

Vergaderjaar 2022–2023

36 369

Invoering van een minimumbelasting en wijziging van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en de Invorderingswet 1990 in verband met de implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (PbEU 2022, L 328/1) (Wet minimumbelasting 2024)

Nr. 3

MEMORIE VAN TOELICHTING**Inhoudsopgave**

I.	ALGEMEEN	2
1.1	Wereldwijde minimumbelasting	2
1.2	Implementatiegevolgen voor Nederland	4
2.	Kern van het wetsvoorstel	5
2.1	Maatregelen voor bijheffing	5
2.2	Berekening van de bijheffing	6
3.	Hoofdpijnen van het wetsvoorstel	8
3.1	Reikwijdte	8
3.2	De wijze van bijheffing	10
3.3	De berekening van het effectieve belastingtarief van een staat	21
3.4	Het netto kwalificerend inkomen voor de berekening van het effectieve belastingtarief	22
3.5	De betrokken belastingen voor de berekening van het effectieve belastingtarief	28
3.6	De berekening van de bijheffing	30
3.7	Regels voor fusies, splitsingen, reorganisaties en houdsterstructuren	37
3.8	Regels voor fiscale neutraliteitsstelsels en uitdelingsbelastingstelsels	40
3.9	Formeelrechtelijke aspecten	42
3.10	Transitiebepalingen	52
4.	Gegevensverwerking	53
5.	Gevolgen (met uitzondering van financiële gevolgen)	54
5.1	Effecten voor bedrijven en burgers	54
5.2	Adviescollege toetsing regeldruk	55
5.3	Doeltreffendheid	55
5.4	Doelmatigheid	55

5.5	Evaluatie en monitoring	55
6.	Budgettaire aspecten	56
7.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	57
8.	Advies en consultatie	57
9.	Transponeringstabel	62
II.	ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING	67

I. ALGEMEEN

1.1 Wereldwijde minimumbelasting

Dit wetsvoorstel introduceert door middel van een afzonderlijke heffingswet een belasting tot waarborging van een mondiaal minimum-niveau van belastingheffing voor multinationale groepen en binnenlandse groepen, in lijn met de daarover mede door Nederland in internationaal verband gemaakte afspraken. Deze afspraken beogen belastingconcurrentie en belastingontwijking te beperken. In het Inclusive Framework (IF)¹, georganiseerd door de Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO), staat de herziening van het internationale belastingsysteem hoog op de agenda. De aanleiding hiervoor is gelegen in de uitdagingen die de globaliserende en digitaliserende economie met zich brengt voor de belastingheffing van multinationals. In oktober 2021 is een akkoord bereikt over de herziening van het internationale belastingsstelsel. De Kamer is per brief van 15 oktober 2021 hierover geïnformeerd.² Daarmee is een belangrijke stap gezet richting een moderner internationaal belastingsysteem en een wereldwijde minimumbelasting. Het akkoord wordt door 138 staten gesteund in het IF en is vormgegeven door middel van twee pijlers.³ Pijler 1 van het IF-akkoord regelt een andere verdeling van winsten en heffingsrechten tussen staten voor de circa 100 grootste en meest winstgevende multinationale groepen, waaronder de grootste digitale bedrijven. De Pijler 1-maatregelen maken geen deel uit van dit wetsvoorstel.

Pijler 2 van het IF-akkoord regelt een wereldwijd minimumniveau van belastingheffing voor multinationale groepen. Pijler 2 bewerkstelligt dat multinationale groepen met een omzet van € 750 miljoen euro of meer altijd ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Pijler 2 voorziet in een bijheffing als in een staat te weinig winstbelasting is betaald. Dit wetsvoorstel omvat de maatregelen die voortvloeien uit de afspraken die in het kader van Pijler 2 in internationaal verband zijn gemaakt. Het stemt het kabinet tevreden dat er internationale consensus is bereikt en dat is afgesproken het effectieve minimumbelastingtarief vast te stellen op 15%. Aangezien het om een effectief tarief gaat dat wordt berekend per staat, is de verwachting dat een minimumbelastingtarief van 15% voldoende effectief is om belastingconcurrentie en belastingontwijking in te dammen. Het doel van Pijler 2 is tweeledig. Ten eerste beoogt Pijler 2 de prikkel voor bedrijven om winst te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen. Ten tweede beoogt Pijler 2 een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie tussen staten. Hiermee moet de race naar de bodem in de winstbelasting worden voorkomen en een gelijkjer speelveld worden gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven.

¹ Het OESO/G20 IF on BEPS is in 2016 gevormd met het oog op implementatie van de maatregelen uit het OESO/G20-project om grondslaguitholling en winstverschuiving tegen te gaan (het BEPS-project) en verdere internationale samenwerking op het gebied van belastingheffing. Binnen het IF werken lidstaten en niet-lidstaten van de OESO op gelijke voet samen.

² Kamerstukken II, 2021/22, 25 087, nr. 284.

³ <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>.

Het IF kan geen bindende wetgeving vaststellen. Op 20 december 2021 heeft het IF de modelteksten gepubliceerd waarmee de deelnemende staten het Pijler 2-akkoord in hun nationale wetgeving kunnen omzetten.⁴ De Pijler 2-maatregelen die voortvloeien uit de OESO-modelregels zijn bedoeld om te worden geïmplementeerd als onderdeel van een zogenoemde «common approach». Dit houdt in dat staten die het IF-akkoord hebben onderschreven, niet verplicht zijn om de OESO-modelregels te implementeren, maar verplicht zijn te accepteren dat andere staten kunnen bijheffen over in hun staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Indien wel voor implementatie wordt gekozen, gaat de betreffende staat ermee akkoord de regels op een manier te implementeren en uit te voeren die consistent is met de OESO-modelregels. De OESO-modelregels vormen een samenhangend geheel aan maatregelen dat voorkomt dat deze maatregelen (door verschillende staten) meerdere keren worden toegepast ter zake van hetzelfde inkomensbestanddeel. Dit wordt bewerkstelligd door een overeengekomen rangorde en allocatie van de bijheffing(en) aan de staten waarin een multinationale groep is gevestigd of een onderneming heeft. Om ervoor te zorgen dat de Pijler 2-maatregelen binnen de Europese Unie (EU) op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet en om strijd met Europees recht te voorkomen, heeft de Europese Commissie op 22 december 2021 een richtlijnvoorstel gepubliceerd.⁵ Op 15 december 2022 hebben de EU-lidstaten een akkoord bereikt over dit richtlijnvoorstel, dat grotendeels gebaseerd is op de modelteksten van de OESO. Dit wetsvoorstel strekt tot implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing)⁶. Deze richtlijn behelst een uitwerking van de regels waarover al in het IF akkoord is bereikt en ter zake van deze regels bestaat zeer beperkte beleidsruimte. De richtlijn dient – behoudens enkele uitzonderingen – op 31 december 2023 in wetgeving te zijn omgezet. In paragraaf 10 van dit algemeen deel is de transponeringstabel opgenomen. Doordat met deze richtlijn een minimumniveau aan belastingheffing wordt vereist in de EU, wordt een gelijk spelveld binnen de EU gecreëerd. Dit zal bijdragen aan eerlijkere concurrentieverhoudingen binnen de EU.

De OESO signaleert dat er na implementatie van de maatregelen die zijn voortgekomen uit het Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-project, waarvan de finale rapporten in 2015 zijn gepubliceerd, nog steeds risico's zijn op grondslaguitholling en winstverschuiving naar laagbelastende staten. Het kabinet onderkent dat en Nederland heeft daarom verschillende maatregelen genomen die belastingontwijking beperken of zorgen voor een ondergrens in de vennootschapsbelasting bij winstgevendheid in Nederland, waaronder ook unilaterale maatregelen. Een aantal voorbeelden van deze maatregelen zijn de implementatie van de eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD1)⁷, de tweede

⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm>.

⁵ https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf.

⁶ Richtlijn (EU) 2022/2523 van de Raad van 14 december 2022, tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie PbEU 2022, L 328/1.

⁷ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingspraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).

EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD2)⁸, de ratificatie van het Multilateraal Instrument, de invoering van de bronbelasting op renten en royalty's (en vanaf 2024 ook: dividenden), en in de vennootschapsbelasting: de beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling, de aanscherping van de earningsstrippingmaatregel, de beperking van de verliesverrekening en het tegengaan van mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Door unilaterale maatregelen worden andere staten er niet toe gedwongen om soortgelijke maatregelen te nemen, met als gevolg dat belastingontwijking door internationaal opererende bedrijven nog steeds mogelijk blijft en slechts verschuift naar andere jurisdicties. Het doel van dit wetsvoorstel is het implementeren van de maatregelen die volgen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing om de resterende risico's van kunstmatige winstverschuiving aan te pakken.

Naar de mening van het kabinet is een minimumbelasting in een zo groot mogelijk internationaal verband doeltreffend, omdat hierdoor een ondergrens wordt gesteld aan belastingconcurrentie, waardoor het voordeel van kunstmatige winstverschuiving sterk wordt verkleind. Door het internationale karakter wordt de doeltreffendheid van een dergelijke minimumbelasting sterk vergroot. Het kabinet steunt derhalve het akkoord dat in OESO-verband is bereikt met betrekking tot de Pijler 2-maatregelen en geeft daar met dit wetsvoorstel opvolging aan door de maatregelen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing te implementeren.

1.2 Implementatiegevolgen voor Nederland

De bijheffing tot een effectief tarief van 15% is slechts aan de orde indien door de in een staat gevestigde groepsentiteiten effectief te weinig winstbelasting is betaald (laagbelastende staat). De te weinig geheven winstbelasting wordt bepaald door het bijheffingspercentage (dat is de som van het minimumbelastingtarief minus het effectieve belastingtarief) te vermenigvuldigen met de grondslag (de zogenoemde overwinst).

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing biedt EU-lidstaten ruimte om zelf te bepalen in welke nationale (belasting)wet de richtlijnbepalingen worden geïmplementeerd. Daarmee bestaat de mogelijkheid om de Pijler 2-maatregelen vorm te geven als onderdeel van de vennootschapsbelasting, maar ook als een separate heffingswet. Het kabinet heeft bij de keuze om de implementatie in nationale wetgeving vorm te geven in een afzonderlijke heffingswet verschillende voor- en nadelen afgewogen. De inbedding van de Pijler 2-maatregelen in de vennootschapsbelasting is vanuit wetgevingstechnisch oogpunt aanzienlijk ingewikkelder. De Pijler 2-maatregelen passen namelijk conceptueel niet goed in de vennootschapsbelasting. Zo nemen de Pijler 2-maatregelen als uitgangspunt de winst volgens de financiële verslaggeving en niet de fiscale winst. De bijheffing heeft dus een andere grondslag dan de Nederlandse vennootschapsbelasting. Verder zou inbedding in de vennootschapsbelasting resulteren in een toename van de complexiteit van de vennootschapsbelasting en daarmee waarschijnlijk ook een toenemende complexiteit in de uitvoering voor de Belastingdienst. Bovendien geldt dat door middel van een zelfstandige heffingswet recht wordt gedaan aan de basisgedachte van de Pijler 2-maatregelen om als een aanvullende heffing te gelden, bovenop een bestaande winstbelasting. Deze basisgedachte van Pijler 2 is dat de berekening van het effectieve belastingtarief in een staat geschiedt, nadat de lokale winstbelasting – in Nederland de vennootschapsbelasting – is berekend voor

⁸ Richtlijn (EU) 2017/952 van de Raad van 29 mei 2017 tot wijziging van Richtlijn (EU) 2016/1164 wat betreft hybridemismatches met derde landen (PbEU 2017, L 144/1).

financiële verslaggevingsdoeleinden. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, wordt het verschil bijgeheven. De berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting staat derhalve los van de maatregelen uit het wetsvoorstel.

In Nederland wordt belasting geheven bij wijze van aanslag (aanslagbelasting) of bij voldoening of afdracht op aangifte (aangiftebelasting). Voor de bijheffing wordt een aangiftebelasting voorgesteld, namelijk voldoening op aangifte. In paragraaf 3.9 (formele aspecten) wordt deze keuze nader onderbouwd.

Dit wetsvoorstel kent een eigen begrippenkader voor toepassing van de Pijler 2-maatregelen. De definities in dit wetsvoorstel zijn enkel van toepassing in het kader van deze maatregelen en hebben dus onder meer geen invloed op de interpretatie van deze termen in belastingverdragen of nationale wet- en regelgeving.

Hoewel de BES-eilanden (de openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba) geen integraal deel uitmaken van de Europese Unie, heeft de inzet die Nederland als deelnemer van het IF heeft ook gevolgen voor het Caribische deel van Nederland, niet in de laatste plaats omdat op de BES-eilanden een winstbelasting ontbreekt. Omdat de BES-eilanden volledig deel uitmaken van het Nederlandse staatsbestel is het wenselijk om het wetsvoorstel ook daar van toepassing te laten zijn, ongeacht het feit dat de impact van de Pijler 2-maatregelen beperkt zal zijn. In het pakket Belastingplan 2024 wordt geregeld dat het wetsvoorstel – kort gezegd – ook op de BES-eilanden zal gelden.

2. Kern van het wetsvoorstel

2.1 Maatregelen voor bijheffing

In de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is voorgeschreven dat de OESO-modelregels⁹ en de toelichtingen en voorbeelden in het OESO-commentaar bij de OESO-modelregels¹⁰ als bron van illustratie en uitleg bij de implementatie van de richtlijnteksten gebruikt dienen te worden. De wetteksten en de artikelsgewijze toelichting zoals opgenomen in dit wetsvoorstel zijn daarom mede gebaseerd op de OESO-modelregels en het commentaar daarop. Het OESO-commentaar kan daarom dienen als interpretatiebron indien de wettekst aansluit bij de OESO-modelregels.

De OESO is onder de vlag van het zogeheten IF aan de slag gegaan met een aantal werkstromen ter bevordering van een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-regels. Deze werkstromen zijn:

- geschilbeslechting en de beoordeling of buitenlandse bijheffingen kwalificeren;
- administratieve richtsnoeren ter verduidelijking van de regels;
- de informatie-aangifte en de uitwisseling van gegevens;
- de veilige havenregel¹¹; en
- technische bijstand aan staten bij de implementatie van de OESO-modelregels.

⁹ De modelregels zoals goedgekeurd op 14 december 2021 met als citeertitel: «OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris».

¹⁰ Het commentaar bij de OESO-modelregels zoals goedgekeurd op 11 maart 2022 met als citeertitel «OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris».

¹¹ In paragraaf 3.6 wordt de veilige havenregel behandeld.

De OESO streeft ernaar om een aantal van deze werkstromen binnen een zodanige termijn te hebben afgerond, dat de implementerende staten hier zoveel mogelijk baat bij hebben in het implementatieproces. Het IF zal uiteindelijk de regels en afspraken die volgen uit het IF vaststellen.

Op 1 februari 2023 heeft de OESO administratieve richtsnoeren (*Administrative Guidance*¹²) gepubliceerd over de uitleg en toepassing van de OESO-modelregels. In een aantal gevallen hebben deze richtsnoeren geleid tot aanvullingen in vergelijking met het conceptwetsvoorstel dat voor internetconsultatie is aangeboden. Overigens zullen de administratieve richtsnoeren voortdurend worden aangevuld.

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing verplicht EU-lidstaten om twee verschillende maatregelen te implementeren, te weten de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel. Op grond van de inkomen-inclusiemaatregel wordt het deel van de overwinst van een laagbelaste groepsentiteit die zich ergens in de groepsstructuur bevindt over het algemeen belast op het niveau van de uiteindelijk moederentiteit. De inkomen-inclusiemaatregel wordt niet alleen toegepast op laagbelaste groepsentiteiten die in een andere staat zijn gevestigd dan de moederentiteit, maar ook ter zake van de laagbelaste moederentiteit zelf alsmede haar – in diezelfde staat gevestigde – laagbelaste groepsentiteiten. Voor zover geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast door de staat waarin de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing verzekerd door toepassing van de onderbelastewinstmaatregel. De onderbelastewinstmaatregel werkt als zogenoemde «backstop» van de inkomen-inclusiemaatregel.

