

IBFD Onderzoeksopdracht

Diasporabelasting door Eritrea en de Nederlandse belastingwetgeving

Amsterdam, 15 oktober 2018

Opdrachtgever: Dhr. Ruben Eijkelenberg, Beleidsmedewerker Bureau Politieke Zaken

Organisatie: Ministerie van Buitenlandse Zaken

Referentie: 18 BUZA ERIT1

Inhoudsopgave

1.	Inleiding en conclusies.....	3
2.	Kenmerken van de heffing en inning van de Eritrese diasporabelasting.....	5
2.1	De Eritrese diasporabelasting	5
2.2	De Eritrese diasporabelasting en het volkenrecht	5
3.	Belastingheffing en -inning van eigen onderdanen	7
3.1	Verenigde Staten van Amerika.....	7
3.2	Kenia	7
3.3	Nederland.....	7
3.3.1	Belastingheffing	8
3.3.2	Belastinginning.....	8
3.4	Italië, Portugal en Spanje	9
4.	Het Nederlandse belastingrecht en de Eritrese diasporabelasting	10
4.1	De Nederlandse belastingwetten.....	10
4.2	Internationale overeenkomsten waarbij Nederland partij is	11
4.3	In de Nederlandse belastingwetgeving opgenomen fiscale vergrijpen	11
5.	Conclusies	13

1. Inleiding en conclusies

Het Nederlands Ministerie van Buitenlandse Zaken heeft het IBFD aangeschreven met het verzoek te onderzoeken of (en zo ja, hoe) in de Nederlandse wet en –regelgeving voorzien kan worden in een verbod op de heffing en inning van diasporabelasting door buitenlandse mogendheden op hun onderdanen die in Nederland verblijven, als gevolg van een motie van de Tweede Kamer in de context van debatten over Eritrese diasporabelasting. Deze onderzoeksvraag is onderverdeeld in de volgende twee deelvragen:

1. Of en hoe een verbod op de *heffing* van diasporabelasting in de Nederlandse wet vastgelegd kan worden;
2. Of en hoe een verbod op de *inning* van diasporabelasting in de Nederlandse wet vastgelegd kan worden.

Na overleg tussen het Ministerie van Buitenlandse Zaken is overeengekomen dat IBFD in dit onderzoek de volgende deelvragen beantwoorden:

- a. Wat zegt de Nederlandse belastingwetgeving over activiteiten van buitenlandse belastingdiensten in Nederland met betrekking tot de belastingheffing en –inning van onderdanen van desbetreffende landen?
- b. Welke landen heffen (naast Eritrea) belasting van in het buitenland wonende onderdanen en op welke wijze is de belastinginning door deze landen geregeld?
- c. Wat is de huidige bijstand bij invordering in zowel bilaterale belastingverdragen alsmede het multilaterale verdrag over Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken (het WABB-verdrag) en onder welke omstandigheden kan een verzoek van een ander land om bijstand bij invordering worden geweigerd?
- d. Op welke wijze int Nederland belasting van in het buitenland wonende Nederlanders?
- e. Kan een algemeen verbod op de heffing en/of inning van diasporabelasting in de Nederlandse belastingwetgeving worden opgenomen?
- f. Kan een eventueel specifiek verbod op zowel de heffing als de inning van de diasporabelasting van Eritrea in de Nederlandse belastingwetgeving worden opgenomen en zo ja, wat zijn de contouren van hoe zou dit vastgelegd kunnen worden?

Dit onderzoek is uitgevoerd door Mr. Bart Kusters (leidend expert) en Prof. Dr. Pasquale Pistone (tweede lezer).

