

## **CONSENSUS EN LEGITIMITEIT BIJ HET MAKEN VAN INTERNATIONALE BELASTINGREGELS**

**Prof. dr. I.J. Mosquera Valderrama<sup>1</sup>**

### **1. Inleiding**

Het maken van internationale belastingregels is in het verleden bediscussieerd in het kader van de beginselen voor de verdeling van de heffingsrechten tussen ontwikkelde en ontwikkelingslanden.<sup>2</sup> Sinds de wereldwijde financiële crisis in 2007-2008 is de discussie veranderd. De focus ligt bij het maken van internationale belastingregels thans meer op internationale samenwerking en op het zoeken van consensus tussen ontwikkelde landen en ontwikkelingslanden. Echter, er zijn tekortkomingen in deze samenwerking die gevolgen hebben voor de legitimiteit van de initiatieven, aangezien ontwikkelingslanden onvoldoende zijn vertegenwoordigd in de besluitvorming over internationale belastingregels.

Deze bijdrage bespreekt deze tekortkomingen vanuit het perspectief van “verschuivende machtsverhoudingen in de fiscaliteit” en de rol van ontwikkelde landen, ontwikkelingslanden en ook internationale organisaties, zoals de OESO, en politieke fora, zoals de G20. De belangrijkste vraag is in dezen wat ‘consensus’ betekent voor de legitimiteit, zoals uitgelegd door S. Kingma<sup>3</sup>, en goed bestuur<sup>4</sup> van landen, internationale organisaties en politieke fora in het maken van internationale belastingregels?

### **2. Hoe werken landen thans samen?**

---

<sup>1</sup> Irma Mosquera Valderrama is hoogleraar Tax Governance verbonden aan de afdeling Belastingrecht, Faculteit Rechtsgeleerdheid, Universiteit Leiden. Hoofdonderzoeker European Research Council (ERC) Starting Grant Project GLOBTAXGOV. Zij is tevens Jean Monnet Professor op het gebied van EU Tax Governance in Europe (EUTAXGOV). Daarnaast is zij promovendidecaan.

<sup>2</sup> Woonplaatsbeginsel, nationaliteitsbeginsel en situs of bronbeginsel.

<sup>3</sup> S. Kingma betoogt: “omdat de OESO, een internationale organisatie met een gelimiteerd lidmaatschap, de leidende organisatie is op het gebied van belastingbeleid, kan de legitimiteit van het internationale belastingregime en de manier waarop zijn normen en regels tot stand komen in twijfel worden getrokken. Met ‘legitimiteit’ wordt in deze context bedoeld op de procedurele kant van legitimiteit, waarbij meer specifiek wordt gekeken naar de inputzijde van de internationale besluitvorming op het gebied van belastingen, ofwel de mogelijkheid voor landen en onafhankelijk jurisdicties om deel te nemen aan het besluitvormingsproces van het internationaal belastingregime”. Kingma, *MBB* 2020/3 (tijdschrift)

Deze benadering is gebaseerd op eerdere discussie over legitimiteit van OESO in het internationale besluitvormingsproces in Mosquera Valderrama, *WTJ* 2015 7 (3), IBFD. (tijdschrift).

<sup>4</sup> Goed bestuur betekent “global tax governance” zoals gedefinieerd door Dietsch en Rixen 2011 in hun boek *Global Tax Governance: What is Wrong with It and How to Fix It*. Dietsch en Rixen refereren aan de internationale instituties die bezig zijn met het maken van internationale belastingregels, en in sommige gevallen betekent dat ook een verschuiving in het maken van belastingregels van landen naar internationale organisaties. Dietsch, P., & Rixen, T. (2016). *Global tax governance: What it is and why it matters*. Global Tax Governance: What Is Wrong with It and How to Fix It, Rowman & Littlefield Publishers p. 3.

Het maken van internationale belastingregels is sinds 2008 veranderd. Voorheen was het slechts mogelijk om modelverdragen te gebruiken voor verdragsonderhandelingen of om richtlijnen in het belastingsysteem te implementeren. Landen mochten zelf beslissen of zij al dan niet de modelverdragen en richtlijnen wilden volgen voor het sluiten van verdragen of voor het ontwikkelen van internationale en nationale belastingregels. Op deze wijze is het bestaande netwerk van belastingverdragen ontwikkeld, waarbij circa 3000 verdragen en de OESO Transfer Pricing Richtlijnen wereldwijd werden toegepast.