Daarnaast biedt de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing de lidstaten de mogelijkheid om een zogenoemde kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren. Het kabinet heeft ervoor gekozen om een dergelijke binnenlandse bijheffing in te voeren. Met een kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – ook over de overwinst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep zonder uiteindelijk moederentiteit in Nederland bij te heffen tot een effectief tarief van 15%. Zonder deze binnenlandse bijheffing is de groep ter zake van haar in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten bijheffing verschuldigd in een andere staat, bijvoorbeeld de staat waar de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd. Als gevolg van de Pijler 2-maatregelen zullen staten naar verwachting een kwalificerende binnenlandse bijheffing invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve tarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende laagbelastende staten dit niet doen, zullen andere staten heffen op grond van de Pijler 2-maatregelen over overwinst van laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in die staten.

2.2 Berekening van de bijheffing

Op grond van dit wetsvoorstel wordt de minimumbelasting geheven van in Nederland gevestigde entiteiten van de multinationale groep of de binnenlandse groep. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, wordt het verschil bijgeheven door toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing, de inkomen-

¹² OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf.

inclusiemaatregel, of de onderbelastewinstmaatregel. De wijze waarop deze minimumbelasting wordt geheven, is afhankelijk van de maatregel op grond waarvan wordt geheven. Dit wordt in het vervolg van het algemeen deel van deze memorie beschreven. De berekening van de bijheffing geschiedt per staat (dat kan ook Nederland zijn) in de volgende vijf stappen. Deze vijf stappen worden in het vervolg van deze memorie in meer detail toegelicht. Bij de uitwerking van dit stappenplan wordt geabstraheerd van de toepassing van de veilige havenmaatregelen. Voor een toelichting op de veilige havenmaatregelen wordt verwezen naar 3.6 van het algemeen deel van deze memorie.



Stap 1: De berekening van het effectieve belastingtarief vindt plaats door de zogenoemde gecorrigeerde betrokken belastingen (bijvoorbeeld de vennootschapsbelasting) te delen door het netto kwalificerende inkomen. Deze berekening kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 1: Berekening van het effectieve belastingtarief

Co1, Co2 en Co3 behoren tot een groep, waarvan Co 1 de uiteindelijke moederentiteit is. Deze groepsentiteiten zijn in dezelfde staat gevestigd. Bij voorbeelden 2 tot en met 5 wordt dit steeds als uitgangspunt genomen. De som van de gecorrigeerde betrokken belastingen bedraagt € 100 (Co1: € 20, Co2: € 30, Co 3: € 50). Het netto kwalificerende inkomen van deze entiteiten bedraagt € 1.000. Het effectieve belastingtarief van deze groep is: $(€ 100 / € 1.000) \times 100\% = 10\%$.

Stap 2: De berekening van het bijheffingspercentage geschiedt door het minimumbelastingtarief te verminderen met het effectieve belastingtarief. Deze berekening kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 2: Berekening van het bijheffingspercentage

Het effectieve belastingtarief van de groep is 10%. Het minimumbelastingtarief is 15%. Het bijheffingspercentage is: $15\% - 10\% = 5\%$.

Stap 3: De berekening van de overwinst vindt plaats door het netto kwalificerende inkomen te verminderen met het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Deze berekening kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 3: Berekening van de overwinst

Het netto kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten bedraagt € 1.000. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid bedraagt € 200. De overwinst is: € 1.000 – € 200 = € 800.

Stap 4: De berekening van de bijheffing geschiedt door de overwinst te vermenigvuldigen met het bijheffingspercentage. Deze berekening kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 4: Berekening van de bijheffing

Het bijheffingspercentage is 5%. De overwinst bedraagt € 800. De bijheffing is: 5% x € 800 = € 40.

De eerste vier stappen vinden plaats per staat voor alle groepsentiteiten gezamenlijk.

Stap 5: Tot slot wordt de bijheffing toegerekend aan iedere groepsentiteit die is gevestigd in een laagbelastende staat. De toerekening van de bijheffing vindt plaats door het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit over het verslagjaar te delen door het totale kwalificerende inkomen van alle groepsentiteiten over het verslagjaar in die staat. Er wordt geen bijheffing toegerekend aan groepsentiteiten met een kwalificerend verlies.

Voorbeeld 5: Toerekening van de bijheffing

De bijheffing is: 5% x € 800 = € 40 (zie voorbeeld 4). Deze bijheffing wordt toegerekend aan Co1, Co2 en Co3. Het totale kwalificerende inkomen van deze groep is € 1.000. Het kwalificerende inkomen van de afzonderlijke entiteiten is: Co1: € 200, Co2: € 300, Co 3: € 500. Aan Co1 wordt € 8 bijheffing ($€ 40 \times (€ 200 / € 1.000)$) toegerekend. Aan Co2 wordt € 12 bijheffing ($€ 40 \times (€ 300 / € 1.000)$) toegerekend. Aan Co3 wordt € 20 bijheffing ($€ 40 \times (€ 500 / € 1.000)$) toegerekend. De toerekening bedraagt opgeteld € 40 ($€ 8 + € 12 + € 20$).

In het vervolg van het algemeen deel van deze memorie worden de hoofdlijnen van dit wetsvoorstel nader uitgewerkt.

3. Hoofdlijnen van het wetsvoorstel

3.1 Reikwijdte

Dit wetsvoorstel is van toepassing op groepsentiteiten (veelal vennootschappen) van zowel multinationale groepen als binnenlandse groepen, met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Binnenlandse groepen zijn groepen waarvan alle entiteiten in Nederland zijn gevestigd.

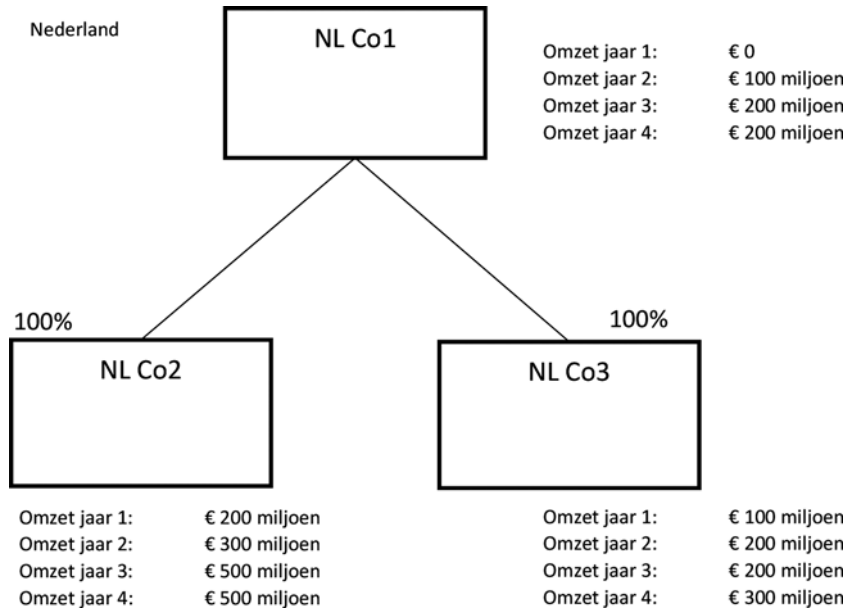
In de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is aangesloten bij de omzetsdrempel die geldt voor de country-by-country reporting (CbCR)-regels. De beoordeling of aan de drempel van € 750 miljoen wordt voldaan, geschiedt aan de hand van de omzet die wordt verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep dan wel de binnenlandse groep in de vier verslagjaren die onmiddellijk voorafgaan aan het te toetsen verslagjaar. Indien in twee van die vier verslagjaren de omzet ten minste € 750 miljoen is, zijn de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel van toepassing op de groepsentiteiten van die groep. Ook kan het wetsvoorstel van toepassing zijn indien de groep minder dan vier verslagjaren bestaat maar wel in ten minste twee van die jaren

voldoet aan de omzetdrempel. Verder is voor verslagjaren die langer of korter dan twaalf maanden duren geregeld dat de omzetdrempel naar rato van het aantal maanden van het relevante verslagjaar wordt berekend.

De binnenlandse groep is in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing toegevoegd ten opzichte van de OESO-modelregels om de overeenstemming met het primaire EU-recht te waarborgen. Door deze toevoeging is dit wetsvoorstel ook van toepassing indien alle groepsentiteiten in Nederland zijn gevestigd, mits wordt voldaan aan de omzetdrempel van € 750 miljoen. De werking van het wetsvoorstel ten aanzien van de binnenlandse groep wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 6: binnenlandse groep

NL Co1 is de uiteindelijk moederentiteit van de NL-groep, waartoe ook NL Co2 en NL Co3 behoren. Alle entiteiten zijn in Nederland gevestigd.



De NL-groep valt onder toepassing van dit wetsvoorstel, indien de omzet in twee van de vier verslagjaren voorafgaand aan het te toetsen verslagjaar (in het voorbeeld jaar 5) ten minste € 750 miljoen is. Op basis van bovenstaande gegevens is de omzet in verslagjaar 3 en verslagjaar 4 hoger dan de drempel. De omzet in verslagjaar 3 is in totaal € 900 miljoen (€ 200 miljoen + € 500 miljoen + € 200 miljoen). De omzet in verslagjaar 4 is in totaal € 1 miljard (€ 200 miljoen + € 500 miljoen + € 300 miljoen). Als gevolg hiervan valt de NL-groep in het te toetsen verslagjaar binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel.

Het wetsvoorstel is niet van toepassing op overheidsentiteiten, internationale organisaties, non-profit organisaties, pensioenfondsen, een beleggingsfonds dat een uiteindelijk moederentiteit is en een vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijk moederentiteit is. Deze entiteiten worden aangeduid als uitgesloten entiteiten. Het betreft entiteiten die met een specifiek doel zijn opgericht en om die reden in voorkomende gevallen vrijgesteld zijn van belastingheffing. Daarnaast zijn er nog entiteiten die worden gehouden door voornoemde uitgesloten entiteiten en aan bepaalde voorwaarden voldoen waardoor ook die entiteiten als uitgesloten entiteiten worden aangemerkt. De beoordeling of een entiteit kwalificeert als een uitgesloten entiteit, vindt per entiteit plaats. De omzet

van de uitgesloten entiteiten telt (wel) mee om te bepalen of de multinationale groep dan wel binnenlandse groep voldoet aan de drempel van € 750 miljoen. Een multinationale groep of binnenlandse groep kan volledig uit uitgesloten entiteiten bestaan. In dat geval is de groep als geheel uitgesloten van de toepassing van het wetsvoorstel.

3.2 De wijze van bijheffing

De minimumbelasting wordt geheven van entiteiten van de multinationale groep of de binnenlandse groep. De wijze waarop deze minimumbelasting wordt geheven, is afhankelijk van de maatregel op grond waarvan wordt geheven:

- 1) de binnenlandse bijheffing;
- 2) de inkomen-inclusiemaatregel; of
- 3) de onderbelastewinstmaatregel.

Groepsentiteit

Het wetsvoorstel is van toepassing op groepsentiteiten van een multinationale groep of een binnenlandse groep. Een groep bestaat voor de toepassing van dit wetsvoorstel in twee verschillende vormen. De eerste vorm is – kort gezegd – het geheel van entiteiten die met elkaar verbonden zijn door eigendom of zeggenschap zoals omschreven in de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijk moederentiteit. De tweede vorm is een entiteit die een of meer vaste inrichtingen heeft, mits die entiteit geen onderdeel is van een multinationale groep.

Een groepsentiteit bestaat voor de toepassing van dit wetsvoorstel derhalve in drie verschillende vormen:

- a) een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep;
- b) een entiteit die onderdeel is van een binnenlandse groep; en
- c) een vaste inrichting van een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep.

Een vaste inrichting wordt als een afzonderlijke groepsentiteit aangemerkt. Deze afbakening ten opzichte van de hoofdentiteit of andere vaste inrichtingen die in dezelfde staat zijn gevestigd, is van belang voor de berekening van het effectieve belastingtarief per staat. Op deze manier wordt zeker gesteld dat het inkomen van de vaste inrichting en de belastingen die aan dat inkomen kunnen worden toegerekend niet opgaan in de belastingen en het inkomen die toe te rekenen zijn aan de hoofdentiteit of aan een andere vaste inrichting. Dit is van belang om te beoordelen of de activiteiten van een multinationale groep in een staat door middel van een vaste inrichting laagbelast zijn. De hiervoor omschreven definitie van vaste inrichting is enkel van toepassing in het kader van het wetsvoorstel en heeft dus onder meer geen invloed op de interpretatie van dit begrip in belastingverdragen of in nationale wet- en regelgeving.

Uit het voorgaande volgt dat een groep bestaat uit entiteiten. Het wetsvoorstel hanteert een ruime definitie van het begrip «entiteit». Het omvat niet alleen rechtspersonen maar ook rechtsfiguren die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstellen. Onder rechtsfiguren worden onder meer verstaan trusts en samenwerkingsverbanden. Voor natuurlijke personen geldt dat deze niet onder de definitie van het begrip «entiteit» vallen. Een overheid is geen entiteit ook al is sprake van een rechtsfiguur die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstelt of van een rechtspersoon.

Voor de toepassing van dit wetsvoorstel is een uiteindelijk moederentiteit (i) een entiteit die onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt in een andere entiteit en waarin geen andere entiteit onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houdt, dan wel (ii) de hoofdentiteit van een groep die bestaat uit een entiteit met één of meer vaste inrichtingen. Onder een controlerend belang wordt verstaan een zodanig belang in een entiteit dat de houder van het belang, in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard verplicht is, of verplicht zou zijn geweest indien hij een geconsolideerde jaarrekening had opgesteld, om de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteit integraal te consolideren, waarbij een hoofdentiteit wordt geacht het controlerend belang te houden in haar vaste inrichtingen.

Binnenlandse bijheffing

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing geeft EU-lidstaten de mogelijkheid om een kwalificerende binnenlandse bijheffing in de nationale wetgeving op te nemen. Het kabinet heeft ervoor gekozen om een kwalificerende binnenlandse bijheffing op te nemen in dit wetsvoorstel. Door het invoeren van een kwalificerende binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – over de winst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep of een binnenlandse groep bij te heffen. Dit is, in tegenstelling tot de inkomen-inclusiemaatregel, ook het geval indien er geen moederentiteit in Nederland is gevestigd. Zonder de binnenlandse bijheffing zou de bijheffing over de winst van de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten toekomen aan andere staten, bijvoorbeeld de staat waar de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd. De introductie van een binnenlandse bijheffing leidt tot een bescherming van de Nederlandse belastingopbrengst.

De binnenlandse bijheffing is alleen van toepassing indien het effectieve belastingtarief van de groep in Nederland lager is dan 15%. Indien dat het geval is, wordt door toepassing van de binnenlandse bijheffing een minimumbelasting geheven over de overwinst. Het bijheffingspercentage wordt berekend door het effectieve belastingtarief in mindering te brengen op het minimumbelastingtarief van 15%. Als het effectieve belastingtarief van de in Nederland gevestigde groepsentiteiten bijvoorbeeld 10% is, is het bijheffingspercentage 5%.

Het effectieve belastingtarief wordt per staat berekend door de door die groepsentiteiten verschuldigde gecorrigeerde betrokken belastingen te delen door het netto kwalificerende inkomen van die groepsentiteiten. Een voorbeeld van een betrokken belasting is de vennootschapsbelasting. Voor groepen met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen zal op het grootste deel van de winst het hoge vennootschapsbelastingtarief¹³ van toepassing zijn. Daarom is de verwachting dat de binnenlandse bijheffing slechts van toepassing is indien door toepassing van een vrijstelling of specifieke regeling het effectieve belastingtarief in Nederland lager is dan 15%. De binnenlandse bijheffing kan bijvoorbeeld van toepassing zijn als winsten in de tonnageregeling vallen, als winsten zijn vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling of als een liquidatieverlies aftrekbaar is onder de liquidatieverliesregeling. Dit wordt in paragraaf 3.4 van het algemeen deel van deze memorie verder toegelicht.