In de studie wordt de Eritrese diasporabelasting benaderd vanuit de fiscaliteit. In [hoofdstuk 2](#) worden ingegaan op de aard, heffing -en inning van deze belasting. Vervolgens wordt in [hoofdstuk 3](#) een vergelijking gemaakt met de belastingheffing en -inning door andere landen met in het bijzonder aandacht voor de belastingheffing van in het buitenland wonende onderdanen. Tenslotte wordt in [hoofdstuk 4](#) ingegaan op de vraag in hoeverre het Nederlandse belastingrecht zich uitlaat over de belastingheffing door een andere mogendheid van in Nederland wonende onderdanen; in hoeverre in de Nederlandse belastingwetgeving bepalingen zouden kunnen worden opgenomen die de heffing en inning van de diasporabelasting in Nederland verbieden en of aan het belastingrecht nieuwe wetgeving zou kunnen worden toegevoegd op grond waarvan heffing en inning van de diasporabelasting zou kunnen worden verboden. In [hoofdstuk 5](#) wordt geconcludeerd dat het Nederlandse belastingrecht zwijgt over eventuele activiteiten van buitenlandse belastingdiensten op Nederlands grondgebied en geen aanknopingspunten bevat voor noch een algemeen, noch een specifiek verbod op heffing en inning van de diasporabelasting. Ook het opstellen van nieuwe wetgeving om heffing en inning van diasporabelasting te verbieden in Nederland, past niet binnen het Nederlandse belastingrecht. Wel zou eventueel kunnen worden overwogen om het onmogelijk te maken dat deze belasting onder

de reikwijdte van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 valt of dat deze belasting als kosten in mindering kan worden gebracht op in Nederland belastbare inkomsten.

2. Kenmerken van de heffing en inning van de Eritrese diasporabelasting

In dit onderdeel van de studie zal worden gekeken naar de kenmerken van de Eritrese diasporabelasting en naar de wijze waarop deze belasting wordt geïnd.

2.1 *De Eritrese diasporabelasting*

De Eritrese overheid heft en int een belasting van onderdanen van Eritrea die buiten Eritrea wonen¹. Of een persoon onderdaan is van Eritrea, is afhankelijk van het recht van Eritrea. In deze studie zal niet nader op dit onderdeel worden ingegaan. Belastingheffing en –inning van in het buitenland wonende eigen onderdanen ingegeven zijn vanuit het nexusbeginsel, hetgeen het geval lijkt te zijn met betrekking tot de belastingheffing door Eritrea. Een andere reden voor het in de belastingheffing betrekken van eigen onderdanen betreft het tegengaan voor emigratie die ingegeven is door fiscale motieven. In het geval van de Eritrese diasporabelasting, lijkt dit motief niet aan de orde.

Het tarief van de belasting bedraagt 2 percent en de belasting wordt geheven van het inkomen. De betaling van de belasting kan op verschillende manieren: op de ambassades van Eritrea, in persoon in Asmara of storting op een bankrekening in Dubai. *Tilburg University* heeft in 2017 een studie gepubliceerd waarin onder andere vragen worden gesteld bij de wettelijke basis in Eritrea voor de diasporabelasting, de exacte heffingsgrondslag voor de 2%-heffing en dat sprake lijkt te zijn van willekeur².

Het grootste probleem met betrekking tot de diasporabelasting zit niet zozeer op de heffing daarvan, maar veel meer op de wijze van inning van deze belasting door Eritrea. De mogelijkheden voor Eritrea om de belasting te heffen zijn beperkt; Eritrea kan geen beroep doen op internationale overeenkomsten op grond waarvan bijstand bij invordering kan worden verleend.

2.2 *De Eritrese diasporabelasting en het volkenrecht*

De toepassing van het internationale publiekrecht en het volkenrecht valt buiten de onderzoeksopdracht. In het algemeen geldt dat de manier waarop een mogendheid belasting heft en int, in beginsel is voorbehouden aan die mogendheid. Belastingheffing op grond van nationaliteit is minder gebruikelijk maar niet uitzonderlijk³.

In het arrest van de Hoge Raad van 13 november 1996 stond de vraag centraal of Art. 13, lid 5, van het oude, in 1970 ondertekende belastingverdrag tussen Nederland en België waarin met betrekking tot winst uit aanmerkelijk belang een andere behandeling voor Nederlanders was opgenomen dan voor niet-Nederlanders in strijd is met art.

