



Brussel, 6.12.2012  
C(2012) 8805 final

**AANBEVELING VAN DE COMMISSIE**

**van 6.12.2012**

**met betrekking tot maatregelen om derde landen aan te moedigen minimumnormen  
voor goed bestuur in belastingzaken toe te passen**

## AANBEVELING VAN DE COMMISSIE

van 6.12.2012

### met betrekking tot maatregelen om derde landen aan te moedigen minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken toe te passen

DE EUROPESE COMMISSIE,

Gezien het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie, en met name artikel 292,

Overwegende hetgeen volgt:

- (1) In internationaal verband wordt het bestaan van verschillende belastingwetgevingen over het algemeen geaccepteerd als een gevolg van de fiscale soevereiniteit. In dit verband hebben sommige, meestal kleine, derde landen met beperkte financiële behoeften gekozen voor een lage inkomstenbelasting, die over het algemeen zowel voor particulieren als voor ondernemingen geldt, of zelfs helemaal geen inkomstenbelasting. Een dergelijk belastingbeleid is niet noodzakelijkerwijs onwenselijk zolang de staat in kwestie internationaal samenwerkt zodat andere staten hun eigen fiscaal beleid kunnen handhaven.
- (2) Een beleid van lage of helemaal geen inkomstenbelastingen gaat echter vaak gepaard met een gebrek aan transparantie of inlichtingenuitwisseling met andere staten. De betreffende staten trekken investeringen aan door niet-inwoners een toevluchtsoord te bieden voor bepaalde vormen van mobiel inkomen of vermogen en hen in staat te stellen het bestaan van dat inkomen of vermogen verborgen te houden voor de belastingdienst van hun woonstaat.
- (3) In internationale fora, zoals de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling of de G20, zijn diverse initiatieven ondernomen om deze zorgen het hoofd te bieden. Het Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes (het Wereldforum inzake transparantie en inlichtingenuitwisseling voor belastingdoeleinden, hierna "het Wereldforum" genoemd) heeft normen inzake transparantie en inlichtingenuitwisseling voor belastingdoeleinden ontwikkeld. In 2009 heeft het Wereldforum ermee ingestemd de tenuitvoerlegging van deze normen te toetsen. Het heeft een uitgebreid intercollegiaal toetsingsproces op gang gebracht en veel rechtsgebieden met een traditioneel lage belasting hebben toegestemd om bilaterale overeenkomsten over inlichtingenuitwisseling in belastingzaken te sluiten.
- (4) Binnen de Unie zijn transparantie en inlichtingenuitwisseling geregeld in Richtlijn 2011/16/EU van de Raad van 15 februari 2011 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen en tot intrekking van Richtlijn 77/799/EEG<sup>1</sup>. Er heerst bovendien overeenstemming in de Unie, die haar neerslag

---

<sup>1</sup> PB L 64 van 11.3.2011, blz. 1.

heeft gevonden in de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen waarnaar wordt verwezen in bijlage 1 bij de conclusies van de bijeenkomst van de Raad Ecofin van 1 december 1997 inzake het belastingbeleid<sup>2</sup>, dat schadelijke belastingmaatregelen onacceptabel zijn, waardoor lidstaten dergelijke maatregelen moeilijk kunnen behouden of introduceren. Een aantal maatregelen dat mogelijk onder de gedragscode valt, moet tevens worden getoetst aan de staatssteunregels in het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie (VWEU).