Een laagbelaste groepsentiteit in Nederland is belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing. Indien er meerdere laagbelaste groepsentiteiten in Nederland zijn, wordt de binnenlandse bijheffing geheven alsof er één

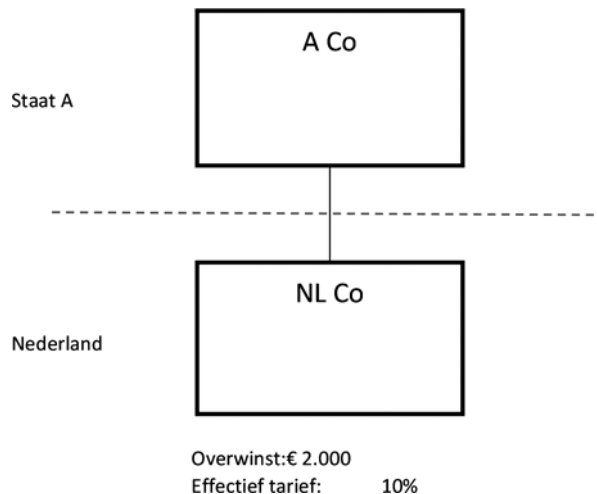
¹³ In 2023 is het tarief van de tweede schijf in de vennootschapsbelasting 25,8%.

belastingplichtige is door – kort gezegd – ter berekening van de binnenlandse bijheffing het kwalificerende inkomen van alle in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten toe te rekenen aan de groepsentiteit waarvan de binnenlandse bijheffing wordt geheven. De binnenlandse bijheffing wordt geheven van a) de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit of b) indien sprake is van meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten of géén sprake is van een in Nederland gevestigde moederentiteit: een daartoe aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit. Ingeval het voorgaande onder b van toepassing is, wordt, al dan niet op verzoek van een in Nederland gevestigde groepsentiteit, bij voor bezwaar vatbare beschikking vastgesteld van welke groepsentiteit de binnenlandse bijheffing wordt geheven.

De werking van de binnenlandse bijheffing kan met het volgende voorbeeld worden geïllustreerd:

Voorbeeld 7: Binnenlandse bijheffing

A Co en NL Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. In staat A is een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing van kracht. In Nederland is een kwalificerende binnenlandse bijheffing van kracht. NL Co is een laagbelaste groepsentiteit, omdat het effectieve belastingtarief 10% is.



Belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing is NL Co, omdat NL Co in deze situatie de enige in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit is. Als NL Co een belang zou houden in andere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, zou NL Co, als de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, ook de entiteit zijn waarvan de binnenlandse bijheffing wordt geheven. Als A Co ook een volledig belang zou houden in een andere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit, NL Co 2, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, door de inspecteur vastgesteld van welke groepsentiteit de binnenlandse bijheffing ter zake van NL Co en NL Co2 wordt geheven.

A Co is in staat A in beginsel onderworpen aan de inkomen-inclusiebijheffing ter zake van haar laagbelaste groepsentiteit in Nederland. De bijheffing ter zake van NL Co bedraagt € 100 ($€ 2.000 \times (15\% - 10\%)$). Bij de berekening van de bijheffing ter zake van NL Co

komt het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing in mindering op de inkomen-inclusiebijheffing die A Co in staat A is verschuldigd ter zake van NL Co. In dit voorbeeld bedraagt de binnenlandse bijheffing in Nederland ook € 100 ($€ 2.000 \times (15\% - 10\%)$), waardoor A Co in staat A geen inkomen-inclusiebijheffing is verschuldigd ter zake van NL Co.

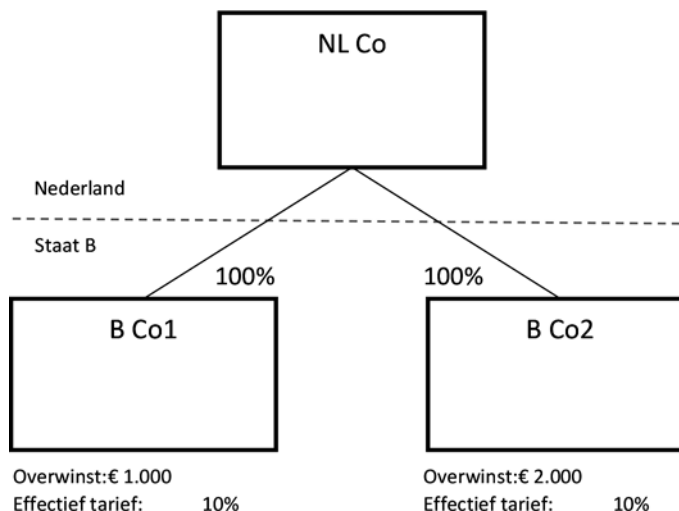
Indien staat A een EU lidstaat is wordt er geen bijheffing berekend ter zake van Nederland mits de binnenlandse bijheffing is berekend op basis van IFRS of de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moeder-entiteit.

Inkomen-inclusiebijheffing – uiteindelijk moederentiteit

De minimumbelasting op grond van de inkomen-inclusiemaatregel wordt in beginsel geheven bij de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep dan wel binnenlandse groep. De uiteindelijk moederentiteit van een groep is – kort gezegd – de entiteit op het niveau waarop de geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld en waarin geen enkele andere entiteit (on)middelmatig een controlerend belang houdt. De inkomen-inclusiemaatregel is een «controlled foreign company» (CFC)-achtige maatregel op grond waarvan het verschil tussen het minimumbelastingtarief en het effectieve belastingtarief op het niveau van een laagbelaste groepsentiteit, in beginsel, wordt bijgeheven op het niveau van de uiteindelijk moederentiteit. In bepaalde situaties kan de bijheffing worden geheven van de tussenliggende moederentiteit of de partiel gehouden moederentiteit (zie hierna). De werking van de inkomen-inclusiemaatregel die door de uiteindelijk moederentiteit is verschuldigd, kan als volgt worden geïllustreerd:

Voorbeeld 8: Inkomen-inclusiebijheffing

NL Co, B Co1 en B Co2 behoren tot een multinationale groep, waarvan NL Co de uiteindelijk moederentiteit is. In Nederland is een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing van kracht. B Co1 en B Co2 zijn gevestigd in staat B. Het effectieve belastingtarief wordt per staat berekend. Staat B is voor deze groep een laagbelastende staat omdat het effectieve belastingtarief van B Co1 en B Co2 in staat B 10% is. B Co1 en B Co2 zijn laagbelaste goepsentiteiten. In dit voorbeeld wordt geabstraheerd van de eventuele toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing in staat B.



Nederland heft onder andere inkomen-inclusiebijheffing van een in Nederland gevestigde uiteindelijkmoederentiteit (in deze situatie NL Co) van een multinationale groep indien deze een belang heeft in een of meer in een andere staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. B Co1 en B Co2 kwalificeren als laagbelaste groepsentiteiten die in een andere staat zijn gevestigd. NL Co heeft als uiteindelijkmoederentiteit een belang van 100% in zowel B Co1 als B Co2. NL Co is derhalve inkomen-inclusiebijheffing verschuldigd in Nederland. De inkomen-inclusiebijheffing bedraagt € 150 $((€ 1.000 + € 2.000) \times (15\% - 10\%))$. Deze bijheffing kan als volgt worden toegerekend: ter zake van B Co1 bedraagt de bijheffing € 50 $((€ 1.000 / € 3.000) \times € 150)$ en ter zake van B Co2 bedraagt de bijheffing € 100 $((€ 2.000 / € 3.000) \times € 150)$.

Om de inkomen-inclusiemaatregel in overeenstemming met het primaire EU-recht te brengen, is de inkomen-inclusiebijheffing ook van toepassing op binnenlandse situaties. Een bijheffing op grond van de inkomen-inclusiebijheffing bij een Nederlandse moederentiteit ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten zal zich naar verwachting echter vrijwel niet voordoen. De reden daarvoor is dat de (kwalificerende) binnenlandse bijheffing voorgaat op de inkomen-inclusiebijheffing. Gezien die systematiek zal ook een bijheffing op grond inkomen-inclusiemaatregel door buitenlandse moederentiteiten op in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten zich naar verwachting in de praktijk vrijwel niet voordoen.

De inkomen-inclusiemaatregel zal naar verwachting voornamelijk leiden tot bijheffing bij niet in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten die in de groepsstructuur door een Nederlandse groepsentiteit worden gehouden en die zijn gevestigd in staten die geen kwalificerende binnenlandse bijheffing toepassen. Indien een laagbelaste groepsentiteit in een andere staat een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd, komt dat bedrag in mindering bij de berekening van de in Nederland te heffen bijheffing ter zake van in die staat gevestigde groepsentiteiten.

Inkomen-inclusiebijheffing – tussenliggende moederentiteit en partieel gehouden moederentiteit

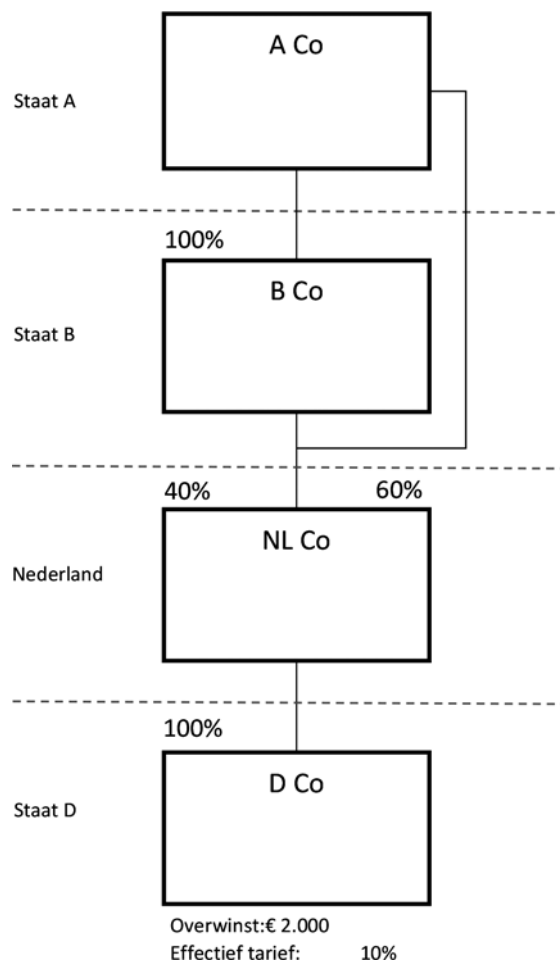
Er zijn uitzonderingen op het uitgangspunt dat de inkomen-inclusiebijheffing wordt geheven door de uiteindelijkmoederentiteit van de groep. Dit is bijvoorbeeld het geval als de uiteindelijkmoederentiteit in

een derde staat is gevestigd, waarin geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast, terwijl een tussenliggende moederentiteit in Nederland (ook) een belang houdt in de laagbelaste groepsentiteiten van de groep. Een tussenliggende moederentiteit is een groepsentiteit die – kort gezegd – geen uiteindelijk moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit is en die een belang houdt in een andere groepsentiteit behorend tot dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep. Een tussenliggende moederentiteit is niet belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing indien – kort gezegd – haar uiteindelijk moederentiteit of een andere tussenliggende moederentiteit die een controlerend belang in haar heeft verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen.

Voor de inkomen-inclusiebijheffing die op een lager niveau in de groep verschuldigd is, wordt op een hoger niveau in de groep voorkoming gegeven. De werking van de inkomen-inclusiemaatregel in relatie tot een tussenliggende moederentiteit wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 9: Tussenliggende moederentiteit die in Nederland is gevestigd

A Co, B Co, NL Co en D Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. In staat A is geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel van kracht. In staat B en Nederland is wel een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel van kracht. D Co is een laagbelaste groepsentiteit, omdat het effectieve belastingtarief in Staat D uitkomt op 10%.



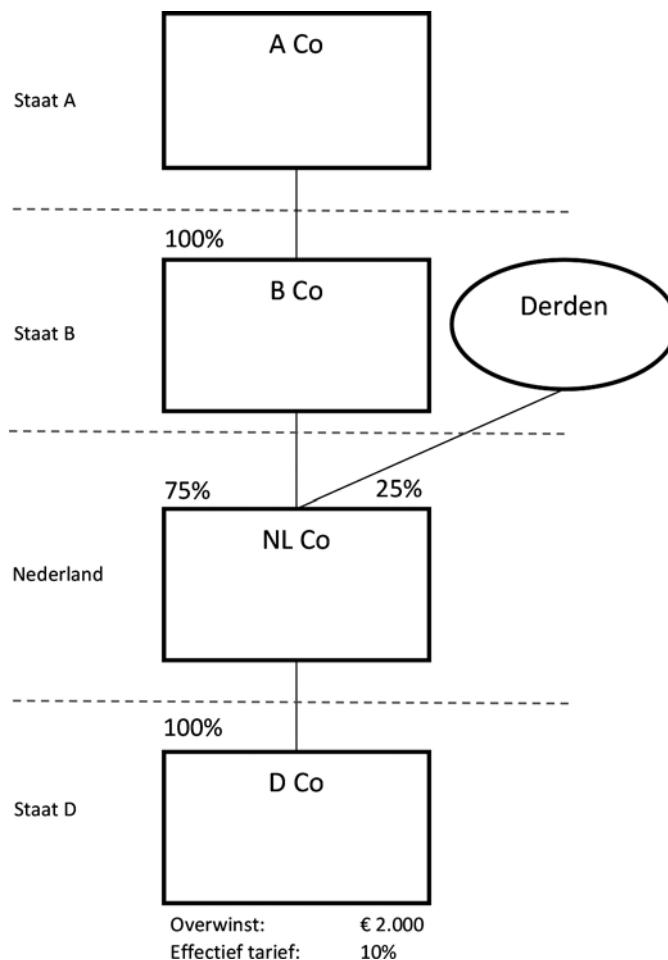
B Co en NL Co passen als tussenliggende moederentiteiten de inkomen-inclusiemaatregel toe ter zake van D Co. De reden dat NL Co ook als tussenliggende moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toepast, is omdat B Co geen controlerend belang houdt in NL Co. Dubbele bijheffing ter zake van D Co wordt voorkomen, doordat B Co de in Nederland ter zake van D Co verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing in mindering brengt op het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing ter zake van D. De inkomen-inclusiebijheffing die NL Co is verschuldigd ter zake van D Co is € 100 ($€ 2.000 \times (15\% - 10\%)$). Omdat het aan B Co toerekenbare deel van de bijheffing 40% is en NL Co het volledige bedrag aan bijheffing is verschuldigd (100%), is B Co door het verrekeningsmechanisme geen bijheffing op grond van de inkomen-inclusiemaatregel verschuldigd.

Een ander voorbeeld is een partieel gehouden moederentiteit die is gevestigd in Nederland terwijl die partieel gehouden moederentiteit een belang houdt in een laagbelaste entiteit. Een partieel gehouden moederentiteit is een groepsentiteit die – kort gezegd – geen uiteindelijk moederentiteit is, waarvan meer dan 20% van het belang in de winsten (on)middelmatig wordt gehouden door een of meer natuurlijk personen of entiteiten die geen groepsentiteiten zijn en die (on)middelmatig een belang houdt in een andere groepsentiteit behorend tot dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep. In dat geval past de partieel gehouden moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toe. Als gevolg hiervan wordt bewerkstelligd dat over de overwinst van de laagbelastende groepsentiteit wordt bijgeheven naar rato van het belang dat de partieel gehouden

moederentiteit in die laagbelaste groepsentiteit houdt, en niet slechts voor het gedeelte van de overwinst dat aan de uiteindelijk moederentiteit toekomt op basis van het middellijke belang dat die uiteindelijk moederentiteit in die laagbelaste groepsentiteit heeft. Een partieel gehouden moederentiteit is daarentegen niet belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing, indien het volledige belang in die partieel gehouden moederentiteit (on)middellijk wordt gehouden door een andere partieel gehouden moederentiteit die verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing toe te passen. De werking van de inkomen-inclusiemaatregel in relatie tot een partieel gehouden moederentiteit wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd.