¹ De belasting van 2% is gebaseerd op Proclamaties No. 17/1991 en No. 67/1995

² The 2% Tax for Eritreans in the diaspora, DSP-groep BV & Tilburg School of Humanities, Department of Culture Studies, Tilburg University

³ De meeste landen belasten overigens inwoners voor hun wereldinkomen en niet inwoners uitsluitend voor inkomsten uit in die Staat gelegen inkomstenbronnen. Het is wel ongebruikelijk om niet-inwoners te belasten voor inkomsten die worden genoten uit buiten die Staat gelegen bronnen van inkomen.

26 van het Internationale verdrag inzake burgerrechten en politieke rechten (hierna: IVBPR)⁴. De Hoge Raad overwoog in overwegingen 3.2.2. en 3.4.2.:

“3.2.2. Tussen een staat en zijn onderdanen bestaat, ook als die onderdanen in het buitenland wonen, een bijzondere band, welke onder meer tot uiting komt in het recht van die onderdanen op een Nederlands paspoort en het recht op hulp en steun van de Nederlandse diplomatieke en consulaire ambtenaren. Die bijzondere band vormt een objectieve en redelijke rechtvaardigheid voor een verschil in behandeling tussen personen die de Nederlandse nationaliteit bezitten en andere personen.

3.4.2. In het algemeen is een staat bevoegd het nationaliteitsbeginsel ten grondslag te leggen aan de personele begrenzing van zijn belastinggebied. Indien een staat dit beginsel volgt, kan in zijn algemeenheid niet worden gezegd dat dit leidt in een verschil in behandeling ten nadele van zijn onderdanen, waarvoor objectieve en redelijke gronden ontbreken.”

Het uitgangspunt dat staten in beginsel vrij zijn met de vormgeving van hun belastingwetgeving en daarbij het nationaliteitsbeginsel mogen hanteren, geldt uiteraard ook voor Eritrea. In 2013 heeft de veiligheidsraad van de Verenigde Naties echter resolutie 2023 aangenomen waarin uitdrukkelijk is aangegeven dat het niet is toegestaan dat Eritrea de diasporabelasting int door middel van afpersing, dwang, fraude of andere illegale methoden⁵.

⁴ Hoge Raad 13 november 1996, nr. 30 136, BNB 1997/54, ECLI:HR:1996:AA1786

⁵ Security Council Resolution 2023 (2011) [on measures against Eritrea and expansion of the mandate of the Monitoring Group by Security Council Resolution 2002 (2011)]

3. Belastingheffing en -inning van eigen onderdanen

Belastingheffing -en inning van buiten het eigen land wonende onderdanen is niet uniek voor Eritrea. In deze paragraaf gaan we kort in op de praktijk van een aantal landen. Dit overzicht is op geen enkele wijze volledig, maar beoogt de handelswijze van Eritrea in perspectief te plaatsen.

3.1 *Verenigde Staten van Amerika*

Het bekendste voorbeeld van een mogendheid die buiten die in het buitenland wonende eigen onderdanen belast als ware het inwoners betreft de Verenigde Staten⁶. De Verenigde Staten hanteert het nationaliteitsbeginsel als nexus voor Amerikaanse belastingheffing. Het tarief voor deze onderdanen van de Verenigde Staten is doorgaans aanzienlijk hoger dan het tarief van 2 procent dat wordt gehanteerd door Eritrea⁷. Overigens verleent de Verenigde Staten wel verrekening van de in de woonstaat geheven belasting. In het geval van Eritrea is een dergelijke verrekening niet aan de orde. Op diverse Amerikaanse ambassades zijn fiscale attachés werkzaam die zich ook bezig houden met de belastingheffing -en inning van Amerikaanse onderdanen.

3.2 *Kenia*

Recent heeft de Keniaanse belastingdienst (KRA) zijn pijlen gericht op buiten Kenia wonende onderdanen die op grond van de Keniaanse belastingwetgeving nog steeds als inwoner van Kenia worden beschouwd. Een en ander ging gepaard met een eenjarige belastingamnestie⁸. Alhoewel in de pers en op de sociale media werd gesproken dat ook hier sprake is van een diasporabelasting, gaat het in wezen om de belastingheffing van inwoners. De regels voor inwonerschap van Kenia vallen ook niet uit de toon met die van andere landen.

