere significante tegenstrijdigheden binnen de lijst: veel van haar componenten bevorderen en ondermijnen tegelijkertijd de doelstellingen, waardoor de interne samenhang wordt aangetast. De geografische reikwijdte en de opnameprocedure combineren dwingende elementen met een coöperatieve dialoog. De opnamecriteria ondersteunen het bestrijden van belastingontwijking – hoewel zij daarin niet slagen – en de doelstellingen inzake concurrentiekracht, maar conflicteren met ontwikkelings- en samenwerkingsdoelen. Vooraf vastgestelde criteria passen mogelijk niet bij diverse nationale contexten, hetgeen de eerlijkheid en de resultaten van de lijst ondermijnt. Afschrikingsmechanismen, zoals reputatiedruk en defensieve maatregelen, benadrukken bovendien de dwang. Naleving wordt meer gedreven door de vrees voor reputatieschade en economische gevolgen van een opname op de zwarte lijst, dan door oprechte instemming met EU-normen inzake goed belastingbestuur. Door korte nalevingstermijnen op te leggen en nationale sociaaleconomische contexten te negeren, bevordert de lijst snelle, ‘afvink’-hervormingen in plaats van substantiële maatregelen, waardoor inspanningen om een duurzame cultuur tegen belastingontwijking op te bouwen worden ondermijnd en de langetermijnevaluatie van beleid verzwakt. Tegenover het samenwerkingsdoel treft dwang vooral ontwikkelingslanden zonder geopolitieke invloed, die grotere kwetsbaarheid en beperkte capaciteit hebben om hervormingen door te voeren. Politieke dynamieken die landen met grotere invloed bevoordelen, roepen twijfels op over de geschiktheid van dit instrument ter regulering van internationale belastingheffing.

De primaire bijdrage van de EU-belastinglijst ligt in het nieuw leven inblazen van de pijlers van het actuele debat over internationale belastingheffing en belastingontwijking – zoals de noodzaak om grensoverschrijdende belastingontwijking te blijven bestrijden en de behoefte om kritisch de beperkingen van bestaande belastingnormen waarop nationale stelsels zijn gebaseerd, te beoordelen.

De EU-belastinglijst beïnvloedt weliswaar het belastingbeleid van landen, maar wordt algemeen beschouwd als EU-centristisch, waarbij de prioriteiten van opkomende economieën worden veronachtzaamd en hun kwetsbaarheid wordt versterkt. Deze perceptie voedt kritiek dat de EU haar politieke macht benut voor concurrentievoordeel, waardoor multilateralisme en eerlijkheid worden ondermijnd. Hoewel de lage legitimiteit de naleving onder EU-afhankelijke of reputatiegevoelige staten nog niet heeft uitgehold, stimuleert zij strategieën van gedeeltelijke naleving die gericht zijn op het vermijden van sancties in plaats van het omarmen van substantiële hervormingen.

Hieronder passeren de belangrijkste bevindingen per hoofdstuk alsmede de eindaanbevelingen.

– *Bestuur*

Het proefschrift identificeert twee kernactorengroepen die de lijst vormgeven: 'makers' (hoofdstuk 2) en 'beïnvloeders' (hoofdstuk 3). Makers – voornamelijk de Raad, in het bijzonder de COCG, en de EU-lidstaten – domineren het besluitvormingsproces en stemmen de lijst af op nationale agenda's. Beïnvloeders, waaronder het Europees Parlement, NGO's en media, oefenen informele druk uit via het publieke debat, belangenbehartiging en politieke invloed, hoewel zij formele bevoegdheid missen. De Europese Commissie neemt een hybride rol in: formeel betrokken bij het opstellen en beheren van procedures, terwijl zij bemiddelt tussen makers en beïnvloeders. Ondanks haar insiderpositie kan de Commissie geen uitkomsten dicteren, maar kanaliseert zij externe eisen in de discussies.

Hoewel lidstaten en de Raad domineren, hebben beïnvloeders bijgedragen aan het vormgeven van de aard en doelstellingen van de lijst. Bij analyse van hun agenda's ten opzichte van de doelstellingen van de lijst blijkt dat de Europese Commissie alle geïdentificeerde doelstellingen lijkt te omarmen, terwijl lidstaten, de Raad, NGO's en het Europees Parlement specifieke doelen prioriteren (hoofdstuk 4).

Een analyse van de lijst benadrukt belangrijke bevindingen: machtsdynamieken en institutionele interacties waren cruciaal voor de ontwikkeling van de lijst, hoewel het succes van beïnvloeders afhankelijk is van politieke allianties en contextuele factoren. NGO's ondervinden belemmeringen door de ondoorzichtigheid van de Raad, maar benutten nationale debatten en bemiddeling door de Commissie. Door media aangewakkerde schandalen kunnen gevestigde dynamieken verstoren.