Voorbeeld 10: Partieel gehouden moederentiteit die in Nederland is gevestigd

A Co, B Co, NL Co en D Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. In staat A, staat B en Nederland is een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel van kracht. D Co is een laagbelaste groepsentiteit, omdat het effectieve belastingtarief in staat D uitkomt op 10%.



NL Co is een partieel gehouden moederentiteit, omdat meer dan 20% van het belang in de winsten van NL Co wordt onmiddellijk gehouden door partijen die geen onderdeel zijn van de multinationale groep waartoe NL Co behoort en NL Co een onmiddellijk belang houdt in D Co, die tot dezelfde multinationale groep behoort als NL Co. Het volledige belang in

NL Co wordt niet gehouden door een andere partieel gehouden moederentiteit. NL Co houdt een onmiddellijk belang in een in een andere staat gevestigde laagbelaste groepsentiteit, zijnde D Co. In dit voorbeeld is NL Co als partieel gehouden moederentiteit inkomen-inclusiebijheffing verschuldigd in Nederland ter zake van D Co. De inkomen-inclusiebijheffing die NL Co is verschuldigd, bedraagt € 100 ($€ 2.000 \times (15\% -/- 10\%)$).

Ervan uitgaande dat een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel van toepassing is in staat B, zal B Co als tussenliggende moederentiteit geen bijheffing op grond van de inkomen-inclusiemaatregel verschuldigd zijn in staat B, omdat haar uiteindelijk moederentiteit (A Co) in staat A verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. Ervan uitgaande dat staat A een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast, voorkomt het verrekeningsmechanisme in staat A in dit voorbeeld dubbele bijheffing ter zake van het belang in D Co.

Op basis van het verrekeningsmechanisme wordt het bedrag aan verschuldigde bijheffing op grond van de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel op het niveau van A Co bepaald door de door NL Co verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing ter zake van D Co in mindering te brengen op het aan A Co toerekenbare deel van de bijheffing ter zake van D Co. De inkomen-inclusiebijheffing die NL Co is verschuldigd, bedraagt € 100 ($€ 2.000 \times (15\% -/- 10\%)$). Omdat het aan A Co toerekenbare deel van de bijheffing 75% is en NL Co het volledige bedrag aan bijheffing is verschuldigd (100%), is A Co in staat A geen bijheffing op grond van de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel verschuldigd.

Wanneer dit voorbeeld A Co slechts een 75% belang zou houden in B Co, en B Co een 100% belang zou houden in NL Co, dan zou NL Co in dit geval een partieel gehouden moederentiteit zijn, omdat meer dan 20% van het belang van de winsten in NL Co middellijk worden gehouden door partijen die geen onderdeel zijn van de multinationale groep waartoe NL Co behoort en NL Co een onmiddellijk belang houdt in D Co, die tot dezelfde multinationale groep behoort als NL Co. In dit geval zou het volledige belang in de partieel gehouden moederentiteit NL Co gehouden worden door een andere partieel gehouden moederentiteit (B Co) die verplicht is een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. NL Co is in dat geval niet belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing.

Onderbelastewinstbijheffing

Ingevolge de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing kan de onderbelastewinstmaatregel op twee manieren worden vormgegeven. De eerste vorm is een aftrekbeperking, voor Nederland, in de vennootschapsbelasting. De tweede vorm is een separate bijheffing. Het introduceren van een nieuwe aftrekbeperking in de vennootschapsbelasting zou leiden tot een verdere toename van de complexiteit in een toch al zeer complexe belastingwet, evenals een verdere toename van complexiteit in de uitvoering. In het onderhavige wetsvoorstel heeft het kabinet vanuit het oogpunt van de uitvoerbaarheid, ervoor gekozen om de onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een separate bijheffing. Op deze wijze wordt voorkomen dat de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel over twee verschillende heffingswetten worden verdeeld, hetgeen ingewikkelde samenloopbepalingen zou vereisen en tot een toename in de complexiteit zou leiden.

Voor zover geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast door de staat waarin de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing geheven bij verschillende groepsentiteiten op grond van de onderbelastewinstmaatregel. De onderbelastewinstbijheffing wordt uitsluitend toebedeeld aan staten waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van kracht is. De onderbelastewinstbijheffing wordt toebedeeld naar rato van het aantal werknemers (uitgedrukt in voltijdsequivalenten) en de materiële activa van de groep in die betreffende staten. Op deze wijze wordt – kort gezegd – tot een allocatiesleutel gekomen om de onderbelastewinstbijheffing toe te delen op basis van de fysieke aanwezigheid van de groep in die staten. Verder ligt aan deze allocatiesleutel ten grondslag de verwachting dat de multinationale groep meer capaciteit heeft om een onderbelastewinstbijheffing te voldoen in de staten waar deze relatief veel fysieke aanwezigheid heeft. Het totaal aantal werknemers en de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa worden beide voor de helft in aanmerking genomen voor het bepalen van het onderbelastewinstpercentage. Hiermee komt tot uiting dat de aanwezigheid van een multinationale groep zowel op basis van de materiële activa als de werknemers wordt bepaald. De aanwezigheid van een multinationale groep kan afhankelijk van de sector waarin die groep actief is verschillende vormen aannemen. Door beide factoren in gelijke mate in aanmerking te nemen, wordt geen zwaarder gewicht toegekend aan één van beide factoren.

Het aandeel van een groepsentiteit in de onderbelastewinstbijheffing ter zake van een laagbelaste groepsentiteit kan in de volgende formule worden weergegeven.

$$\left(50\% \times \frac{\text{het totale aantal werknemers in Nederland}}{\text{het totale aantal werknemers in alle staten met een onderbelastewinstmaatregel}} \right) + \left(50\% \times \frac{\text{som nettoboekwaarde van materiële activa in Nederland}}{\text{de totale nettoboekwaarde van materiële activa in alle staten met een onderbelastewinstmaatregel}} \right)$$

Door gebruik te maken van gegevens die voortvloeien uit CbCR wordt aangesloten bij een bestaande gestandaardiseerde documentatieverplichting. De coördinatie tussen staten met betrekking tot de heffing van de onderbelastewinstbijheffing wordt daardoor gefaciliteerd. Voor de term «het aantal werknemers» wordt eveneens aangesloten bij CbCR. Het aantal werknemers wordt uitgedrukt in voltijdsequivalenten. Het hanteren van een voltijdsequivalent maakt het mogelijk om rekening te houden met een werknemer die in dienst is bij verschillende groepsentiteiten of die werkzaamheden verricht voor een hoofdentiteit en vaste inrichting. Ook wordt daarmee voorzien in het geval dat een groepsentiteit wordt vervreemd en daardoor de werknemers niet meer actief zijn voor de multinationale groep. Om het aantal werknemers te bepalen is het toegestaan om af te ronden of een schatting te maken, mits daarmee geen materiële wijziging wordt veroorzaakt in de verdeling van de werknemers in verhouding tot de overige staten waar de multinationale groep actief is.

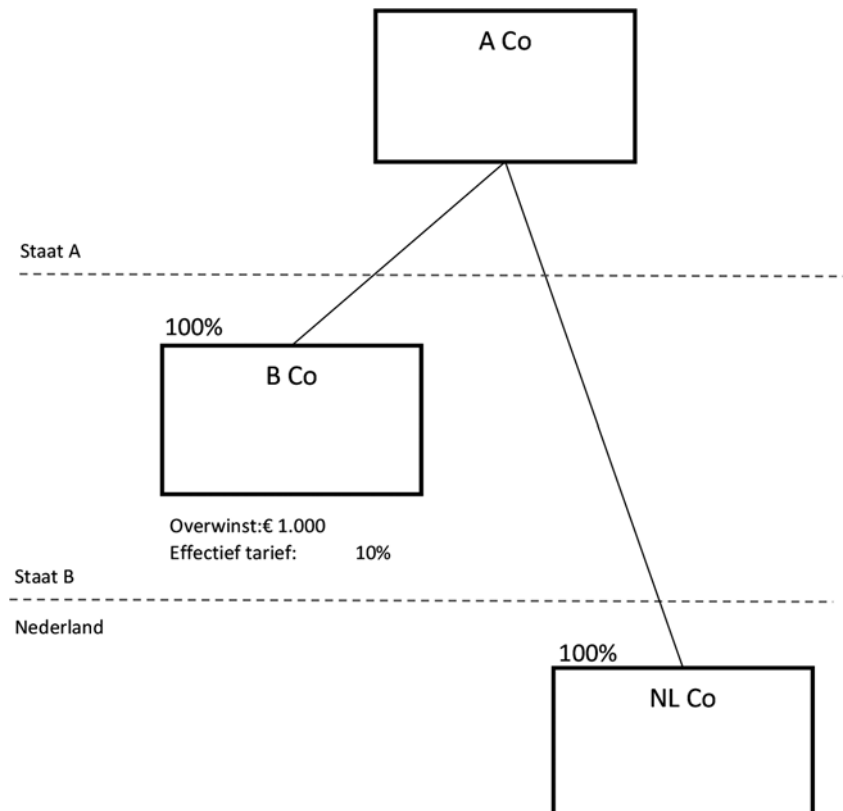
De onderbelastewinstbijheffing wordt in Nederland geheven van één groepsentiteit. Indien er meerdere groepsentiteiten zijn, is belastingplichtig: a) de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, of b) een daartoe door de groep of de inspecteur aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit indien sprake is van meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten of géén sprake is van een in

Nederland gevestigde moederentiteit. Ingeval het voorgaande onder b van toepassing is, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur vastgesteld van welke groepsentiteit de onderbelastewinstbijheffing wordt geheven.

De werking van de onderbelastewinstmaatregel kan met de volgende voorbeelden worden geïllustreerd:

Voorbeeld 11: Onderbelastewinstmaatregel 1

A Co, B Co en NL Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. Staat A kent en staat B hebben geen Pijler 2-maatregelen geïmplementeerd. In Nederland is – onder andere – een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van toepassing. B Co is een laagbelaste groepsentiteit, omdat het effectieve belastingtarief van B Co in staat B 10% is.



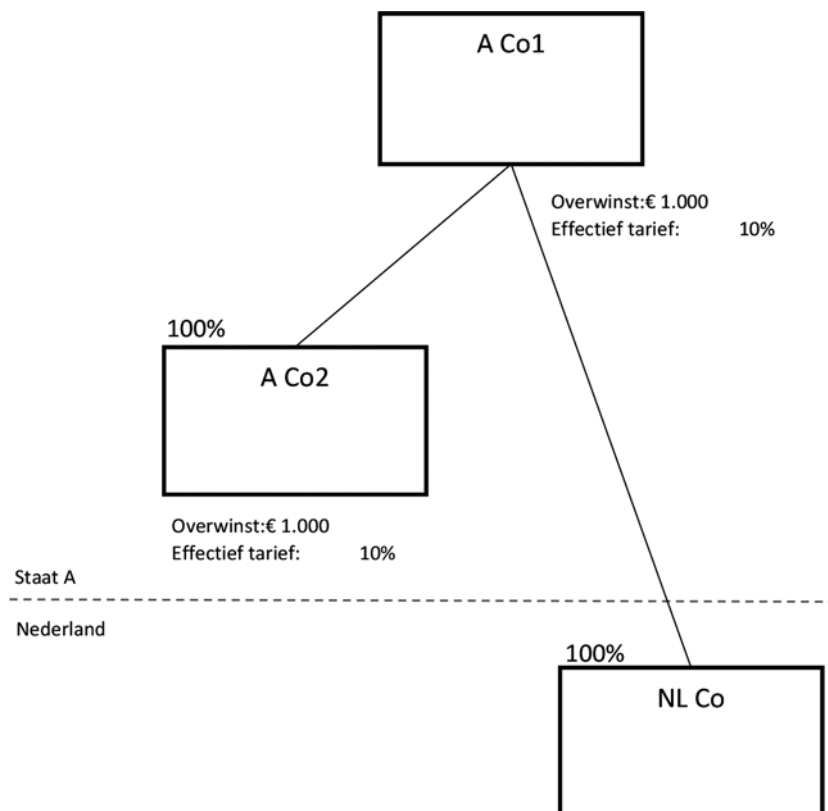
De onderbelastewinstbijheffing werkt als «backstop» van de inkomen-inclusiebijheffing. Omdat staat A en staat B geen Pijler 2-maatregelen hebben geïmplementeerd, zullen zij niet bijheffen ter zake van B Co, waardoor de onderbelastewinstmaatregel van toepassing is. De onderbelastewinstbijheffing ter zake van B Co bedraagt € 50 ($€ 1.000 \times (15\% - 10\%)$). De onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan alle staten waar deze bijheffing van toepassing is.

Belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing is NL Co, omdat NL Co in deze situatie de enige in Nederland gevestigde groepsentiteit is. Als NL Co een belang zou houden in andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten, zou NL Co, als de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, ook belastingplichtig zijn. Als A Co

ook een volledig belang zou houden in een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit, NL Co2, wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, door de inspecteur vastgesteld van welke groepsentiteit de onderbelastewinstbijheffing ter zake van B Co wordt geheven, NL Co dan wel NL Co2.

Voorbeeld 12: Onderbelastewinstmaatregel 2

A Co1, A Co2 en NL Co behoren tot een multinationale groep, waarvan A Co1 de uiteindelijkemoederentiteit is. Staat A implementeert geen Pijler 2-maatregelen. In Nederland is – onder andere – een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van toepassing. A Co1 en A Co2 zijn beide laagbelaste groepsentiteiten, omdat het effectieve belastingtarief in staat A 10% is.



De onderbelastewinstbijheffing ter zake A Co1 bedraagt € 50 ($(\text{€ } 1.000 / \text{€ } 2.000) \times \text{€ } 100$) en € 50 ter zake A Co 2, ($(\text{€ } 1.000 / \text{€ } 2.000) \times \text{€ } 100$). De onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan alle staten waar een onderbelastewinstbijheffing van toepassing is. In dit geval is alleen in Nederland een kwalificerende onderbelastewinstbijheffing van toepassing.

Belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing is NL Co, omdat NL Co in deze situatie de enige in Nederland gevestigde groepsentiteit is.

3.3 De berekening van het effectieve belastingtarief van een staat

Het effectieve belastingtarief wordt berekend door de aangepaste betrokken belastingen (kort gezegd de belastingen over het inkomen of de winst van alle groepsentiteiten in een staat, zie paragraaf 3.5) te delen door het netto kwalificerende inkomen (kort gezegd de aangepaste

nettowinst of het aangepaste nettoverlies van alle groepsentiteiten in een staat, paragraaf 3.4) Deze berekening kan in de volgende formule worden weergegeven.

$$\text{Effectieve belastingtarief} = \frac{\text{betrokken belastingen}}{\text{netto kwalificerende inkomen}} \times 100\%$$

Als het netto kwalificerende inkomen negatief is (er is sprake van een verliessituatie in een staat), wordt geen berekening van het effectieve belastingtarief gemaakt. In een verliessituatie is derhalve geen bijheffing verschuldigd.

3.4 Het netto kwalificerend inkomen voor de berekening van het effectieve belastingtarief

Om het effectieve belastingtarief te berekenen, is het noodzakelijk om vast te stellen wat wordt verstaan onder het netto kwalificerende inkomen. Het netto kwalificerende inkomen is het kwalificerende inkomen van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten verminderd met de kwalificerende verliezen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten. Het kwalificerend inkomen of verlies wordt eerst per groepsentiteit vastgesteld, waarna de kwalificerende inkomens en kwalificerende verliezen van de afzonderlijke groepsentiteiten bij elkaar worden opgeteld.

Voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of het kwalificerende verlies van een groepsentiteit in een verslagjaar wordt uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies van de betreffende groepsentiteit volgens de financiële verslaggeving (voorafgaande aan consolidatie en eliminatie van intra-groepstransacties). Deze nettowinst of dit nettoverlies wordt bepaald aan de hand van de financiële verslaggevingsstandaard¹⁴ die door de uiteindelijke moederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep. Omdat wordt uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies voorafgaande aan consolidatie en eliminatie van intra-groepstransacties omvat deze winst of dit verlies alle opbrengsten en kosten van de betreffende groepsentiteit, waaronder de resultaten van transacties met andere leden van de groep, alsmede de belastinglast. De betreffende nettowinst of het nettoverlies wordt vervolgens aangepast om tijdelijke verschillen en permanente verschillen tussen de financiële verslaggeving en de winstbelastingssystemen zoveel mogelijk weg te nemen. Een aantal aanpassingen wordt hierna beschreven.