Door de mondiale financiële crisis in 2007-2008 zijn landen in al bestaande (politieke) informele fora zoals de G7, de G8, en de G20 en in samenwerking met de OESO bij elkaar gekomen om nieuwe regels te ontwikkelen.<sup>5</sup> Deze landen waren meestal ontwikkelde landen, of landen met een snelle economische groei, zoals bijvoorbeeld de BRICS landen (Brazilië, Zuid-Afrika, China, Rusland en India), Argentinië en Indonesië. Vanuit deze politieke fora - en met name tijdens de bijeenkomst van de G20 in Londen in 2009<sup>6</sup> - werd aan de OESO de opdracht gegeven om nieuwe regels te ontwikkelen die erop waren gericht om de fiscale informatie-uitwisseling te faciliteren en om het internationale belastingsysteem te herzien in de strijd tegen belastingontwijking door multinationals. Ook de "Panama papers leaks en nog andere leaks" hebben bijgedragen aan dat doel, mede vanwege de maatschappelijke verontwaardiging over het feit dat multinationals en vermogende belastingplichtigen niet bereid waren hun 'fair share' aan belastingen te betalen.

Het eerste project van de OESO had als doel om gegevensuitwisseling te faciliteren en het fiscale bankgeheim op te heffen dan wel te beperken.<sup>7</sup> Het tweede project, het zogenoemde BEPS Project, en het in ontwikkeling zijnde BEPS 2.0-project (Pijlers 1 en 2) hebben als doel om de belastinggrondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan (het BEPS 1.0-project<sup>8</sup>) inclusief het invoeren van een minimumbelasting van multinationals (Pijler 2), en het invoeren van een nieuwe wereldwijde oplossing voor de uitdagingen die de digitaliserende economie stelt aan de internationale verdeling van de bevoegdheid om belasting te heffen (Pijler 1).

Deze initiatieven bewijzen dat het maken van internationale belastingregels nu volop op stoom ligt en dat de rol van de OESO en de G20 steeds relevanter is geworden. De OESO en G20, hebben met het doel om hun rol in deze initiatieven te legitimeren voor non-OESO- en non-G20-landen, het Inclusive Framework georganiseerd waarbij ontwikkelings- en ontwikkelde landen op gelijke voet (*equal footing*) participeren in de implementatie van de standaard van gegevensuitwisseling (Forum) en het BEPS Project (Inclusive Framework). Het Forum bestaat uit 163 belastingjurisdicties, terwijl het Inclusive Framework 141 belastingjurisdicties omvat. Desondanks hebben wetenschappers, landen in regionale consultaties, en de

---

<sup>5</sup> Er zijn ook twee politieke fora voor ontwikkelingslanden, de G24 en de G77, maar de invloed van deze fora is in de besluitvorming van internationale belastingregels beperkt.

<sup>6</sup> Het jaar 2009 werd door de G20 te Londen gezien als het keerpunt; zie het Protocol tot wijziging van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken; Parijs, 27 mei 2010 (Trb. 2010, 221 en Trb. 2010, 314).

<sup>7</sup> Om dit te kunnen regelen hebben de G20 en de OESO landen gekozen om de internationale standaard voor gegevensuitwisseling in te voeren; eerst op verzoek, en daarna automatisch. Bovendien hebben de landen, om een "internationaal kader" te kunnen geven, het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken en het 2010 Wijzigingsprotocol getekend en in werking gezet.

<sup>8</sup> Het BEPS Project heeft 15 actiepunten (4 minimumstandaarden, 10 zogenoemde guidance based on best practices en 1 multilaterale instrument voor het wijzigen van belastingverdragen).

civil society benadrukt dat de gelijke voet weliswaar voor implementatie is bereikt, maar niet voor de besluitvormingsprocessen betreffende het opstellen van de internationale belastingregels.<sup>9</sup>

De OESO heeft geprobeerd om de hierboven omschreven problematiek in de discussies van Pijler 1 en Pijler 2 te adresseren. Hiertoe hebben op 1 juli 2021 bij een vergadering van OESO BEPS Inclusive Framework 137 landen zich aangesloten bij een akkoord op hoofdlijnen over een nieuw raamwerk voor de internationale belastingheffing.<sup>10</sup> In de tussentijd is ook de Tax Expert Committee van de Verenigde Naties bezig met de ontwikkeling van internationale belastingregels voor de digitale economie in het VN Modelverdrag.<sup>11</sup> Ondanks het bredere VN-lidmaatschap dan geldt voor de OESO en G20) (i.e. 193 landen), ligt de leidende rol in het maken van internationale belastingregels bij de OESO.<sup>12</sup>