3.3 *Nederland*

Ook het Nederlandse belastingrecht bevat op een aantal plaatsen bepalingen die uitsluitend van toepassing zijn op belastingplichtige natuurlijke personen met de Nederlandse nationaliteit. Daarnaast zijn er ook bij de invordering van Nederlandse belastingen meer mogelijkheden met betrekking tot belastingschulden van Nederlandse onderdanen dan voor niet-Nederlanders. In [paragraaf 3.3.1](#) zal worden ingegaan op de bepalingen die zien op de belastingheffing en in [paragraaf 3.3.2](#) komen de invorderingsmaatregelen aan bod.

⁶ De Verenigde Staten gaan overigens nog verder en belasten ook niet-Amerikanen die over een zogeheten US Green Card beschikken als waren zij inwoner van de Verenigde Staten.

⁷ Een situatie die uitgebreid in het nieuws is gekomen betreft de verkoop van een in het VK gelegen onroerende zaak door de Britse politicus Boris Johnson, die, doordat hij geboren is in de Verenigde Staten, tevens onderdaan is van de VS. Alhoewel de bij de verkoop van de onroerende zaak gerealiseerde verkoopwinst in het VK vrijgesteld van belastingheffing was, werd de volledige verkoopwinst in de heffing van Amerikaanse belasting betrokken.

⁸ Een natuurlijke persoon wordt als inwoner van Kenia beschouwd als aan de volgende vereisten wordt voldaan:

- a. De natuurlijke persoon beschikt in Kenia over een duurzaam tehuis en op enig moment in het belastingjaar in Kenia verbleef; of
- b. De natuurlijke persoon niet over een duurzaam tehuis in Kenia beschikt maar:
 1. In het desbetreffende belastingjaar 183 dagen of meer in Kenia verbleef; of
 2. In het desbetreffende belastingjaar en in de twee daaraan voorafgaande jaren telkens meer dan 122 dagen verbleef.

3.3.1 Belastingheffing

Alhoewel Nederland in beginsel uitsluitend 'echte' inwoners van Nederland aan belastingheffing onderwerpt, bevat de Nederlandse belastingwetgeving een tweetal woonplaatsficties op grond waarvan Nederland in het buitenland wonende onderdanen als inwoner van Nederland aanmerkt. Het gaat in dit verband in de eerste plaats om de in art. 2.2, lid 2, Wet IB 2001 opgenomen bepaling op grond waarvan een Nederlander die in dienstbetrekking is bij de Staat der Nederlanden onder bepaalde omstandigheden geacht wordt in Nederland te wonen. Op grond van art. 2.2, lid 3 Wet IB 2001 geldt de woonplaatsfictie tevens voor de partner van deze belastingsplichtige en diens kinderen die jonger dan 27 jaar en die door de belastingplichtige in belangrijke mate worden onderhouden. Deze bepalingen zijn internationaal gezien niet ongebruikelijk; veel landen beschouwen hun in het buitenland op bijvoorbeeld ambassades werkzame onderdanen als inwoner⁹.

Ook art. 3 Successiewet (Sw) bevat een woonplaatsfictie. Op grond van de in het eerste lid van dit artikel opgenomen fictie wordt een Nederlandse onderdaan die in Nederland heeft gewoond en die binnen 10 jaar na emigratie uit Nederland overlijdt dan wel een schenking doet, geacht inwoner van Nederland te zijn op het moment van overlijden dan wel het doen van de schenking. De Hoge Raad heeft in zijn arrest van 22 december 2006 geoordeeld dat art. 3 Sw niet in strijd is met EG-recht¹⁰.

Het volgen van eigen onderdanen gedurende een aantal jaren na emigratie wordt ook wel *extended tax liability* genoemd. *Extended tax liability* komt geregeld voor (zie ook paragraaf 3.4 hierna). Vaak worden dergelijke bepalingen in de belastingwetgeving opgenomen om kortstondige emigratie die bedoeld is om een fiscale claim af te schudden, tegen te gaan.