Reguliere voordelen of andere voordelen uit een aandelenbelang dat een portfoliobelang (op groepsniveau een belang van <10% van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten) is dat minder dan een jaar wordt gehouden, worden in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Reguliere voordelen of andere voordelen uit een aandelenbelang dat een portfoliobelang is dat één jaar of langer wordt gehouden of uit een aandelenbelang dat geen portfoliobelang is, worden niet in aanmerking genomen bij de berekening van het

¹⁴ Hierbij kan worden gedacht aan een internationale standaard voor financiële verslaggeving (IFRS of IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243)) en de algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes van het Gemenebest van Australië, de Federale Republiek Brazilië, Canada, de lidstaten van de Europese Unie, de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, Hongkong (China), Japan, de Verenigde Mexicaanse Staten, Nieuw-Zeeland, de Volksrepubliek China, de Republiek India, de Republiek Korea, de Russische Federatie, de Republiek Singapore, de Zwitserse Bondsstaat, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Verenigde Staten van Amerika.

kwalificerende inkomen of verlies. Deze aanpassing komt niet geheel overeen met voorwaarden voor toepassing van de deelnemingsvrijstelling in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969). De deelnemingsvrijstelling regelt dat reguliere voordelen en vervreemdingsvoordelen uit een deelneming in beginsel zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting bij de ontvanger van die voordelen. Van een deelneming is – kort gezegd – sprake als de belastingplichtige een belang houdt van 5% in het nominaal gestorte kapitaal van een andere vennootschap. Voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling is de houdsterperiode niet relevant, terwijl voor de toepassing van dit wetsvoorstel een dergelijke periode wel relevant is voor de vraag of reguliere voordelen uit een portfoliobelang in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgaande ten aanzien van dividenden of andere voordelen kan als volgt worden samengevat:

Dividenden of andere voordelen verkregen in of toegerekend aan een verslagjaar uit een:	<i>Portfoliobelang (multinationale groep of binnenlandse groep houdt <10% van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)</i>	<i>Niet-portfoliobelang (multinationale groep of binnenlandse groep houdt 10% of meer van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)</i>
<i>Belang voor minder dan één jaar gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit</i>	In aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies
<i>Belang voor één jaar of langer gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit</i>	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies

Ook kunnen in de vennootschapsbelasting onder omstandigheden liquidatieverliezen op deelnemingen in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de belastbare winst in Nederland. Dit resulteert in een verlaging van de verschuldigde vennootschapsbelasting en dus in een lager bedrag aan betrokken belastingen (de teller van de breuk). In dit wetsvoorstel komen liquidatieverliezen uit een niet-portfoliobelang niet in mindering op het kwalificerende inkomen of verlies (de noemer van de breuk).

Door de verschillen tussen de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies voor de toepassing van de maatregel in dit wetsvoorstel en de heffingsgrondslag voor de vennootschapsbelasting kunnen resultaten in aanmerking worden genomen, dan wel buiten aanmerking blijven, bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies (de noemer van de breuk) terwijl daar – bijvoorbeeld door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling of de liquidatieverliesregeling – geen vennootschapsbelasting in de betrokken belastingen (de teller van de breuk) tegenover staat.

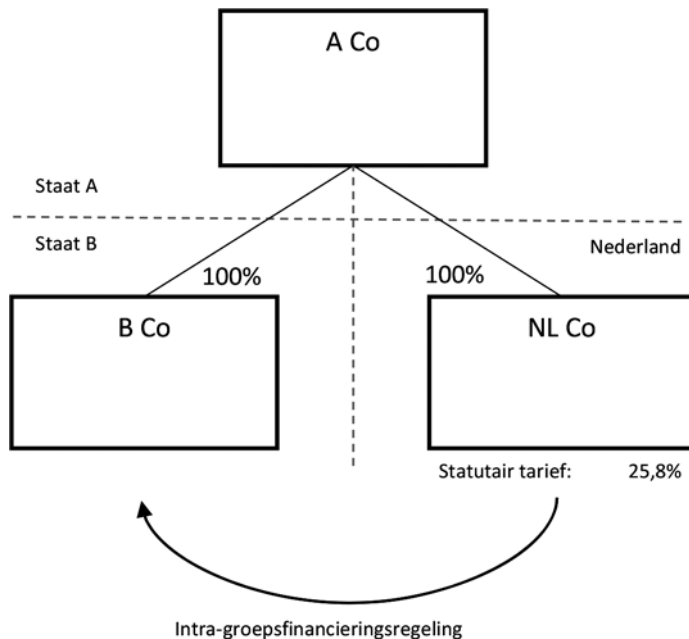
Om het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit te bepalen wordt verder elke transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten en die niet voor hetzelfde bedrag is opgenomen in de financiële verslaggeving van die groepsentiteiten, of die niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel, aangepast.

Als specifieke antimisbruikmaatregel worden – bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies – kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling onder omstandigheden niet in aanmerking genomen. Deze maatregel beoogt te voorkomen dat groepsentiteiten van een multinationale groep intra-groepsfinancieringsregelingen aangaan om het effectieve belastingtarief te verhogen in staten waarin het effectieve belastingtarief minder is dan

het minimumbelastingtarief door het netto kwalificerende inkomen in deze staten te verlagen zonder dat hier een evenredige toename van de belastbare winst tegenover staat bij de financieringsverstrekken de groepsentiteit. Het voorgaande kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 13: Intra-groepsfinancieringsregeling

A Co, B Co en NL Co zijn onderdeel van een multinationale groep, waarvan A Co de uiteindelijk moederentiteit is. NL Co heeft een financieel instrument verstrekt aan B Co. Het financieel instrument wordt voor financiële verslaggevingsdoeleinden aangemerkt als vreemd vermogen en voor fiscale doeleinden aangemerkt als eigen vermogen. B Co betreft een laagbelaste groepsentiteit.



Als gevolg van het financieel instrument heeft B Co voor financiële verslaggevingsdoeleinden rentelasten en verkrijgt NL Co rentebaten. Dit houdt in dat het kwalificerende inkomen van NL Co toeneemt en het kwalificerende inkomen van B Co afneemt, terwijl er geen wijziging is in de betrokken belastingen van beide entiteiten (omdat het instrument voor fiscale doeleinden van beide staten wordt aangemerkt als eigen vermogen). Zonder een aanpassing neemt het effectieve belastingtarief van B Co toe en dat van NL Co af. In dit voorbeeld is sprake van een intra-groepsfinancieringsregeling, omdat de financiering door een groepsentiteit wordt verstrekt aan een andere groepsentiteit die behoort tot dezelfde multinationale groep. De rentelasten die B Co in aanmerking neemt voor financiële verslaggevingsdoeleinden, worden als gevolg van een aanpassing niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van B Co. Met deze aanpassing wordt voorkomen dat het effectieve belastingtarief van B Co toeneemt, zonder dat er een toename is in de betrokken belastingen van B Co.

Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit geldt dat de nettowinst of het nettoverlies eveneens wordt aangepast voor inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Inkomen hieruit is uitgesloten bij de bepaling van het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit. De ratio voor deze uitzondering is dat

inkomen uit internationale scheepvaart veelal – in bepaalde mate – wordt belast volgens regels die los staan van het reguliere winstbelastingstelsel. Dit is ingegeven door onder andere het kapitaalintensieve karakter van de scheepvaartindustrie, de lange economische levensduur van schepen en de verdeling van winst over de jaren. Een tonnageregeling – een forfaitaire vaststelling van de winst uit zeescheepvaart aan de hand van nettotonnage – of een vergelijkbare regeling kan in dat geval ervoor zorgen dat de belasting op winst uit internationale scheepvaart minder volatiel is, waardoor meer zekerheid ontstaat ten aanzien van de in deze industrie noodzakelijke langetermijninvesteringen. In Nederland wordt winst uit zeescheepvaart – indien aan de voorwaarden is voldaan – belast volgens de tonnageregeling. In dit wetsvoorstel wordt voor de definitie van «internationale scheepvaart» aangesloten bij de definitie uit het OESO-Modelverdrag. Deze definitie is beperkter dan de definitie van «winst uit zeescheepvaart» voor de toepassing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting. Door verschillen tussen de genoemde definities kan inkomen uit scheepvaart worden meegenomen in het kwalificerende inkomen (de noemer van de breuk) terwijl daar – door toepassing van de bredere tonnageregeling – beperktere vennootschapsbelasting (de teller van de breuk) tegenover staat. Inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten wordt slechts uitgezonderd bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies, indien het ten hoogste 50% van het inkomen uit internationale scheepvaart van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten.

Verder hebben groepsentiteiten – voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van – onder meer de keuzemogelijkheid om bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies het bedrag ter zake van een op aandelen gebaseerde betaling dat in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit is opgenomen als kosten ter zake van een op aandelen gebaseerde vergoeding aan te passen en te vervangen door het bedrag dat daarvoor in aftrek is toegestaan bij de berekening van de belastbare winst voor de winstbelasting (in Nederland de vennootschapsbelasting). Dit kan zich voordoen bij een op aandelenopties gebaseerde beloning ter hoogte van de waarde van de aandelen op het moment dat de optie wordt uitgeoefend.

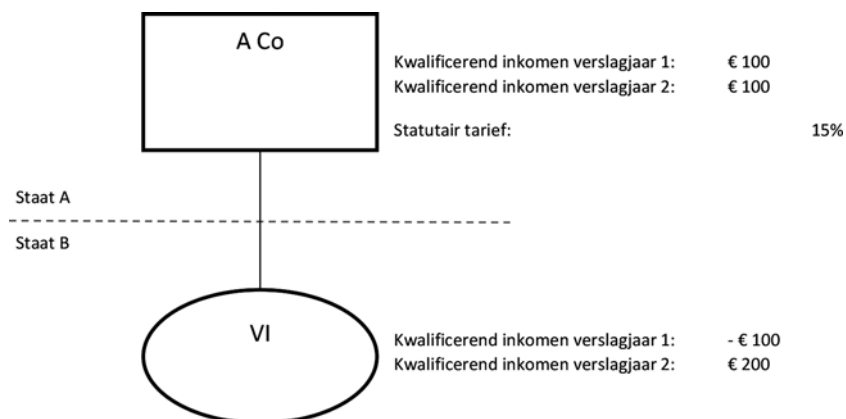
Een groepsentiteit kan er verder – voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies – voor kiezen om winsten en verliezen ten aanzien van activa en passiva die in de financiële verslaggeving worden gewaardeerd op reële waarde in aanmerking te nemen op basis van het realisatiebeginsel. Door deze keuze worden de schommelingen als gevolg van de waardering op reële waarde bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies beperkt. Onder toepassing van deze keuzemogelijkheid neemt een groepsentiteit winsten en verliezen op activa en passiva bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies pas in aanmerking op het moment dat deze ook daadwerkelijk worden gerealiseerd, in plaats van in het verslagjaar waaraan een dergelijke winst of verlies wordt toegerekend op grond van de waardering op reële waarde in de financiële verslaggeving. Hiermee kan onder omstandigheden worden voorkomen dat sprake is van bijheffing, terwijl er economisch geen winst is.

Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies in een staat zijn verder specifieke toerekeningsregels opgenomen voor groepsentiteiten die een vaste inrichting zijn. Deze toerekeningsregels zijn nodig om te voorkomen dat de aan vaste inrichtingen toerekenbare nettowinsten of nettoverliezen meerdere keren of juist helemaal niet in aanmerking worden genomen. Zo zijn er onder meer specifieke regels voor de toerekening van verliezen van een vaste inrichting. Deze regels voor de

toerekening van verliezen van een vaste inrichting voorkomen dat het effectieve belastingtarief van de hoofdentiteit onder omstandigheden lager is als gevolg van een verlies van een vaste inrichting, terwijl dit verlies niet in aanmerking wordt genomen in de berekening van het kwalificerende inkomen van de hoofdentiteit. Dit wordt bewerkstelligd door een kwalificerend verlies van een vaste inrichting aan te merken als een last van de hoofdentiteit voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, voor zover dat verlies van die vaste inrichting wordt behandeld als een last in de berekening van het binnenlands belastbaar bedrag voor de winstbelasting van die hoofdentiteit. Indien in een volgend verslagjaar sprake is van kwalificerend inkomen van de vaste inrichting wordt dit inkomen aangemerkt als kwalificerend inkomen van de hoofdentiteit tot en met het bedrag aan verlies dat eerder als een last in aanmerking is genomen door die hoofdentiteit. Het bepalen van het kwalificerende inkomen van een vaste inrichting kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 14: Vaste inrichting

A Co is een hoofdentiteit die is gevestigd in staat A. A Co heeft een vaste inrichting (VI) in staat B. In jaar 1 heeft A Co een kwalificerend inkomen van € 100 de vaste inrichting een kwalificerend verlies van € 100. In jaar 2 heeft A Co wederom een kwalificerend inkomen van € 100. De vaste inrichting heeft in jaar 2 een kwalificerende winst van € 200.



In verslagjaar 1 hebben A Co en de vaste inrichting een kwalificerend inkomen van nihil. Het kwalificerend verlies van de vaste inrichting in staat B wordt namelijk in aanmerking genomen bij de berekening het kwalificerende inkomen van A Co in staat A.

In verslagjaar 2 heeft de vaste inrichting, als gezegd, een kwalificerend inkomen van € 200. Dit inkomen wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van A Co in staat A tot en met het bedrag aan verlies dat in verslagjaar 1 als last in aanmerking is genomen door A Co. Dit betekent dat € 100 van het kwalificerende inkomen van de vaste inrichting wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van A Co in staat A. De resterende € 100 wordt aangemerkt als inkomen van de vaste inrichting in staat B. A Co heeft hierdoor in verslagjaar 2 een netto kwalificerend inkomen van € 200 in staat A. De vaste inrichting heeft in verslagjaar 2 een netto kwalificerend inkomen van € 100 in staat B.

Voor het bepalen van het kwalificerend inkomen of verlies in een staat zijn ook specifiek toerekeningsregels opgenomen voor groepsentiteiten die een doorkijkentiteit zijn. Doorkijkentiteiten kunnen worden onderverdeeld

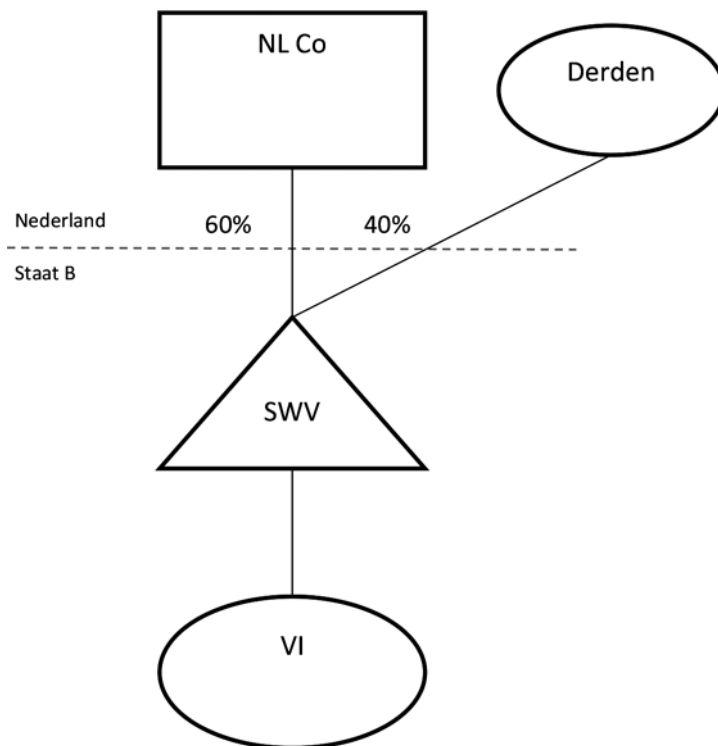
in twee categorieën: (i) fiscaal transparante entiteiten en (ii) omgekeerde hybride entiteiten. Deze specifieke regels voor doorkijkentiteiten zijn nodig om te voorkomen dat de aan die entiteiten toerekenbare inkomsten meerdere keren of juist helemaal niet in aanmerking worden genomen. In welke categorie (i of ii) een doorkijkentiteit valt, is afhankelijk van hoe de belanghouders in de doorkijkentiteit die doorkijkentiteit kwalificeren op grond van de nationale regelgeving in de staat waar zij wonen of zijn gevestigd. Een doorkijkentiteit is een fiscaal transparante entiteit, indien deze entiteit door de belanghouders ook als transparant wordt aangemerkt en de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de doorkijkentiteit direct bij die belanghouders op grond van de aldaar geldende nationale regelgeving in aanmerking worden genomen. De nettowinst en het nettoverlies van een fiscaal transparante entiteit worden toegerekend aan de belanghouders ten aanzien van wie de doorkijkentiteit fiscaal transparant is.