De OESO verwijst in haar documenten naar consensus<sup>13</sup> die volgens de OESO al is bereikt door de Institutionele frameworks (transparency forum en inclusive framework) die de OESO heeft ontwikkeld om de beoogde ‘gelijke voet’ voor OESO- en niet-OESO landen mogelijk te maken. De vraag is hoe deze consensus in deze discussie wordt bereikt en wat de obstakels voor het bereiken van (daadwerkelijke) consensus zijn. De focus is gericht op BEPS en de rol van de BEPS Inclusive Framework en Steering Groep. Deze vraag is vooral relevant sinds het in oktober 2021 gepubliceerde rapport van de G20<sup>14</sup> waarin de zorgen van landen ‘over inclusiviteit van ontwikkelingslanden in besluitvormingsprocessen’ worden geadresseerd. Kortom, de OESO en de G20 hebben een voorstel gedaan om een medevoorzitter van een ontwikkelingsland van de Steering Group BEPS Inclusive Framework te benoemen om zo de gewenste inclusiviteit te waarborgen.<sup>15</sup>

### **3. Hoe wordt consensus in deze discussies bereikt en wat zijn de obstakels voor (echte) consensus?**

Ondanks de deelname van meer dan de helft van alle landen van de wereld in de BEPS Inclusive Framework, heeft de manier waarop beslissingen worden genomen niet alleen invloed op het bereiken van consensus in deze discussies, maar ook op de discussie over legitimiteit “ofwel de mogelijkheid voor landen en onafhankelijk jurisdicties om deel te nemen aan het besluitvormingproces van het internationale belastingregime”.<sup>16</sup>

In beginsel wordt deze discussie gevoerd op het niveau van de “working party (WP)”; dus bijvoorbeeld als het gaat over misbruik van verdragen (BEPS Actie 6) worden bij de WP ook belastingverdragen bekeken. Ook de ‘peer reviews’ van de implementatie van BEPS-minimumstandaarden (d.i. actiepunten 5, 6, 13 en

---

<sup>9</sup> Zie Christians & L. van Apeldoorn, *The OECD Inclusive Framework*, 72 *Bull. Intl. Taxn.* 4/5 (2018), IBFD (tijdschrift)

<sup>10</sup> Tweede Kamer, vergaderjaar 2020–2021, 25 087, nr. 281.

<sup>11</sup> Roelofsen, *WFR* 2021/115 (tijdschrift).

<sup>12</sup> In de 2015 Financing for Development Conference in Addis Abeba, werd ondanks het verzoek van sommige ontwikkelde landen (waaronder Nederland), ontwikkelingslanden en de civil society om te komen tot een upgrade van de VN Tax Committee naar een intergouvernementele organisatie, door andere ontwikkelde landen besloten dat de leidende rol in de internationale belastingssamenwerking bij de OESO thuis hoort.

<sup>13</sup> Consensus wordt gedefinieerd als “gezamenlijke overeenstemming”, maar niet per se “unanimiteit”.

<sup>14</sup> OECD/G20, *Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Report October 2021*, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.pdf> -

<sup>15</sup> <https://www.oecd.org/tax/beps/jamaica-s-marlene-nembhard-parker-appointed-co-chair-of-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.htm>

<sup>16</sup> Kingma, *MBB* 2020/3 (tijdschrift)

14), worden op het niveau van de WP besproken. De WP-bijeenkomsten zijn echter niet openbaar, en ook de notulen/samenvatting van de discussies worden niet gepubliceerd op de OESO- website. Dat betekent dat slechts de landen toegang hebben tot de inhoud van deze discussies, maar voor het grote publiek blijft de inhoud onbekend. Dit impliceert een gebrek aan transparantie.

Deze discussies worden daarna weliswaar op het niveau van de “Steering Group” van de BEPS Inclusive Framework besproken en vervolgens op het niveau van de “plenaire vergadering”, maar desondanks is niet duidelijk hoe de beslissing wordt genomen en wat ‘consensus’ in deze besluitvorming precies inhoudt.<sup>17</sup> Met andere woorden, waar ligt de beslissing om een peer review goed te keuren binnen het WP? Bij de Steering Group, of bij de plenaire vergadering? En wat is de rol van ontwikkelde en ontwikkelingslanden in deze discussies (is dat een passieve of actieve opstelling)?