Hoofdstuk 3 concludeert bovendien dat traditionele intergouvernementele benaderingen onvoldoende zijn om de ontwikkeling van de EU-belastinglijst te verklaren; sociologisch institutionalisme en constructivisme bieden daarentegen een betere verklaring voor de complexe interacties. Constructivistische analyse benadrukken hoe ideeën, invloeden en machtsdynamieken tussen makers en beïnvloeders hebben geleid tot een beleidsinstrument, zij het een instrument dat wordt gekenmerkt door tegenstrijdigheden.

– *Lijstingsproces, criteria en naleving door landen*

Hoofdstuk 5 onderzoekt de toenemende geografische reikwijdte van de lijst, de uitsluiting van EU-lidstaten en de opname van ontwikkelingslanden. Het hoofdstuk analyseert de opnameprocedure en benadrukt de beperkte tolerantie voor gemiste deadlines, zwakke monitoring en contrasterende percepties van de EU-dialoog met niet-EU-rechtsgebieden – constructief voor de EU, maar ondoorzichtig en frustrerend voor niet-EU-landen. Samen met hoofdstuk 2 bevestigt hoofdstuk 5 politieke invloeden in beslissingen over opname, gewor-

teld in diplomatiek engagement en de intergouvernementele structuur van de Raad.

Hoofdstuk 6 onderzoekt de EU-opnamecriteria, terwijl hoofdstuk 8 de ervaringen analyseert van 15 niet-EU-landen bij het implementeren van door de EU gevraagde hervormingen om aan de criteria te voldoen. Samen bieden hoofdstukken 6 en 8 cruciale inzichten in de specifieke hervormingen die landen moeten doorvoeren om aan de verzoeken van de EU te voldoen.

De studie identificeert de opnamecriteria als een positieve eerste poging om brievenbusmaatschappijen aan te pakken, waarbij de vereisten inzake economische substantie op OESO-niveau nieuw leven worden ingeblazen en een mondiale discussie over maatregelen tegen belastingmisbruik in belastingregimes wordt gestimuleerd. Niettemin lijdt de geloofwaardigheid van de lijst onder de perceptie van dubbele standaarden tussen EU- en niet-EU-landen. Bovendien vertonen de criteria technische beperkingen die belastingontwijkingmogelijkheden openlaten. Zij dekken praktijken zoals 'tax treaty shopping' en mismatches in verrekenprijzen niet, hoewel deze aanzienlijk bijdragen aan wereldwijde belastingontwijking. Terwijl het gebruik van collectieve beleggingsinstellingen in belastingvrije landen worden aangepakt, blijven deze ongereguleerd in landen die schadelijke belastingregimes hanteren. Het toezicht op de naleving (met name van het offshore criterium) vertoont tekortkomingen die de kwetsbaarheden in EU-normen aanwakkeren, waar adequaat toezicht essentieel is om misbruik te voorkomen.

Hoofdstuk 6 benadrukt de wederzijdse invloed tussen de EU en de OESO, wat duidelijk blijkt uit de afhankelijkheid van de EU-belastinglijst van OESOnormen en de bijdrage van de EU aan hun ontwikkeling. De EU-belastinglijst heeft ook invloed gehad op de besluitvormingsdynamiek binnen de OESO, aangezien haar dwingende karakter de houding van landen ten opzichte van OESO-aanbevelingen heeft veranderd, waardoor zij gevoeliger zijn geworden voor negatieve beoordelingen en hun nalevingsinspanningen hebben geïntensiveerd om plaatsing op de EU-zwarte lijst te vermijden. De lijst heeft het aantal leden van het OESO-Inclusive Framework vergroot; echter, de terughoudende deelname van ontwikkelingslanden – beperkt door geringe administratieve capaciteit en uiteenlopende beleidsprioriteiten – kan effectieve samenwerking met de OESO belemmeren.

Hoewel de criteria mondiale coherentie bevorderen, kan hun afhankelijkheid van OESO- en EU-normen ontwikkelingslanden benadelen vanwege de hoge administratieve vereisten. Deze landen ondervinden uitdagingen bij het implementeren van OESO- en EU-normen die zijn ontworpen zonder hun inbreng, wat vragen oproept over legitimiteit en eerlijkheid. Het aannemen van belastingmaatregelen geïnspireerd door EU-recht kan de naleving versterken, maar het interpreteren van EU-recht en -normen kan technisch uitdagend zijn voor administraties buiten de EU. Dit werpt bovendien vragen op over de legitimiteit van EU-invloed op niet-EU-belastingbeleid, vooral gezien het gebrek aan participatie bij het vormgeven van deze normen en de beperkte

democratische consultatie mogelijkheden. Implementatie vindt vaak plaats onder strikte door de EU opgelegde termijnen en vereisten, waardoor parlementaire debatten worden beperkt en de afstemming van hervormingen op nationale sociaaleconomische doelstellingen wordt bemoeilijkt. Hoewel de EU-belastinglijst terecht de potentiële schadelijkheid van bepaalde belastingregimes onderzoekt, de EU zou beter inzicht moeten krijgen in de prioriteiten van kleine, ontwikkelings- en kapitaalimporterende economieën en landen de mogelijkheid moeten bieden tot een sociaaleconomische evaluatie van hun regimes voordat zij hun afschaffing afdwingt (hoofdstuk 8).