Een doorkijkentiteit is een omgekeerde hybride entiteit, indien deze entiteit door de belanghouders op grond van de in de staat van vestiging van die belanghouders geldende nationale regelgeving als fiscaal niet-transparant wordt aangemerkt en om die reden de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de doorkijkentiteit niet in aanmerking worden genomen door de belanghouders, terwijl de staat van vestiging deze entiteit wel als transparant kwalificeert. In een dergelijk geval worden de inkomsten van de entiteit enkel in aanmerking genomen door de belanghouders indien sprake is van een winstuitdeling.

Het bepalen van het kwalificerend inkomen van een fiscaal transparante entiteit kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 15: Samenwerkingsverband

NL Co houdt 60% van het belang in een samenwerkingsverband (SWV). SWV is een doorkijkentiteit die een fiscaal transparante entiteit betreft. SWV oefent gedeeltelijk een onderneming uit door middel van een vaste inrichting (VI) in staat B. NL Co en SWV behoren tot dezelfde multinationale groep. De rest van het belang in SWV wordt gehouden door derden. De nettowinst van SWV bedraagt € 200, waarvan € 70 toerekenbaar is aan de activiteiten van de vaste inrichting.



De nettowinst van SWV van € 200 wordt eerst verminderd met € 80. Dit is het deel dat toerekenbaar is aan de derde partijen ($€ 200 \times 40\%$). Vervolgens wordt de nettowinst die resteert en toerekenbaar is aan de activiteiten die met behulp van de vaste inrichting worden uitgeoefend in staat B, toegerekend aan de vaste inrichting in staat B. In het voorbeeld is dat € 42 ($€ 70 \times 60\%$). De resterende nettowinst van SWV van € 78 (namelijk $€ 200 - (€ 80 + € 42)$) wordt toegerekend aan NL Co in Nederland.

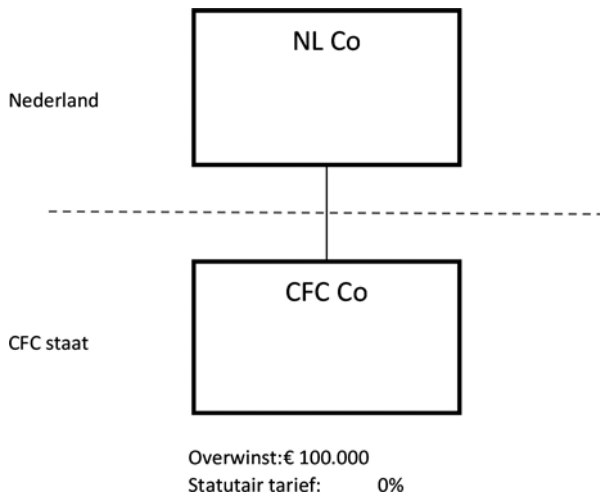
3.5 De betrokken belastingen voor de berekening van het effectieve belastingtarief

Om het effectieve belastingtarief te berekenen, is het noodzakelijk om vast te stellen wat wordt verstaan onder de betrokken belastingen van een groepsentiteit. De betrokken belastingen omvatten – kort gezegd – de winstbelasting van een groepsentiteit in een staat. Het uitgangspunt bij de berekening van betrokken belastingen zijn de in de financiële verslaggeving opgenomen acute en latente belastinglasten. In Nederland bevat de betrokken belastingen in ieder geval de vennootschapsbelasting en de dividendbelasting. De betrokken belastingen omvatten bijvoorbeeld niet de aan een groepsentiteit toerekenbare bijheffing onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, een kwalificerende binnenlandse bijheffing of een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel.

Dit wetsvoorstel voorziet eveneens in speciale toerekeningsregels met correcties voor heffingen op grensoverschrijdende inkomstenstromen, zoals belastingen ter zake van vaste inrichtingen, fiscaal transparante entiteiten en de toepassing van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen (CFC-maatregelen). Het volgende voorbeeld dient ter illustratie.

Voorbeeld 16: Toerekening belasting ter zake van CFC-maatregelen voor de toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel of een kwalificerende onderbelaste-winstmaatregel

NL Co houdt het volledige belang in een CFC (CFC Co). NL Co en CFC Co zijn groepsentiteiten van dezelfde multinationale groep. CFC Co behaalt een winst van € 100.000 die in CFC staat niet is belast (statutair tarief 0%). Ervan uitgaande dat aan alle voorwaarden is voldaan, is de winst van CFC Co in Nederland belast op grond van de aanvullende CFC-maatregel in de vennootschapsbelasting. NL Co heeft verder geen activiteiten. De verschuldigde vennootschapsbelasting bedraagt $\text{€ } 100.000 \times 15\% = \text{€ } 15.000$.



Vervolgens moet worden beoordeeld of ter zake van CFC Co dan wel NL Co bijheffing verschuldigd is op grond van de maatregelen uit dit wetsvoorstel. Het netto kwalificerende inkomen van CFC Co dat volgt uit de financiële verslaggeving is € 100.000. Doordat de in Nederland geheven vennootschapsbelasting wordt toegerekend aan CFC Co voor de toepassing van de inkomen-inclusiebijheffing is het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen € 15.000. Het effectieve tarief van CFC Co in CFC staat is 15% ($\text{€ } 15.000 / \text{€ } 100.000$). Het effectieve belastingtarief van CFC Co in CFC staat is niet lager dan het minimumbelastingtarief. Derhalve is CFC-staat geen laagbelaste groepsentiteit voor toepassing van de inkomen-inclusieheffing. Er is in dit verslagjaar derhalve geen inkomen-inclusiebijheffing verschuldigd ter zake van CFC Co.

Voor de toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing mag de door een andere staat geheven CFC-belasting niet worden toegerekend aan de CFC-staat. Voor een voorbeeld van de wijze waarop met een CFC-belasting wordt omgegaan voor de toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt verwezen naar de voorbeelden in de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 7.5, negende lid.

De betrokken belastingen omvatten, zoals opgemerkt, ook de in de financiële verslaggeving opgenomen actieve en passieve belastinglatenties. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies is de nettowinst of het nettoverlies berekend volgens de financiële verslaggeving het vertrekpunt. Dit kwalificerende inkomen of verlies kan, zoals eerder aangegeven, afwijken van de fiscale winst of verlies. Die afwijkingen kunnen permanent zijn, bijvoorbeeld door een fiscale aftrek die niet in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het kwalificerende

inkomen of verlies, of tijdelijk zijn, bijvoorbeeld door een verschil in afschrijving. In het geval het effectieve belastingtarief als gevolg van een permanent verschil lager is dan het minimumbelastingtarief, is bijheffing beoogd. Een tijdelijk verschil vereffent in de loop der tijd. Een tijdelijk verschil leidt tot het vormen van een actieve of passieve belastinglatentie in de financiële verslaggeving. Zo wordt bijvoorbeeld een actieve belastinglatentie gevormd ter zake van een fiscaal verlies dat verrekend kan worden met de winst in een volgend jaar. Een passieve belastinglatentie is een verplichting die wordt gevormd voor toekomstig te betalen belasting, bijvoorbeeld bij een verschil in fiscale afschrijving en commerciële afschrijving. Bijheffing bij een dergelijk tijdelijk verschil kan onevenredig uitwerken. Om te voorkomen dat bij tijdelijke verschillen, waarbij over meerdere jaren gezien geen sprake is van een verschil, in een afzonderlijk jaar toch bijheffing plaatsvindt als gevolg van dit wetsvoorstel, is bepaald dat de betrokken belastingen onder voorwaarden eveneens wijzigingen in actieve en passieve belastinglatenties omvatten. De wijze waarop dit uitwerkt is als volgt:

	<i>Actieve belastinglatentie</i>	<i>Passieve belastinglatentie</i>
<i>Toename van de ...</i>	Verlaagt de betrokken belastingen	Verhoogt de betrokken belastingen
<i>Afname van de ...</i>	Verhoogt de betrokken belastingen	Verlaagt de betrokken belastingen

Ten aanzien van passieve belastinglatenties geldt onder meer dat indien deze latentie niet binnen vijf verslagjaren nadat deze latentie is gevormd niet daadwerkelijk is betaald (en daarmee sprake is van vereffening van het tijdelijke verschil), de eerder in aanmerking genomen wijziging van de passieve belastinglatentie wordt teruggenomen. Op deze regel bestaan verschillende uitzonderingen die in de artikelsgewijze toelichting worden behandeld.

Net als bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies (paragraaf 3.4) wordt de belastinglast die volgt uit de financiële verslaggeving van de groepsentiteit aangepast om te komen tot het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van die groepsentiteit. Zo wordt bijvoorbeeld een aanpassing aangebracht voor het bedrag aan belastinglast volgens de financiële verslaggeving, waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie verslagjaren na afloop van het verslagjaar waaraan deze last is toegerekend, daadwerkelijk wordt betaald. Dit om eventueel oneigenlijk gebruik te voorkomen. Verder omvatten de gecorrigeerde betrokken belastingen evenmin het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op inkomen dat niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het netto kwalificerende inkomen.

3.6 De berekening van de bijheffing

De berekening van de bijheffing

De onder het wetsvoorstel te betalen belasting wordt «bijheffing» genoemd. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, wordt het verschil bijgeheven. De berekening van de bijheffing geschiedt in vijf stappen, die hiervoor zijn toegelicht. Door bij de berekening van de bijheffing in de inkomen-inclusiebijheffing, de onderbelastewinstbijheffing en de binnenlandse bijheffing van hetzelfde uitgangspunt uit te gaan, wordt de coördinatie van de maatregelen tussen verschillende staten verbeterd en worden implementatie- en administratieve lasten verminderd. Op die manier is de onderbelastewinstbijheffing

een aanvullende regel op de inkomen-inclusiebijheffing. De vijf stappen zijn als volgt:

- Stap 1: de berekening van het effectieve belastingtarief.
- Stap 2: de berekening van het bijheffingspercentage.
- Stap 3: de berekening van de overwinst.
- Stap 4: de berekening van de bijheffing.
- Stap 5: de toerekening van de bijheffing.

De vijf stappen worden hierna kort toegelicht.

Stap 1

De eerste stap is het berekenen van het effectieve belastingtarief. Het effectieve belastingtarief wordt per staat berekend. De formule van de berekening is als volgt.

$$\text{Effectieve belastingtarief} = \frac{\text{gecorrigeerde betrokken belastingen}}{\text{netto kwalificerend inkomen}} \times 100\%$$

Voor beleggingsentiteiten gelden bijzondere regels. Voor de berekening van het effectieve belastingtarief van een staatloze entiteit wordt deze staatloze entiteit behandeld als enige groepsentiteit in een staat.

Stap 2

Indien het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief is de tweede stap het berekenen van het bijheffingspercentage. Dit percentage wordt berekend door het minimumbelastingtarief te verminderen met het effectieve belastingtarief. De formule van de berekening is als volgt.

$$\text{Bijheffingspercentage} = \text{minimumbelastingtarief (15\%)} - \text{effectief belastingtarief}$$

Als het effectieve belastingtarief bijvoorbeeld 10% is, is het bijheffingspercentage 15% – 10% = 5%.

Stap 3

De derde stap ziet op het berekenen van de overwinst. De overwinst is het positieve bedrag dat wordt berekend door het netto kwalificerende inkomen in een staat te verlagen met het zogenoemde bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid is het inkomen dat geen onderdeel is van de grondslag voor de bijheffing. De formule van de berekening is als volgt.

$$\text{Overwinst} = \text{netto kwalificerende inkomen} - \text{uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid}$$

Het netto kwalificerende inkomen in een staat is berekend ten behoeve van de berekening van het effectieve belastingtarief in stap 1. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid is de som van een percentage van de in aanmerking komende loonkosten en een percentage van de boekwaarde van de in aanmerking komende vaste activa in een staat. In de eerdere jaren zijn de percentages hoger (2024: 10% respectievelijk 8%) dan in latere jaren ingevolge een aflopende staffel in de overgangsregeling (uiteindelijk: beide 5%). De ratio hiervan is dat werknemers en vaste activa gerechtvaardigde indicatoren zijn van reële

aanwezigheid, omdat zij minder makkelijk verplaatsbaar zijn dan bijvoorbeeld inkomsten gerelateerd aan immateriële activa.

Voor bepaalde loonkosten dan wel activa geldt dat deze niet in aanmerking worden genomen voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Het betreft bijvoorbeeld loonkosten die toerekenbaar zijn aan inkomen uit internationale scheepvaart of materiële activa die worden gebruikt om inkomen uit internationale scheepvaart te genereren. Niet in aanmerking komen eveneens onroerende zaken die worden gehouden voor de verkoop, om te leasen of als investering. Deze zijn geen goede indicator voor de reële aanwezigheid van de eigenaar van deze activa. Er gelden bijzondere regels voor de toerekening van in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende vaste activa ingeval de groepsentiteit een vaste inrichting dan wel een doorkijkentiteit is. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid bevat niet de uitzondering voor werknemerslasten en de uitzondering voor materiële activa van in een staat gevestigde beleggingsentiteiten.

Stap 4

De vierde stap is het berekenen van de bijheffing. De bijheffing wordt berekend door het bijheffingspercentage (stap 2) te vermenigvuldigen met de overwinst (stap 3) en de uitkomst hiervan vervolgens te verhogen met de additionele bijheffing en te verlagen met een eventuele kwalificerende binnenlandse bijheffing. De formule is als volgt.

$$\text{Bijheffing} = (\text{bijheffingspercentage} \times \text{overwinst}) + \text{additionele bijheffing} - \text{kwalificerende binnenlandse bijheffing}$$

De additionele bijheffing is een bijheffing ter zake van een eerder verslagjaar die wordt aangemerkt als bijheffing over het verslagjaar waarin de herrekening is gemaakt. De achtergrond hiervan is het vermijden van complexiteit en administratieve lasten die ontstaan wanneer een nieuwe bijheffing-informatieaangifte had moeten worden ingediend en apart additionele bijheffing over dat eerdere verslagjaar had moeten worden betaald. De additionele bijheffing is ook van toepassing als een kwalificerende binnenlandse bijheffing die een groepsentiteit is verschuldigd in een andere staat niet is betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarin die kwalificerende binnenlandse bijheffing verschuldigd is geworden.

Stap 5

De voorgaande stappen vinden plaats op het niveau van de groepsentiteiten in een staat gezamenlijk. De vijfde stap is het toerekenen van de bijheffing ter zake van een staat aan iedere groepsentiteit die is gevestigd in die staat ter zake waarvan die bijheffing wordt geheven. De toerekening van de bijheffing vindt plaats naar evenredigheid van het kwalificerende inkomen van iedere groepsentiteit ten opzichte van het totale kwalificerende inkomen van alle groepsentiteiten in die staat.