In het verleden is (empirisch) onderzoek (i.e interviews) uitgevoerd naar de deelname van ontwikkelingslanden in besluitvormingsprocessen in de WP, Steering Groep<sup>18</sup> en Plenaire Vergadering.<sup>19</sup> Geïnterviewden hebben daarbij hun zorgen geuit over de “echte” consensus en de rol van de Steering Group in deze discussies.<sup>20</sup> Zoals betoogd door Christensen (et alii) bevat de Steering Group leden die genomineerd zijn door landen en die gekozen zijn door BEPS Inclusive Framework landen. Maar deze leden nemen deel op persoonlijke titel. Volgens Christensen (et alii), heeft de OESO ook een rol in het kiezen van landen en vertegenwoordigers van de Steering Group om “geografische spreiding” te bewerkstelligen en ook om de beschikbaarheid van capabele en invloedrijke belastingexperts zeker te stellen.

Ontwikkelingslanden ervaren ook andere obstakels die eveneens de uitvoerbaarheid van de OESO/G20-initiatieven beïnvloeden. Landen, kringen van wetenschappers en ook regionale belastingorganisaties (ATAF, CIAT) worstelen met het gebrek aan personeel en aan kennis en ervaren financiële beperkingen om “effectief” aan alle discussies op OESO-niveau te kunnen deelnemen. Het zijn naar hun beleving obstakels voor het implementeren van internationale belastingregels. Bijna frustrerend is de snelheid waarmee de voorstellen worden behandeld, variërend van de BEPS Minimum Standaarden en het Multilaterale Instrument tot de BEPS Pijler 1 en 2-dossiers, terwijl bovendien voorstellen aan de orde komen betreffende cryptocurrency en dergelijke, en tegelijkertijd ook moet worden deelgenomen aan het “technische assistentie”-programma in samenhang met het bestrijden van te grote administratieve lasten.<sup>21</sup> Landen moeten daardoor keuzes maken welke vergaderingen ze willen bijwonen, welke regels zij willen implementeren, of en hoe zij al dan niet wensen te overleggen met andere stakeholders in het

---

<sup>17</sup> Nog andere knelpunten die in de literatuur zijn genoemd zijn de “fee” voor deelname aan BEPS Inclusive Framework en het gebrek aan transparantie. Zie Christians & L. van Apeldoorn, *The OECD Inclusive Framework*, 72 *Bull. Intl. Taxn.* 4/5 (2018), *IBFD* (tijdschrift).

<sup>18</sup> De steering groep bevat 25 belastingjurisdicties. zie huidige lijst <https://www.oecd.org/tax/beps/steering-group-of-the-inclusive-framework-on-beps.pdf>

<sup>19</sup> Christensen et al ‘At the Table, Off the Menu? Assessing the Participation of Lower-Income Countries in Global Tax Negotiations’. *ICTD Working Paper 115*.  
[https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/15853/ICTD\\_WP115.pdf?sequence=9](https://opendocs.ids.ac.uk/opendocs/bitstream/handle/20.500.12413/15853/ICTD_WP115.pdf?sequence=9)

<sup>20</sup> Voor Christensen (et alii), zijn de meetings niet echt meetings waarbij alle landen worden gehoord op “gelijke voet”, maar is het meer een ‘gechoreografeerde meeting’. *Ibid.* P. 10-11.

<sup>21</sup> Zie [The place of Africa in the shift towards Global Tax Governance: Can the taxation of the digitalised economy be an opportunity for more inclusiveness](#). Paper African Tax Administration Forum 2019. Zie ook blogpost GLOBTAXGOV Mosquera Valderrama <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/2019/11/19/about-the-beps-inclusive-framework-and-the-role-of-the-oecd/>

land (wetgever, rechters, belastingplichtigen en hun adviseurs, business/ondernemers vereniging). Dat betekent dat elk land keuzes moet maken en dat is soms lastig gezien de druk van de OESO en de G20 (en ook de EU<sup>22</sup>) op de landen om zo snel mogelijk de internationale regels te introduceren.

Daarnaast worden ontwikkelingslanden nog geconfronteerd met andere prioriteiten (niet of gedeeltelijk BEPS-gerelateerd), zoals: (i) welke maatregelen zijn nodig voor de strijd tegen de informele economie, illegale geldstromen en klimaatverandering? en (ii) welke maatregelen moeten worden genomen voor het stimuleren van economie en hoe kan het land aantrekkelijk worden gemaakt voor buitenlandse investeerders? Het bestaan van deze veelheid aan vragen werd ook erkend door de OESO in het rapport aan de G20.<sup>23</sup>

De bovenstaande beschrijving roept de vraag op wat door de OESO wordt gedaan om de obstakels om te buigen naar het bereiken van een meer democratisch proces waarvan kan worden gezegd dat het voldoende is om de legitimiteit van OESO als leidende normsteller op het gebied van belasting te waarborgen. Of er is nog iets anders nodig? Deze vragen zijn vooral relevant gebleken vanwege de wereldwijde COVID19-pandemie en de behoefte aan regels om de economie te stimuleren.