– *Naleving stricto sensu*

De reacties van landen op de EU-belastinglijst varieerden gedurende het nalevingsproces, waarbij zij vaak meerdere strategieën hanteerden of daartussen wisselden. Hun samenwerkingsinspanningen namen onmiddellijk toe na plaatsing op de zwarte lijst, hetgeen de invloed van reputatiedreiging op nalevingsgedrag benadrukt. Tegelijkertijd kunnen sterke onenigheid met de verzoeken van de COCG en uitdagingen in nationale hervormingsprocessen hogere niveaus van naleving hebben belemmerd, met een tragere en beperktere samenwerking tot gevolg (hoofdstuk 8).

Er kunnen vier nalevingstypen worden onderscheiden: schijnnaleving (het simuleren van samenwerking terwijl belastingconcurrentiekracht behouden blijft), minimale naleving (slechts voldoen aan basisvereisten), terughoudende naleving (naleving onder protest) en preventieve naleving (het overschrijden van vereisten vóór formele verzoeken). Landen voldeden vaak terughoudend of minimaal – vermijdend dat zij op de zwarte lijst kwamen ondanks verzet tegen door de EU gevraagde hervormingen – maar zonder consequent de onderliggende doelstellingen van de EU-belastinglijst inzake bestrijding van belastingontwijking te omarmen. De EU hanteert strengere deadlines om schijnnaleving tegen te gaan, maar ervaren belastingparadijzen slagen vaak in schijnnaleving. Dit roept zorgen op over de geloofwaardigheid en eventuele ‘whitewashing’.

– *Afstraffing*

Hoofdstuk 7 onderzoekt de cruciale rol van reputatie bij het vormgeven van de naleving door niet-EU-landen. Empirisch bewijs toont aan dat reputatieschade – voortvloeiend uit plaatsing op de zwarte of grijze lijst – fungeert als een krachtig afschrikmiddel, waardoor staten worden gedwongen om regulatoire hervormingen door te voeren nog vóór economische schade zich manifesteert (‘preventieve naleving’). Zowel kleine als grote landen hechten prioriteit aan hun internationale imago, aangezien negatieve percepties investeringen, handel en financiële stromen kunnen beïnvloeden. De angst voor reputatieverlies weegt zwaarder dan nalevingskosten (bijv. administratieve, technische en

economische uitdagingen) en stimuleert proactieve hervormingen. Vooral in ontwikkelingslanden beperken een hoge reputatie- en EU-handelsafhankelijkheid, gecombineerd met dwang, alternatieve reacties. Hardnekkige niet-naleving vormt een uitzondering op de over het algemeen sterke afschrikking van de lijst en kan voortkomen uit sterke tegenstand tegen EU-eisen en geringe economische afhankelijkheid van de EU. Gebrek aan politiek gewicht leidt ertoe dat niet-nalevende landen op de zwarte lijst belanden.

Defensieve maatregelen lijken een dubbelfunctie te vervullen – het ontmoedigen van niet-naleving en het fungeren als EU regels tegen belastingmisbruik – hoewel hun afschrikwekkende effect beperkt lijkt, deels door vertraagde en uiteenlopende implementatie onder de EU-lidstaten. Implementatieverschillen vloeien voort uit verschillende nationale investeringsculturen, afhankelijkheid van nationale zwarte lijsten, aanhoudende bescherming van fiscale soevereiniteit en juridische beperkingen, waarbij grondwettelijke, EU- en belastingverdragverplichtingen de coördinatie verder compliceren. Deze divergentie roept zorgen op over belastingconcurrentie binnen de EU.

– *Aanbevelingen*

Om de tekortkomingen van de EU-belastinglijst aan te pakken, stelt dit proefschrift richtsnoeren voor die gericht zijn op het verbeteren van beleidscoherentie, eerlijkheid en geloofwaardigheid. Aanbevelingen omvatten het aannemen van een gedifferentieerde benadering voor ontwikkelde en ontwikkelingsrechtsgebieden, het concentreren van EU-middelen op de meest problematische rechtsgebieden en het bevorderen van samenwerking en dialoog op voet van gelijkheid met ontwikkelingslanden. Een dergelijke dialoog dient regionale organisaties te betrekken en rekening te houden met de sociaaleconomische context, marktafhankelijkheden en regimebeoordelingen van elk rechtsgebied. Verdere suggesties pleiten voor een eerlijker proces door de institutionalisering van een onafhankelijke derde partij ('ombudsman') om transparantie en rechtvaardigheid in de opnameprocedure te waarborgen. Ten slotte, hoewel erkend wordt dat politieke vooringenomenheid niet volledig kan worden geëlimineerd uit een instrument met diplomatieke implicaties, roept het proefschrift op tot grotere transparantie – niet alleen in opnamebeslissingen en procedures, maar ook in de interne inspanningen van de EU om belastingontwijking te bestrijden en hun implementatie onder de lidstaten.