3.3.2 Belastinginning

In de berichtgeving over de Eritrese diasporabelasting wordt regelmatig gemeld dat aan Eritrese onderdanen consulaire bijstand door Eritrea zou worden geweigerd zolang zij de diasporabelasting niet hebben betaald¹¹. Het is niet geheel duidelijk of alle vormen van consulaire bijstand worden geweigerd.

Wanneer een niet-inwoner van Nederland belasting verschuldigd is in Nederland, kan inning op verschillende wijzen plaatsvinden. In geval sprake is van een Nederlander die buiten Nederland woonachtig is, kan de Nederlandse Belastingdienst de belastingautoriteiten van het desbetreffende land om bijstand bij invordering verzoeken. Dit betekent dat de belastingdiensten van de aangezochte landen de Nederlandse belasting innen en het ontvangen bedrag overmaken aan de Nederlandse Belastingdienst. In uiterste gevallen kan ook gebruik worden gemaakt van het register paspoortsignaleringen (hierna: RPS)¹². Wanneer iemand in het RPS is opgenomen, kan het paspoort van

⁹ Op grond van de Weense Verdragen inzake het diplomatieke en het consulaire verkeer is het de staat waarin deze personen werkzaam zijn in beginsel niet toegestaan om belasting te heffen van deze personen.

¹⁰ Hoge Raad 22 december 2006, nr. 39 261, BNB 2007/113, ECLI:NL:HR:2006:AQ7098

¹¹ Zie The 2% Tax for Eritreans in the diaspora, DSP-groep BV & Tilburg School of Humanities, Department of Culture Studies, Tilburg University

¹² Opname in het register paspoortsignaleringen kan onder meer plaatsvinden als een persoon een publiekrechtelijke schuld heeft (dat wil zeggen dat een betalingsverplichting aan bijvoorbeeld de Belastingdienst, Dienst Uitvoering Onderwijs of een gemeentelijke sociale dienst niet is nagekomen).

deze persoon worden ingehouden dan wel administratief vervallen worden verklaard. Daarnaast kan de aanvraag van een nieuw paspoort worden geweigerd.

In voorkomende gevallen kunnen dus ook de Nederlandse ambassades in het buitenland onder omstandigheden bepaalde vormen van consulaire bijstand weigeren.

3.4 *Italië, Portugal en Spanje*

Over het algemeen heffen Italië, Portugal en Spanje belasting over het wereldinkomen van hun inwoners. Er zijn echter gevallen waarin deze landen blijven heffen over het inkomen van hun onderdanen indien deze emigreren naar een door die landen aangewezen belastingparadijs met een aanzienlijk gunstiger fiscaal regime. De geëmigreerde Portugezen en Spanjaarden worden gedurende een aantal jaren na emigratie als inwoner van respectievelijk Spanje en Portugal belast. In het geval van Italië worden deze personen gedurende onbepaalde duur als inwoner van Italië beschouwd en belast. In Italië en Portugal geldt echter wel een tegenbewijsregeling voor de belastingplichtige op grond waarvan de belastingheffing als inwoner buiten toepassing kan blijven.

De in deze landen geldende regel heeft duidelijk een anti-misbruik doelstelling die emigratie ingegeven door belastingbesparing beoogt tegen te gaan en heeft dus een ander karakter dan de diasporabelasting van Eritrea.

4. Het Nederlandse belastingrecht en de Eritrese diasporabelasting

In dit onderdeel van de studie wordt ingegaan op de vragen in hoeverre het Nederlandse belastingrecht mogelijkheden biedt om de heffing en inning van de diasporabelasting van Eritrea te verbieden en wat de Nederlandse belastingwetgeving zegt over activiteiten van buitenlandse belastingautoriteiten in Nederland. In [paragraaf 4.1](#) wordt ingegaan op hetgeen in de Nederlandse belastingwetten is opgenomen met betrekking tot de belastingheffing -en inning door andere staten alsmede over eventuele activiteiten van buitenlandse belastingdiensten op het grondgebied van Nederland. [Paragraaf 4.2](#) behandelt de internationale overeenkomsten waarbij Nederland partij is. In [paragraaf 4.3](#) wordt ingegaan op de bepalingen in de Nederlandse belastingwetgeving die zijn op fiscale vergrijpen en op de mogelijkheid om in de Nederlandse belastingwetgeving bepalingen op te nemen die de heffing en inning van de diasporabelasting verbieden.