#### **4. En wat kan gedaan worden om (echte) consensus te bereiken?**

Nederland is actief in het verlenen van “technische assistentie” voor ontwikkelingslanden en draagt ook bij aan de internationale platforms/netwerken die zich bezighouden met ontwikkelingslanden, zoals Addis Tax Initiative, Tax Inspectors without Borders en Platform for Collaboration in Tax.<sup>24</sup>

Naar mijn mening is het verlenen van technische assistentie echter niet voldoende om de obstakels te elimineren die eraan in de weg staan om echte consensus te bereiken. Het is van belang dat landen, zoals Nederland, ook gaan helpen om een betere balans te vinden in de machtsverdeling betreffende de besluitvormingen zodoende een zwaardere stem te geven aan wetenschappers, landen en regionale (belasting) organisaties, die zich zorgen maken over de snelheid van de in te voeren nieuwe internationale belastingregels.<sup>25</sup> De voorwaarde van ‘standard of tax good governance’ vanuit de EU wordt voor deze niet-EU-landen een obstakel om zelf te beslissen wat goed of niet goed is.<sup>26</sup>

Landen moeten in staat kunnen zijn om invloed tijdens internationale belastingdiscussies uit te oefenen. Dit vraagt om meer training van belastingadministraties in ontwikkelingslanden. Deze training zal moeten plaatsvinden vanuit een langere-termijnperspectief. Het moet dus niet zo zijn dat na de training de lokale belastingambtenaar vertrekt naar een belastingadvieskantoor of internationale organisatie. Landen zullen

---

<sup>22</sup> Door middel van de introductie van EU-standaardbepaling inzake goed bestuur in belastingzaken voor overeenkomsten met derde landen. Volgens deze standaard, moeten landen transparantie, eerlijke belastingheffing en BEPS minimumstandaarden introduceren om EU ontwikkelingshulp te krijgen en ook om overeenkomsten (handels/economische) te kunnen (blijven) sluiten met de EU. Persmededeling. Raad van de EU, 25 mei 2018. <https://www.consilium.europa.eu/nl/press/press-releases/2018/05/25/tax-fraud-standard-provision-agreed-for-agreements-with-third-countries/>

<sup>23</sup> ‘OECD/G20 ), Developing Countries and the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Report October 2021, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/developing-countries-and-the-oecd-g20-inclusive-framework-on-beps.pdf> - p. 49.

<sup>24</sup> Brief 2021/2022, nr. 287, p. 11.

<sup>25</sup> Rekwest, *WFR 2022/64* (tijdschrift).

<sup>26</sup> Zie Mosquera Valderrama, *Intertax* 2019 47(5) (tijdschrift).

ervoor moeten zorgen dat werken aan - en investeren in - hun eigen toekomst ook voor de ambtenaar in ontwikkelingslanden aantrekkelijk is.

## **5. Tot slot**

Het gebruik van het woord 'consensus' door de OESO betekent niet dat de besluitvormingsprocessen, ontwikkeld door de OESO (BEPS Inclusive Framework, Steering Group, WP en plenaire vergadering), voldoende ruimte geven aan ontwikkelingslanden om deel te nemen aan het besluitvormingsproces betreffende het internationale belastingregime. Voor ontwikkelingslanden betekent de snelheid waarmee internationale belastingregels worden gemaakt, het gebrek aan transparantie in besluitvormingsprocessen en ook andere prioriteiten (niet gerelateerd aan de huidige internationale discussies) dat landen moeten kiezen welke internationale belastingregels al dan niet moeten worden geïmplementeerd.<sup>27</sup> Deze tekortkomingen moeten ook worden geadresseerd door de OESO. De oplossing is niet het medevoorzitterschap te verlenen aan ontwikkelingslanden van de Steering Group BEPS Inclusive Framework. Het is van belang om een stem te geven aan academici en regionale (belasting) organisaties die zich bezighouden met ontwikkelingslanden, en vanuit een langere-termijnperspectief te investeren in kennis en training van belastingadministraties in ontwikkelingslanden.

---

<sup>27</sup> Ter illustratie, Kenia en Nigeria hebben besloten om niet deel te maken aan BEPS 2.0 (Pijler 1 en Pijler 2) juli 2021 akkoord. <https://qz.com/africa/2082754/why-kenya-and-nigeria-havent-agreed-to-global-corporate-tax-deal/>