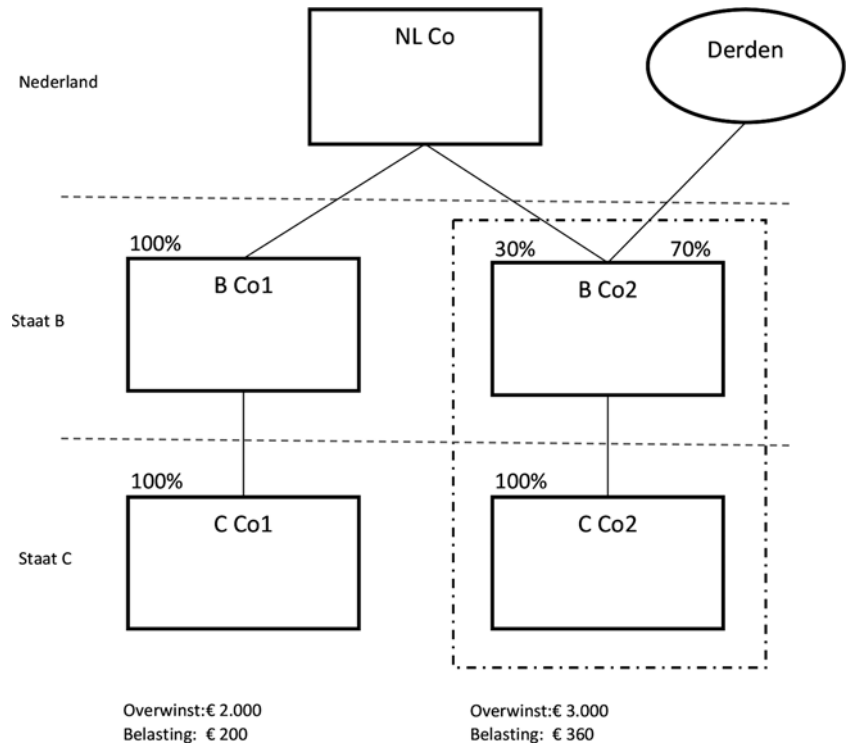
In minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten

In het wetsvoorstel is een bepaling opgenomen voor de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van een zogeheten in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit. Hierbij wordt – kort gezegd – aangesloten bij een middellijk of onmiddellijk belang dat lager is dan 30%. Deze bepaling is noodzakelijk, omdat een uiteindelijk moederentiteit een belang kan houden in meerdere in minderheidsbelang gehouden

entiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd, maar die verschillende moederentiteiten hebben die geen groepsentiteiten van elkaar zijn. Het voorgaande kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 17: In minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten

NL Co is de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep. In Nederland en staat B is een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing van toepassing. NL Co houdt slechts 30% van het belang in B Co2. De rest van het belang in B Co2 wordt gehouden door derden. Staat C is voor deze groep een laagbelastende staat, omdat het effectieve belastingtarief van C Co1 en C Co2 lager is dan het minimumbelastingtarief. C Co1 en C Co2 zijn laagbelaste groepsentiteiten.



Omdat NL Co een belang van 30% houdt in B Co2 en C Co2 worden B Co2 en C Co2 aangemerkt als in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten. B Co2 houdt op zichzelf een controlerend belang in C Co2, waardoor B Co2 wordt aangemerkt als een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit. C Co2 wordt aangemerkt als een in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit van B Co2. B Co2 en C Co2 vormen gezamenlijk een in minderheidsbelang gehouden subgroep. Er zijn specifieke regels die zien op de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van een staat indien sprake is van een in minderheidsbelang gehouden subgroep. Op grond van deze specifieke regels wordt de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing verricht alsof een in minderheidsbelang gehouden subgroep een afzonderlijke multinationale groep of binnenlandse groep betreft. Het voorgaande houdt in dat in dit voorbeeld de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing ter zake van C Co1 en C Co2 afzonderlijk dient plaats te vinden. C Co1 en C Co2 behoren als gevolg van de specifieke regels voor in minderheidsbelang gehouden subgroepen tot verschillende multinationale groepen. Dit betekent dat NL Co als uiteindelijk moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toepast ter zake

van C Co1 en dat B Co2 als partieel gehouden moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toepast ter zake van C Co2. Hierbij vindt een afzonderlijke berekening plaats voor het bepalen van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van C Co1 en C Co2. De bijheffing wordt in dit geval dus niet per staat berekend.

Concreet betekent dit als volgt. Het effectieve belastingtarief van C Co1 is 10% (€ 200 / € 2.000). Het bijheffingspercentage is 5% (15% –/– 10%). De bijheffing ter zake van C Co1 bedraagt € 100 (5% x € 2.000). Het effectieve belastingtarief van C Co2 is 12% (€ 360 / € 3.000). Het bijheffingspercentage is 3% (15% –/– 12%). De bijheffing ter zake van C Co2 bedraagt € 90 (3% x € 3.000).

De minimis-uitzondering

In het wetsvoorstel is een «de minimis»-uitzondering opgenomen. Als de de minimis-uitzondering van toepassing is, bedraagt de bijheffing nihil voor de in een staat gevestigde groepsentiteiten. Dit heeft tot gevolg dat het effectieve belastingtarief en de bijheffing ter zake van een staat niet hoeft worden te berekend. De de minimis-uitzondering is van toepassing wanneer in een staat de gemiddelde kwalificerende omzet van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 10 miljoen bedraagt en het gemiddelde kwalificerende inkomen (of verlies) van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 1 miljoen (of een verlies) is. Het betreft hier kort gezegd een driejaarsgemiddelde, bestaande uit het te toetsen verslagjaar en de twee daaraan voorafgaande verslagjaren. De toepassing van de de minimis-uitzondering zorgt voor een vermindering van administratieve lasten voor zowel belastingdiensten als voor het bedrijfsleven. De de minimis-uitzondering is per verslagjaar van toepassing en wordt per staat toegepast. De de minimis-uitzondering is van toepassing op alle groepsentiteiten van een multinationale groep die in dezelfde staat zijn gevestigd of een binnenlandse groep, met uitzondering van staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten.

Inleiding veilige havenregel

Op 15 december 2022 heeft het IF overeenstemming bereikt over een tijdelijke veilige havenregel («safe harbour») en een regelgevend kader opgesteld voor een permanente veilige havenregel. In dit wetsvoorstel is zowel een tijdelijke veilige havenregel als een permanente veilige havenregel opgenomen. De veilige havenregel dient ervoor te zorgen dat groepen minder administratieve lasten hebben. In de kern komen deze regels erop neer dat een multinationale groep of binnenlandse groep ervoor kan kiezen om in plaats van een gedetailleerde Pijler 2-berekening, een vereenvoudigde berekening te hanteren waarbij wordt aangesloten bij bestaande gegevens.

In het kader van de publieke consultatie heeft het IF gevraagd om voorstellen voor vereenvoudigingen en veilige havenregels. In reactie daarop hebben belanghebbenden zorgen geuit over de complexiteit van een aantal Pijler 2-berekeningen. In het bijzonder hebben belangstellers aandacht gevraagd voor aanpassingen die gemaakt dienen te worden op het inkomen en de belastingen uit de financiële verslaglegging ten behoeve van de Pijler 2-berekening. In dat verband hebben belangstellers opgemerkt dat de Pijler 2-regels tot administratieve lasten leiden voor multinationale groepen met activiteiten in staten met een hoge (effectieve) belastinglast. Uit de publieke consultatie is naar voren gekomen dat de administratieve lasten in de eerste jaren na implementatie van de Pijler 2-regels bezwarend zijn. In dat kader hebben belanghebbenden het IF opgeroepen om een reeks veilige havenregels te ontwik-

kelen om multinationale groepen in bepaalde situaties – kort gezegd – te ontlasten van het uitvoeren van volledige Pijler 2-berekeningen. Daarbij is opgemerkt dat zowel veilige havenregels als vereenvoudigingen een belangrijke rol kunnen spelen bij het verminderen van de nalevings- en administratieve lasten.

Voortbouwend op de inbreng van de openbare consultatie heeft het IF op 15 december 2022 overeenstemming bereikt over een tijdelijke veilige havenregel, een regelgevend kader voor een permanente veilige havenregel en een gemeenschappelijke visie ontwikkeld voor een overgangsregeling voor sanctievermindering.¹⁵

De tijdelijke Country-by-Country Reporting veilige havenregel

De tijdelijke Country-by-Country Reporting-veilige havenregel (hierna: de tijdelijke CbCR-veilige havenregel) is een optionele maatregel. De maatregel is tijdelijk omdat deze slechts van toepassing is op verslagjaren die aanvangen op of vóór 31 december 2026, waarbij het laatste verslagjaar moet eindigen voor 1 juli 2028. Het hanteren van een uniforme transitieperiode voor alle staten voorkomt dat een multinationale groep geconfronteerd wordt met verschillende transitieperiodes per staat en vergemakkelijkt daarmee een gecoördineerde toepassing van de Pijler 2-regels tussen staten. Toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel bewerkstelligt dat een multinationale groep verlichting krijgt van haar nalevingsverplichtingen. Een multinationale groep hoeft – als gevolg van een tijdelijke CbCR-veilige havenregel – geen gedetailleerde Pijler 2-berekening op te stellen ten aanzien van haar entiteiten in staten waar de tijdelijke CbCR-veilige havenregel van toepassing is. Voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel wordt gebruik gemaakt van gegevens waarover de multinationale groep al beschikt. De berekeningen worden namelijk gemaakt op basis van een kwalificerend landenrapport en kwalificerende financiële verslaglegging.

Wanneer ten aanzien van een staat wordt voldaan aan de tijdelijke CbCR-veilige havenregel, dan wordt verondersteld dat de bijheffing ter zake van in beginsel alle groepsentiteiten die in die staat zijn gevestigd voor dat verslagjaar nihil bedraagt. Hiermee wordt effectief bewerkstelligd dat – op een aantal uitzonderingen na – de Pijler 2-berekeningen niet opgesteld hoeven te worden door de multinationale groep ten aanzien van de groepsentiteiten die zijn gevestigd in een staat waarvoor de groep voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel heeft gekozen. Dit heeft tot gevolg dat de nalevingslasten minder omvangrijk zijn.

Er is echter geen volledige uitsluiting van toepassing van de Pijler 2-regels als gevolg van de toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel. Een multinationale groep – die ten aanzien van een staat de tijdelijke CbCR-veilige havenregel toepast – dient nog steeds aan bepaalde vereisten te voldoen. Zo dient bijvoorbeeld in de bijheffing-informatieaangifte informatie opgenomen te worden ten aanzien van welke staat of staten er gekozen is voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel.

De tijdelijke CbCR-veilige havenregel kan worden toegepast indien aan de voorwaarden van een van de volgende drie toetsen is voldaan:

- de totale inkomsten van de groepsentiteiten in een staat bedragen minder dan € 10 miljoen en het bedrag aan winst bedraagt minder dan € 1 miljoen (de CbCR-de minimis-toets);

¹⁵ OECD (2020), Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris.

- het effectieve belastingtarief van de groepsentiteiten in een staat is op basis van een vereenvoudigde berekening ten minste gelijk aan het voor dat verslagjaar geldende overgangstarief¹⁶ (de CbCR-effectieve belastingtarief-toets); of
- het bedrag aan winst van de groepsentiteiten in een staat is gelijk aan of minder dan het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid in die staat (de CbCR-routinematigewinst-toets).

Voor toepassing van de bovenstaande toetsen wordt ter bepaling van de inkomsten en de winst vóór winstbelasting aangesloten bij een kwalificerend landenrapport van de multinationale groep.

De tijdelijke CbCR-veilige havenregel is alleen van toepassing ten aanzien van de groepsentiteiten van een multinationale groep in een staat wanneer een multinationale groep ten aanzien van die staat ervoor kiest om de tijdelijke CbCR-veilige havenregel toe te passen. Hierbij geldt dat wanneer een multinationale groep die onder de reikwijdte van de Pijler 2-regels valt en deze multinationale groep in een bepaald verslagjaar ten aanzien van een staat niet heeft gekozen voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel, in een later jaar niet meer in aanmerking komt voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel ten aanzien van die staat. Als een multinationale groep in een verslagjaar geen groepsentiteiten heeft in een bepaalde staat en in een volgend verslagjaar wel een groepsentiteit heeft in die staat, dan heeft de multinationale groep in dat volgende verslagjaar wel de mogelijkheid om te kiezen voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel. De werking van de keuze voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel kan aan de hand van het volgende voorbeeld toegelicht:

Voorbeeld 18: Werking keuze tijdelijke CbCR-veilige havenregel

Een multinationale groep valt onder de reikwijdte van de Pijler 2-regels. In verslagjaar 2024 kiest de multinationale groep ten aanzien van staat A niet voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel. In verslagjaar 2025 ontplooit de multinationale groep voor het eerst activiteiten in staat B door een groepsentiteit in staat B op te richten. Omdat de multinationale groep ten aanzien van staat A in het verslagjaar 2024 niet heeft gekozen voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel, komt de multinationale groep ten aanzien van staat A niet meer in aanmerking voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel in 2025 en latere verslagjaren. De multinationale groep heeft daarentegen in verslagjaar 2025 wel de mogelijkheid om voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel ten aanzien van staat B te kiezen. Ten aanzien van staat B kon immers in verslagjaar 2024 geen keuze gemaakt worden voor toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel.

De tijdelijke CbCR-veilige havenregel is echter niet altijd van toepassing op alle groepsentiteiten. Voor bepaalde groepsentiteiten gelden afwijkende regels, waardoor zij worden uitgesloten van toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel. Daarnaast zijn onder bepaalde omstandigheden groepsentiteiten uitgesloten van toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel. Voor een nadere toelichting op deze afwijkende regels wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 8.9.

¹⁶ Het overgangstarief bedraagt 15% in de verslagjaren 2023 en 2024, 16% in het verslagjaar 2025 en 17% in het verslagjaar 2026.

Permanente veilige havenregel: de vereenvoudigde berekening veilige havenregel

Wanneer een multinationale groep of binnenlandse groep ten aanzien van een staat niet voldoet aan de vereisten van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel, kan de multinationale groep of binnenlandse groep mogelijk wel in aanmerking komen voor toepassing van de zogeheten vereenvoudigde berekening veilige havenregel. De zogeheten vereenvoudigde berekening veilige havenregel is een permanente veilige havenregel en is geïntroduceerd om naleving van de Pijler 2-regels te vereenvoudigen door het aantal berekeningen en de bijkomende complexiteit te verminderen zonder afbreuk te doen aan de Pijler 2-regels. Als de permanente veilige havenregel van toepassing is, wordt de bijheffing gesteld op het zogenoemde bedrag aan additionele bijheffing. Indien geen sprake is van een additionele bijheffing bedraagt de bijheffing nihil. De permanente veilige havenregel bestaat uit drie toetsen. Indien aan een van die toetsen is voldaan, is de permanente veilige havenregel van toepassing. De permanente veilige havenregel is van toepassing indien op basis van een vereenvoudigde berekening:

- de gemiddelde kwalificerende omzet van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder bedraagt dan € 10 miljoen en het gemiddelde kwalificerende inkomen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder bedraagt dan € 1 miljoen of sprake is van een kwalificerend gemiddeld verlies (de vereenvoudigde de minimis-toets);
- het kwalificerende inkomen in een staat gelijk is aan of minder bedraagt dan het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van die staat (de routinematige winstentoets); of
- het effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief (de vereenvoudigde effectieftarief-toets).

De vereenvoudigde berekeningen zijn niet opgenomen in dit wetsvoorstel, omdat deze nog nader uitgewerkt moeten worden in het IF in het kader van «Agreed Administrative Guidance». Zodra in het IF overeenstemming is bereikt over de vereenvoudigde berekeningen, zullen bij of krachtens algemene maatregel van bestuur (AMvB) regels worden opgesteld voor de invulling van de vereenvoudigde berekening. De toetsen sluiten aan bij berekeningen van bestaande Pijler 2-maatregelen, waarbij een aantal nog nader te bepalen vereenvoudigingen zullen worden aangebracht.

De vereenvoudigde berekening voor toepassing van de veilige havenregel is gelijktijdig met de inwerkingtreding van de Pijler 2-regels van kracht. In lijn met de tijdelijke CbCR-veilige havenregel leidt toepassing van de vereenvoudigde berekening van de veilige havenregel niet tot een vrijwaring voor de multinationale groep voor toepassing van de Pijler 2-regels. Na toepassing van de vereenvoudigde berekening veilige havenregel dient namelijk nog steeds aan bepaalde vereisten te worden voldaan. Zo dient bijvoorbeeld in de bijheffing-informatieaangifte informatie opgenomen te worden ten aanzien van welke staat of staten er gekozen is voor de vereenvoudigde berekening veilige havenregel.