4.1 De Nederlandse belastingwetten

Alhoewel het Nederlandse belastingrecht nergens expliciet melding maakt van Eritrea, bevat de Nederlandse fiscale regelgeving een aantal bepalingen die van betekenis zijn. In Nederland woonachtige onderdanen van Eritrea zijn als inwoner van Nederland belasting verschuldigd over hun wereldinkomen, dat wil zeggen met inbegrip van inkomsten die uit buitenlandse bronnen (bijvoorbeeld uit bronnen in Eritrea) worden genoten. Teneinde te voorkomen dat uit het buitenland afkomstige inkomstenbestanddelen door zowel de woonstaat Nederland als de bronstaat Eritrea worden belast, sluit Nederland belastingverdragen met andere mogendheden. Met Eritrea is echter geen belastingverdrag overeengekomen.

Voor inkomsten die afkomstig zijn uit landen waarmee Nederland geen belastingverdrag heeft gesloten, voorziet het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 (hierna: Bvdb 2001) in een eenzijdige Nederlandse regeling. Op grond van art. 1, lid 2, van het Bvdb 2001 vindt het dan alleen toepassing als op geen enkele wijze wordt voorzien in de voorkoming van dubbele belasting. In verband met deze bepaling kan worden volgehouden dat het Bvdb 2001 van toepassing is op de diasporabelasting van Eritrea en dat inwoners van Nederland die deze diasporabelasting hebben betaald in beginsel recht hebben op toepassing van het Bvdb 2001.

Voor de toepassing van art. 15 (verrekening van buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's in box 1 Wet IB 2001), 18 (kostenafrek in box 1 Wet IB 2001), art. 19 (verrekening van buitenlandse dividenden in box 2 Wet IB 2001), art. 21 (kostenafrek in box 2 Wet IB 2001) en art. 25 (verrekening van buitenlandse belasting op dividenden, interest en royalty's in box 3 Wet IB 2001) van het Bvdb 2001 is vereist dat de inkomsten worden betaald door een inwoner van een ontwikkelingsland. De uitdrukking 'ontwikkelingsland' is gedefinieerd in art. 6 van het Bvdb 2001. In de definitie wordt in beginsel aangesloten bij de door het 'Development Assistance Committee' van de OESO vastgestelde 'List of Recipients of Official Development Assistance' (hierna de ODA-lijst). De in art. 6 Bvdb 2001 opgenomen definitie bevat nog een aantal verruiming van het begrip 'ontwikkelingsland'. Eritrea is op de ODA-lijst opgenomen in de categorie *Least Developed Countries*. Dit houdt dus in dat inwoners van Nederland Eritrese belasting kunnen verrekenen met de Nederlandse inkomstenbelasting of kostenafrek kunnen claimen voor deze belasting (het betaalde bedrag aan Eritrese belasting komt dan in mindering op de uit Eritrea afkomstige inkomsten).

In gevallen waarin de diasporabelasting ziet op uit Eritrea afkomstige inkomsten, lijkt te huidige tekst van het Bvdb 2001 ertoe te leiden dat Nederland gehouden is verrekening te verlenen voor de Eritrese diasporabelasting.

Voor het overige zwijgt de Nederlandse belastingwetgeving over de heffing van buitenlandse belastingen van inwoners van Nederland. Nu de Nederlandse belastingwetgeving (afgezien van de Wet internationale bijstandsverlening; hierna: de WIB¹³) zich uitsluitend richt op de heffing en inning van Nederlandse belasting, laat deze belastingwetgeving zich niet uit over activiteiten van buitenlandse belastingdiensten op het Nederlandse grondgebied. Ook de WIB, waarvan de bepalingen op grond van art. 1 WIB strekken tot uitvoering van de richtlijnen van de Raad van de Europese Unie en andere regelingen van internationaal recht tot het verlenen van wederzijdse bijstand met betrekking tot belastingaangelegenheden, ziet niet toe op werkzaamheden van buitenlandse belastingautoriteiten, maar focust op de verplichtingen van de Nederlandse Belastingdienst.