- (5) De Unie heeft geprobeerd derde landen ervan te overtuigen de beginselen van de Unie op het gebied van transparantie en inlichtingenuitwisseling (vergelijkbaar met de breed erkende internationale normen inzake transparantie en inlichtingenuitwisseling) te onderschrijven en de afschaffing van schadelijke belastingmaatregelen zoals beschreven in de mededeling van de Commissie betreffende de bevordering van goed bestuur in belastingzaken<sup>3</sup> en de mededeling van de Commissie betreffende belastingen en ontwikkelingsamenwerking met ontwikkelingslanden met het oog op goed bestuur in belastingaangelegenheden<sup>4</sup> na te streven.
- (6) De lidstaten wier belastinggrondslag is ondermijnd door een gebrek aan transparantie of schadelijke belastingmaatregelen van de kant van derde landen, hebben maatregelen genomen om die situatie recht te zetten. Belastingplichtigen reageren echter op dergelijke maatregelen door activiteiten of transacties via een andere jurisdictie met een lager beschermingsniveau om te leiden. Dit risico is met name in de Unie relevant omdat marktdeelnemers overal in de Unie zaken kunnen doen. Daarom komt het in de Unie beschikbare beschermingsniveau tegen een dergelijke grondslaguitholling doorgaans overeen met dat van de lidstaat met het laagste beschermingsniveau.
- (7) De verstoringen in de Unie als gevolg van deze situatie kunnen leiden tot kunstmatige kapitaalstromen en verrichtingen van belastingplichtigen in de interne markt waardoor de goede werking van die markt wordt geschaad en de belastinggrondslagen van de lidstaten worden uitgehold. Dergelijke verstoringen moeten door een gezamenlijke aanpak van alle lidstaten worden hersteld.
- (8) Daarom moet een duidelijke omschrijving worden gegeven van minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken, zowel wat transparantie en inlichtingenuitwisseling als wat schadelijke belastingmaatregelen betreft, en moet een aantal maatregelen jegens derde landen worden genomen om deze landen aan te moedigen die normen na te leven.
- (9) Wat transparantie en inlichtingenuitwisseling betreft, is een internationaal erkende norm opgesteld in de Terms of Reference waarover het Wereldforum in 2009 overeenstemming heeft bereikt. Die tekst vormt daarom de grondslag van deze aanbeveling. Wat schadelijke belastingmaatregelen betreft, heeft de gedragscode voor de belastingregeling van ondernemingen bewezen een relevant referentiepunt binnen de Unie te zijn. De lidstaten hebben zich ingezet de beginselen van die code in derde landen te bevorderen. Het is daarom voor de doeleinden van deze aanbeveling wenselijk naar de criteria in die code te verwijzen. In dit verband is het eveneens wenselijk te verwijzen naar de werkzaamheden van de Groep gedragscode

---

<sup>2</sup> PB C 2 van 6.1.1998, blz. 1.

<sup>3</sup> COM(2009) 201 definitief van 28 april 2009.

<sup>4</sup> COM(2010) 163 definitief van 21 april 2010.

(belastingregeling voor ondernemingen), die in het kader van de Raad is ingesteld om de belastingmaatregelen te onderzoeken waarop de gedragscode inzake de belastingregeling voor ondernemingen mogelijk van toepassing is<sup>5</sup>. De door deze groep beoordeelde gevallen kunnen nuttig zijn bij het nagaan of een bepaalde maatregel als schadelijk moet worden aangemerkt.

- (10) Deze aanbeveling bevat een reeks maatregelen die moeten worden toegepast in relatie met derde landen die niet voldoen aan de minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken. Door deze maatregelen gezamenlijk toe te passen, verhogen de lidstaten de algehele doeltreffendheid van de door elk van hen afzonderlijk genomen maatregelen aanzienlijk. Zodoende kan de derving aan belastinginkomsten worden verminderd, samen met de administratiekosten voor belastingdiensten en de nalevingslast voor belastingplichtigen.
- (11) Om de toepassing van de minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken te bevorderen, moeten eveneens positieve maatregelen worden genomen ter stimulering van derde landen die aan deze normen voldoen of die zich inzetten om deze normen te halen maar die hulp nodig hebben om dit te bereiken.
- (12) De in deze aanbeveling aangereikte en door de lidstaten toegepaste maatregelen moeten in overeenstemming zijn met het recht van de Unie, met name met de fundamentele vrijheden die in het VWEU zijn neergelegd,

#### HEEFT DE VOLGENDE AANBEVELING VASTGESTELD:

##### 1. Onderwerp

In deze aanbeveling worden criteria aangedragen voor de identificatie van derde landen die niet aan de minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken voldoen. Deze aanbeveling bevat tevens een reeks maatregelen die de lidstaten kunnen nemen in verband met derde landen die niet aan die normen voldoen en ten gunste van derde landen die er wel aan voldoen.

Deze aanbeveling heeft betrekking op de belasting naar het inkomen.