4.2 *Internationale overeenkomsten waarbij Nederland partij is*

Nederland heeft met vele landen belastingverdragen gesloten. Deze belastingverdragen bevatten regels op grond waarvan heffingsrechten met betrekking tot de verschillende soorten inkomsten worden verdeeld tussen de verdragsluitende staten. Daarnaast bevatten de verdragen onder andere bepalingen op het gebied van uitwisseling van inlichtingen tussen de staten alsmede het verlenen van bijstand aan elkaar bij de invordering van belastingschulden. In de relatie tot Eritrea is echter geen belastingverdrag van toepassing. Als een dergelijk verdrag wel van toepassing zou zijn geweest, dan is het twijfelachtig of Eritrea de diasporabelasting ongelimiteerd zou mogen toepassen.

Naast bilaterale belastingverdragen is Nederland ook partij bij het multilaterale verdrag inzake Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belasting (hierna: het WABB-verdrag)¹⁴. Het WABB-verdrag bevat onder meer bepalingen voor het verlenen van bijstand bij de invordering van belastingschulden. Eritrea is geen partij bij het WABB-verdrag¹⁵. Als Eritrea wel partij zou zijn bij dit verdrag, dan zou het nog maar de vraag zijn of andere landen bereid zouden zijn om de Eritrese diasporabelasting ten behoeve van Eritrea te innen. Een verzoek om bijstand op basis van het WABB-verdrag kan immers worden geweigerd. Indien bijstand wordt geweigerd, dan zal dit door de aangezochte staat op grond van art. 20 WABB-verdrag met redenen omkleed worden gemeld aan de verzoekende Staat. Een staat is in beginsel niet gehouden maatregelen te nemen die in strijd zijn met de openbare orde. Gelet op de beroering die de heffing en inning van de Eritrese diasporabelasting teweegbrengt, zou bijstand naar alle waarschijnlijkheid niet aan de orde zijn.

4.3 *In de Nederlandse belastingwetgeving opgenomen fiscale vergrijpen*

Hoofdstuk VIIIA van de Algemene Wet inzake Rijksbelastingen (hierna: AWR) ziet op bestuurlijke boeten, terwijl Hoofdstuk IX van de AWR strafrechtelijke bepalingen bevat. Het voert te ver om alle in deze hoofdstukken

¹³ Wet van 24 april 1986, op de internationale bijstandsverlening bij de heffing van belastingen

¹⁴ The Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters is oorspronkelijk ontwikkeld door de OESO en de Raad van Europa. Sinds het wijzigingsprotocol van 27 mei 2010 kan dit verdrag ook door Staten die niet lid zijn van de OESO dan wel de Raad van Europa zich aansluiten bij dit verdrag. Inmiddels hebben 88 landen het verdrag ondertekend.

¹⁵ Nu Eritrea geen partij is bij het WABB-verdrag en evenmin een bilaterale belastingverdragsrelatie met Nederland bestaat, kan Eritrea geen verzoek doen om bijstand bij invordering en is Eritrea genoodzaakt om zelf de inning ter hand te nemen.

opgenomen bepalingen te behandelen, maar de bepalingen hebben gemeen dat zij toezien op handelingen van een belastingplichtige die in strijd zijn met de Nederlandse belastingwetgeving en op de sancties die door de Belastingdienst kunnen worden opgelegd.

Zoals reeds uit de naamgeving van de AWR blijkt, is deze wet van toepassing om belastingen die van rijkswege door de Rijksbelastingdienst worden geheven. Alleen al om deze reden, is de AWR niet de juiste plaats om een eventueel verbod op de heffing en inning van de Eritrese diasporabelasting op te nemen. Het opstellen van nieuwe wetgeving binnen het Nederlandse belastingrecht met de bedoeling om heffing en inning van de diasporabelasting van Eritrea in Nederland te verbieden, past niet binnen het Nederlandse belastingrecht omdat dit zich uitsluitend richt op de heffing en inning van Nederlandse belastingen en op het functioneren van de Nederlandse belastingdienst.