##### 2. Definities

Voor de toepassing van deze aanbeveling gelden de volgende definities:

- (a) "inkomstenbelasting": iedere belasting naar het inkomen die, ongeacht of zij van personen dan wel van rechtspersonen wordt geheven en ongeacht de wijze van heffing, wordt geheven ten behoeve van een staat, de staatkundige onderdelen of plaatselijke publiekrechtelijke lichamen daarvan;
- (b) "derde land": elke jurisdictie die geen lidstaat is;
- (c) "nationale zwarte lijst": een door een lidstaat vastgestelde lijst met andere jurisdicties ten aanzien waarvan de lidstaat vooraf gedefinieerde

---

<sup>5</sup> PB C 99 van 1.4.1998, blz. 1.

belastingmaatregelen toepast of een vooraf gedefinieerd belastingbeleid voert.

### 3. Minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken

Een derde land voldoet alleen aan de minimumnormen voor goed bestuur in belastingzaken als:

- (a) het wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen heeft vastgesteld om te voldoen aan de in de bijlage opgenomen normen van transparantie en inlichtingenuitwisseling, en het deze maatregelen daadwerkelijk toepast;
- (b) het geen schadelijke belastingmaatregelen neemt op het gebied van belastingen op ondernemingen.

Belastingmaatregelen die een daadwerkelijk belastingniveau opleveren dat beduidend lager is, inclusief belasting tegen nultarief, dan de niveaus die normaal gesproken in het betrokken derde land van toepassing zijn, worden als potentieel schadelijk beschouwd. Een dergelijk belastingniveau kan worden bewerkstelligd door middel van het nominale belastingtarief, de belastinggrondslag of enige andere relevante factor.

Bij de beoordeling van het schadelijke karakter van dergelijke maatregelen wordt onder andere rekening gehouden met de volgende criteria:

- (a) worden de voordelen uitsluitend aan niet-inwoners of voor transacties met niet-inwoners toegekend?
- (b) staan de voordelen geheel los van de binnenlandse economie, zodat zij geen gevolgen hebben voor de nationale belastinggrondslag?
- (c) worden de voordelen ook toegekend als er geen sprake is van enige daadwerkelijke economische activiteit of substantiële economische aanwezigheid in het derde land dat deze belastingvoordelen biedt?
- (d) wijken de regels voor het bepalen van de winst uit de binnenlandse activiteiten van een multinationale groep van ondernemingen af van de internationaal aanvaarde beginselen, met name van de regels waarover in de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling overeenstemming is bereikt?
- (e) zijn de belastingmaatregelen onvoldoende transparant, daaronder begrepen ook gevallen waarin de wettelijke voorschriften op bestuursrechtelijk niveau op ondoorzichtige wijze worden versoepeld?

Bij het toepassen van deze criteria dienen de lidstaten rekening te houden met de conclusies die de Groep gedragscode (belastingregeling voor ondernemingen) heeft getrokken met betrekking tot de belastingmaatregelen die hij als potentieel schadelijk heeft beoordeeld.

### 4. Maatregelen tegen derde landen die niet aan de in punt 3 genoemde minimumnormen voldoen

- 4.1. De lidstaten dienen een zwarte lijst te publiceren van derde landen die niet aan de in punt 3 genoemde minimumnormen voldoen, met het oog op de toepassing van punt 4.3. Deze zwarte lijsten dienen te verwijzen naar deze aanbeveling.
- 4.2. De lidstaten die een nationale zwarte lijst hebben vastgesteld, dienen in deze lijst derde landen te vermelden die niet aan de in punt 3 genoemde minimumnormen voldoen.
- 4.3. Elke lidstaat die een verdrag ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten met een derde land dat niet aan de in punt 3 genoemde minimumnormen voldoet, dient opnieuw over het verdrag te onderhandelen of het verdrag te schorsen of te beëindigen, al naargelang wat aangewezen is voor een betere naleving van deze normen door dat derde land.
5. Maatregelen ten gunste van derde landen die aan de in punt 3 genoemde minimumnormen voldoen
  - 5.1. De lidstaten dienen derde landen die aan de in punt 3 genoemde minimumnormen voldoen, te verwijderen van hun in punt 4.1 genoemde zwarte lijst.
  - 5.2. De lidstaten dienen te overwegen derde landen die aan de in punt 3 genoemde minimumnormen voldoen, te verwijderen van bestaande nationale zwarte lijsten als genoemd in punt 4.2.
  - 5.3. De lidstaten dienen te overwegen bilaterale onderhandelingen te starten om verdragen ter voorkoming van dubbele belasting te sluiten met derde landen die aan de in punt 3 genoemde minimumnormen voldoen.
6. Maatregelen ten gunste van derde landen die zich inzetten om aan de in punt 3 genoemde minimumnormen te voldoen
  - 6.1. De lidstaten dienen te overwegen om nauwere samenwerking en bijstand aan te bieden aan derde landen, met name ontwikkelingslanden, die zich inzetten om aan de in punt 3 genoemde minimumnormen te voldoen, teneinde die derde landen bij te staan in de effectieve strijd tegen belastingontduiking en agressieve fiscale planning. Te dien einde kunnen zij voor een korte tijd belastingdeskundigen naar dergelijke landen sturen.

Bij het beoordelen van de inzet van derde landen om aan deze minimumnormen te voldoen, dienen de lidstaten rekening te houden met alle concrete aanwijzingen ter zake, met name de stappen die reeds door het betrokken derde land op weg naar de naleving zijn gezet.
  - 6.2. Zolang een derde land bijstand geniet in overeenstemming met punt 6.1 en de verwachte vooruitgang op weg naar de naleving van de genoemde minimumnormen bereikt, dienen de lidstaten ervan af te zien de in punt 4 genoemde maatregelen toe te passen, met uitzondering van de heronderhandeling van verdragen ter voorkoming van dubbele belasting.
7. Vervolgactie

De lidstaten dienen de Commissie in kennis te stellen van de maatregelen die zij hebben genomen om aan deze aanbeveling gevolg te geven, evenals van alle wijzigingen in dergelijke maatregelen.

De Commissie zal binnen drie jaar na de vaststelling van deze aanbeveling een verslag over de toepassing ervan uitbrengen.

8. Adressaten

Deze aanbeveling is gericht tot de lidstaten.

Gedaan te Brussel, 6.12.2012

*Voor de Commissie*  
Algirdas ŠEMETA  
*Lid van de Commissie*

<p><b>VOOR GELIJKLUIDEND AFSCHRIFT</b> Voor de Secretaris – generaal</p> <p><b>Jordi AYET PUIGARNAU</b> Directeur van de Griffie</p>
--

**Bijlage**  
**Normen voor transparantie en inlichtingenuitwisseling**

**A BESCHIKBAARHEID VAN INLICHTINGEN**

**A.1** Het betrokken derde land garandeert dat zijn bevoegde autoriteiten kunnen beschikken over de gegevens omtrent eigendom en identiteit voor alle relevante entiteiten en overeenkomsten.

**A.2** Het betrokken derde land garandeert dat een betrouwbare administratie wordt bijgehouden voor alle relevante entiteiten en overeenkomsten.

**A.3** Alle rekeninghouders kunnen beschikken over bankgegevens.

**B TOEGANG TOT INLICHTINGEN**

**B.1** De bevoegde autoriteiten van het betrokken derde land hebben de bevoegdheid om gegevens die het voorwerp uitmaken van een verzoek op grond van een overeenkomst betreffende inlichtingenuitwisseling, in verband met eenieder binnen hun territoriale jurisdictie die in het bezit is van of het beheer heeft over dergelijke gegevens, te verkrijgen of te verstrekken.

**B.2** De rechten en waarborgen voor personen in het aangezochte derde land in kwestie zijn in overeenstemming met een effectieve inlichtingenuitwisseling.

**C UITWISSELING VAN INLICHTINGEN**

**C.1** De mechanismen voor inlichtingenuitwisseling tussen de lidstaten zijn zodanig dat deze uitwisseling effectief gebeurt.

**C.2** Het netwerk van mechanismen voor inlichtingenuitwisseling van het betrokken derde land bestrijkt alle lidstaten.

**C.3** De mechanismen voor inlichtingenuitwisseling van het betrokken derde land bevatten afdoende voorzieningen om de vertrouwelijkheid van de van lidstaten ontvangen inlichtingen te garanderen.

**C.4** De mechanismen voor inlichtingenuitwisseling van het betrokken derde land eerbiedigen de rechten en waarborgen van de belastingplichtigen en derde partijen.

**C.5** Het betrokken derde land zorgt voor een tijdige verstrekking van inlichtingen in het kader van zijn verdragennetwerk met de lidstaten.