5. Conclusies

Belastingheffing op grond van het nationaliteitsbeginsel zoals door Eritrea bij de heffing van diasporabelasting, is minder gebruikelijk maar niet uitzonderlijk. Ook een land als de Verenigde Staten van Amerika neemt nationaliteit als één van de uitgangspunten bij de heffing van inkomstenbelasting van natuurlijke personen. Bijzondere invorderingsmaatregelen zoals het weigeren van een paspoort zolang een belastingschuld niet is voldaan, is evenmin uniek voor Eritrea; ook Nederland kent dit middel.

Aangezien de Nederlandse belastingwetgeving in beginsel uitsluitend bepalingen bevat op grond waarvan in Nederland belasting is verschuldigd (zoals bijvoorbeeld in de Wet inkomstenbelasting 2001, de Wet op de vennootschapsbelasting 1969, de erf- en schenkbelasting en de omzetbelasting) of procedurele bepalingen met betrekking tot de belastingheffing -en inning door Nederland (zoals de Invorderingswet 1990 en de Algemene wet inzake rijksbelastingen), kan de belastingheffing -en inning van de Eritrese diasporabelasting niet op grond van het Nederlandse belastingrecht worden tegengegaan.

Het vorenstaande betekent dat de Nederlandse belastingwetgeving geen mogelijkheden biedt om de heffing en inning van de diasporabelasting van Eritrea in Nederland te verbieden. Wel zou overwogen kunnen worden om te bezien in hoeverre het niet-toestaan van de verrekening van Eritrese belasting bij de heffing van Nederlandse inkomstenbelasting tot de mogelijkheden behoort. Het opnemen van een algemeen dan wel specifiek verbod op de heffing dan wel inning van de diasporabelasting door Eritrea past niet binnen de Nederlandse belastingwetgeving.

De in hoofdstuk 1 opgenomen deelvragen, kunnen derhalve als volgt worden beantwoord:

- a. De Nederlandse belastingwetgeving zwijgt over activiteiten van buitenlandse belastingdiensten in Nederland met betrekking tot de belastingheffing en –inning van onderdanen van desbetreffende landen.
- b. Naast Eritrea heft ook de VS belasting van in het buitenland wonende onderdanen. Ook andere landen, inclusief Nederland, hanteren in bepaalde gevallen het nationaliteitsbeginsel bij de heffing van belasting. De inning van belasting kan op verschillende wijzen plaatsvinden waarbij in bepaalde gevallen ook een zekere mate van dwang kan worden uitgeoefend.
- c. Op grond van zowel bilaterale belastingverdragen als het multilaterale verdrag over Wederzijdse Administratieve Bijstand in Belastingzaken (het WABB-verdrag) kan op verzoek van een ander land bijstand bij invordering worden verleend. Onder omstandigheden kan zo'n verzoek van een ander land om bijstand bij invordering kan worden geweigerd. Strijd met de openbare orde is een belangrijke weigeringsgrond.
- d. Nederland int op verschillende wijzen belasting van in het buitenland wonende Nederlanders. In het uiterste geval kan een belastingschuldige worden opgenomen in het Register Paspoortsignaleringen waardoor het paspoort van de belastingschuldige ongeldig wordt verklaard en geen recht bestaat op een nieuw paspoort totdat de belastingschuld is voldaan.
- e. Een algemeen verbod op de heffing en/of inning van diasporabelasting kan niet in de Nederlandse belastingwetgeving worden opgenomen.
- f. Een eventueel specifiek verbod op zowel de heffing als de inning van de diasporabelasting van Eritrea kan evenmin in de Nederlandse belastingwetgeving worden opgenomen.

De antwoorden op de hierboven opgenomen deelvragen hebben uitsluitend betrekking op het Nederlandse belastingrecht en sluiten niet uit dat elders in het Nederlandse recht eventueel wel mogelijkheden bestaan voor het opnemen van bepalingen aangaande een verbod op heffing en inning van de diasporabelasting door Eritrea. Een dergelijke verdere analyse past echter niet binnen de onderzoeksopdracht die ten grondslag ligt aan deze studie.