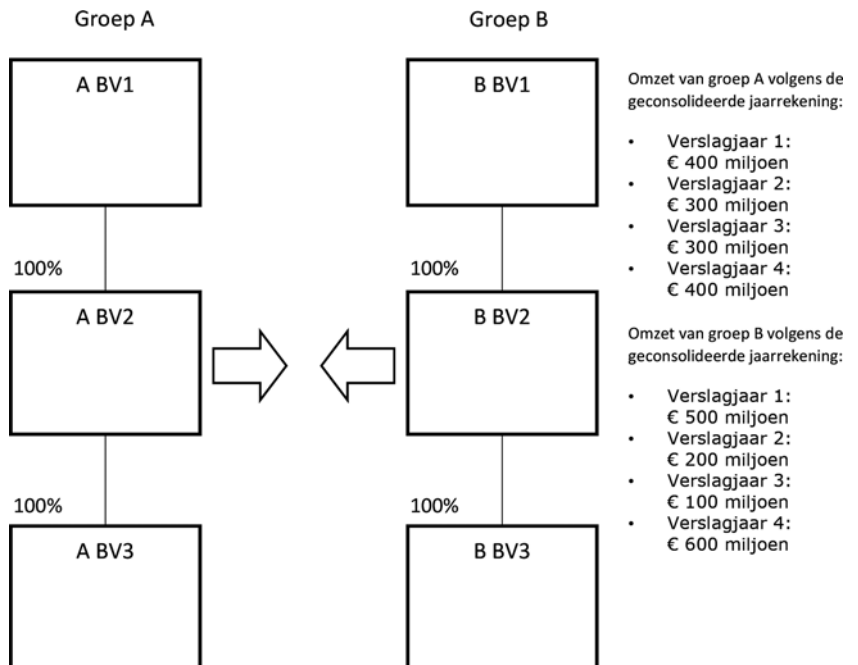
3.7 Regels voor fusies, splitsingen, reorganisaties en houdsterstructuren

Fusies, splitsingen, reorganisaties

In dit wetsvoorstel zijn specifieke bepalingen opgenomen voor reorganisaties, waaronder fusies, splitsingen, acquisities en activa/passiva-transacties. Het wetsvoorstel bevat regels om ingeval van een fusie of een splitsing te bepalen of wordt voldaan aan de drempel van € 750 miljoen. In het onderstaande voorbeeld wordt de werking hiervan geïllustreerd.

Voorbeeld 19: Fusie

Groep A en groep B zijn afzonderlijke binnenlandse groepen. In verslagjaar 5 zijn alle groepsentiteiten van groep A en groep B onder gemeenschappelijke zeggenschap gebracht, waardoor alle groepsentiteiten tot een groep zijn samengevoegd.



In dit voorbeeld is sprake van een fusie, omdat als gevolg van een rechtshandeling de groepsentiteiten van groep A en groep B worden samengevoegd tot één groep. Als sprake is van een fusie wordt aan de hand van de vier voorafgaande jaren aan het verslagjaar waarin de fusie heeft plaatsgevonden, beoordeeld of is voldaan aan de omzetdrempel. Hierbij wordt rekening gehouden met de totale omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de betrokken groepen in de vier voorafgaande jaren van de fusie. Er wordt voldaan aan de omzetdrempel van € 750 miljoen als de gecombineerde omzet in ten minste twee van de vier verslagjaren die onmiddellijk voorafgaand aan het te toetsen verslagjaar ten minste € 750 miljoen bedraagt. In dit voorbeeld bedraagt de gecombineerde omzet € 900 miljoen in verslagjaar 1 en € 1 miljard in verslagjaar 4, waardoor de gefuseerde groep in verslagjaar 5 voldoet aan de omzetdrempel en binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het voorgaande ook geldt als een multinationale groep wordt samengevoegd met een andere multinationale groep of binnenlandse groep.

Bij een splitsing ontstaan zogenoemde gesplitste groepen. Er wordt dan per gesplitste groep beoordeeld of aan de drempel van € 750 miljoen is voldaan.

Het wetsvoorstel bevat eveneens regels voor de situatie waarin een groepsentiteit gedurende het jaar door een groep wordt verworven of vervreemd, waaronder regels om het effectieve belastingtarief en de bijheffing van deze «toetredende- of uittredende entiteit» te bepalen. Een toetredende of uittredende entiteit kan als gevolg van de overdracht in één verslagjaar onderdeel zijn van meerdere groepen. In de kern wordt uitsluitend rekening gehouden met de financiële gegevens van de

toetredende of uittredende entiteit die meegeconsolideerd worden in de geconsolideerde jaarrekeningen van de betrokken partijen.

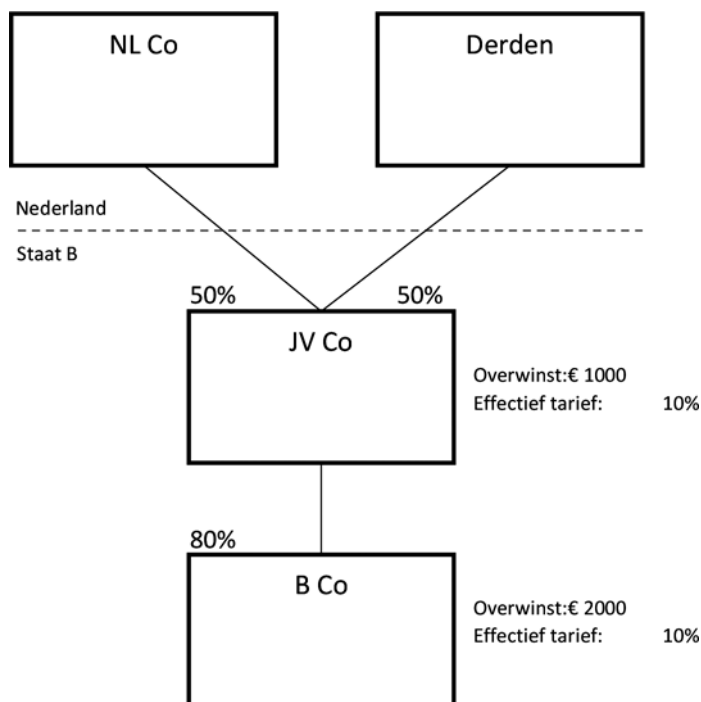
Bij activa- en passiva transacties is de hoofdregel in het wetsvoorstel dat rekening wordt gehouden met het resultaat van die transactie zoals opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Er geldt een uitzondering indien sprake is van een zogenoemde reorganisatie. Van een reorganisatie is – kort gezegd – sprake indien de transactie op grond van lokale fiscale regels nog niet wordt belast en de fiscale boekwaarden worden doorgeschoven. Voor een reorganisatie bevat het wetsvoorstel bepalingen inzake het niet in aanmerking nemen van het resultaat op die overdracht en het geruisloos doorschuiven van de boekwaarden.

Joint ventures

Een joint venture wordt doorgaans gewaardeerd volgens de nettovermogenswaardemethode (waardering tegen het aandeel in het eigen vermogen van de joint venture) in de jaarrekening van de deelnemers (aandeelhouders) die een belang hebben in de joint-venture. De consolidatie van een joint venture ten behoeve van de geconsolideerde jaarrekening geschiedt doorgaans naar evenredigheid van het belang in de joint venture. Omdat er geen sprake is van een integrale consolidatie, valt een joint venture in beginsel buiten de reikwijdte van dit wetsvoorstel. Om te voorkomen dat een joint venture niet onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt, zijn er bijzondere bepalingen opgenomen ten aanzien van joint ventures. Een joint venture is een entiteit waarvan de financiële resultaten worden verantwoord op basis van de nettovermogenswaardemethode in de geconsolideerde jaarrekening van een uiteindelijkkemoederentiteit. Daarnaast dient de uiteindelijkkemoederentiteit een middellijk of onmiddellijk belang van ten minste 50% te houden in deze entiteit. De betreffende entiteit is geen joint venture voor toepassing van dit wetsvoorstel als de entiteit een uiteindelijkkemoederentiteit is, een uitgesloten entiteit is, en onder omstandigheden als de entiteit wordt gehouden door een uitgesloten entiteit.

Voorbeeld 20: Joint venture

NL Co is de uiteindelijkkemoederentiteit van een multinationale groep. NL Co houdt 50% van het belang in JV Co. JV Co functioneert als joint venture tussen NL Co en derden. De financiële resultaten van JV Co worden verantwoord op basis van de nettovermogenswaardemethode in de geconsolideerde jaarrekening van NL Co. De activa en passiva, inkomen, uitgaven en kasstromen van B Co worden door JV Co op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard geconsolideerd.



In dit voorbeeld kwalificeert JV Co als een joint venture. NL Co houdt 50% van de aandelen in JV Co en verantwoordt de resultaten van de entiteit op basis van de nettovermogenswaardemethode. Daarnaast is JV Co geen uiteindelijk moederentiteit, geen uitgesloten entiteit en wordt deze evenmin gehouden via een uitgesloten entiteit. Omdat JV Co de activa en passiva, inkomen, uitgaven en kasstromen van B Co consolideert op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard, wordt B Co aangemerkt als een met een joint venture verbonden partij, waarbij JV Co en B Co gezamenlijk een joint venture-groep vormen.

Omdat sprake is van een joint venture-groep, dient NL Co de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen met betrekking tot het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing van elk lid van die joint venture-groep. De inkomen-inclusiebijheffing ter zake van JV Co bedraagt € 25 ($50\% \times ((€ 1.000/€ 3.000) \times € 150))$) en € 40 ter zake van B Co ($50\% \times 80\% \times ((€ 2.000/€ 3.000) \times € 150))$).

Meerdere moederentiteiten

Het wetsvoorstel bevat bijzondere bepalingen voor groepen met meerdere moederentiteiten (bijvoorbeeld bij een dubbele beursnotering). Kenmerkend aan dergelijke structuren is dat er één geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld. Voor dergelijke groepen geldt dat ingevolge het wetsvoorstel sprake is van één gecombineerde en geconsolideerde groep. Het wetsvoorstel bevat regels voor de berekening van de bijheffing en het toewijzen van die bijheffing aan groepsentiteiten.

3.8 Regels voor fiscale neutraliteitsstelsels en uitdelingsbelastingstelsels

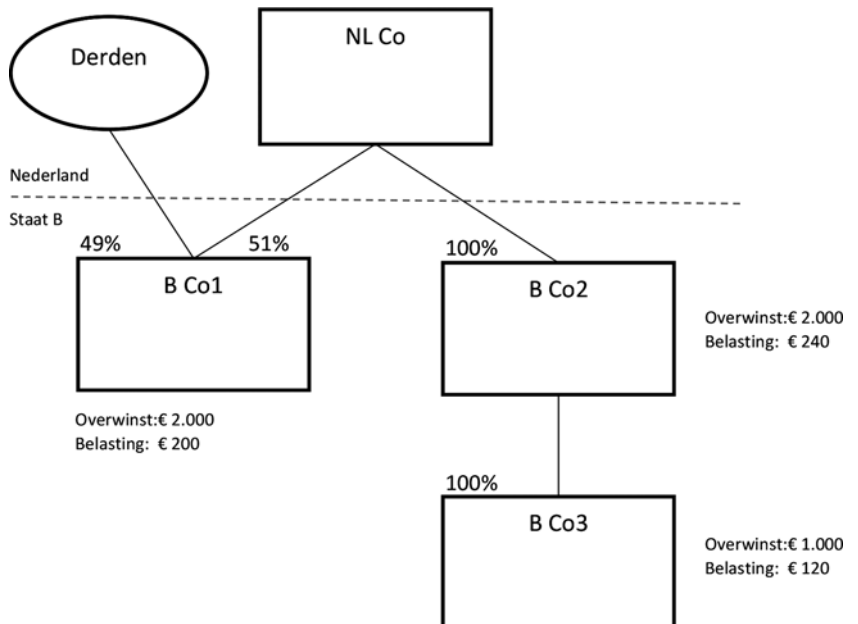
Het wetsvoorstel voorziet in specifieke bepalingen voor groepsentiteiten die onderworpen zijn aan een fiscaal neutraliteitsregime of een uitdelingsbelastingstelsel. Zo wordt ten aanzien van een uiteindelijk moederentiteit die fiscaal transparant is, dan wel onderworpen is aan een aftrekbaardividendstelsel, voorzien in de mogelijkheid om het kwalificerend inkomen en

de betrokken belastingen voor de berekening van het effectief tarief onder omstandigheden te verminderen. Dit is bijvoorbeeld het geval als de belanghouders over dit inkomen aan belastingheffing zijn onderworpen tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Daarnaast voorziet het wetsvoorstel in specifieke bepalingen voor de berekening van het effectieve belastingtarief van en de bijheffing voor beleggingsentiteiten. Tot slot zijn er specifieke bepalingen voor uitdelingsbelastingstelsels, waarbij het effectieve belastingtarief op alternatieve wijze berekend kan worden.

Met betrekking tot een beleggingsentiteit geldt als uitgangspunt dat het effectieve belastingtarief en de bijheffing per beleggingsentiteit afzonderlijk worden bepaald (los van de andere groepsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd). Daarnaast is er een keuzemogelijkheid om een beleggingsentiteit als fiscaal transparante entiteit te behandelen. Hiervoor gelden enkele voorwaarden, waaronder dat de groepsentiteit die het belang houdt in de beleggingsentiteit subjectief onderworpen is aan belastingheffing tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Er is tevens een mogelijkheid om ervoor te kiezen om ten aanzien van beleggingsentiteiten een belastbare-uitdelingsmethode toe te passen. Het voorgaande kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 21: Beleggingsentiteiten

NL Co, B Co1, B Co2 en B Co3 zijn onderdeel van een multinationale groep waarvan NL Co de uiteindelijk kemoederentiteit is. B Co1 is een beleggingsentiteit, waarvan 49% van het belang wordt gehouden door derden die geen onderdeel zijn van de multinationale groep. B Co2 en B Co3 zijn geen beleggingsentiteiten.



Op grond van de maatregelen in dit wetsvoorstel wordt als hoofdregel het effectieve belastingtarief van een beleggingsentiteit afzonderlijk berekend van het effectieve belastingtarief van de staat waarin de beleggingsentiteit is gevestigd.

Het effectieve belastingtarief van B Co1 wordt derhalve afzonderlijk berekend van het effectieve tarief van de entiteiten B Co2 en B Co3. Het effectieve belastingtarief van B Co1 is 10% ($\text{€ } 200 / \text{€ } 2.000$). Het bijheffingspercentage is 5% ($15\% - 10\%$). De bijheffing van B Co1 bedraagt $\text{€ } 100$ ($5\% \times \text{€ } 2.000$).

Het effectieve belastingtarief en de eventuele bijheffing ter zake van B Co2 en B Co3 wordt gezamenlijk berekend. Het effectieve belastingtarief van deze entiteiten is 12% ($(\text{€ } 240 + \text{€ } 120) / (\text{€ } 2.000 + \text{€ } 1.000)$). Het bijheffingspercentage is 3% ($15\% - 12\%$). De bijheffing bedraagt $\text{€ } 90$ ($3\% \times \text{€ } 3.000$).

3.9 Formeelrechtelijke aspecten

Het wetsvoorstel bevat een aantal formeelrechtelijke bepalingen, die kunnen worden onderverdeeld in twee categorieën:

- 1) formele bepalingen ten aanzien van de heffing in Nederland en
- 2) formele bepalingen die zien op de inhoud van de bijheffing-informatieaangifte en de internationale uitwisseling daarvan.

Wijze van heffing

Voor de bijheffing op grond van dit wetsvoorstel wordt een voldoening op aangifte voorgesteld. De belastingplichtige formaliseert hiermee de belastingschuld. Anders dan bij een aanslagbelasting is er dus geen tussenkomst van de inspecteur bij het formaliseren van de belasting-schuld.

Een aangiftebelasting wordt het meest passende geacht, omdat de hoogte van de bijheffing wordt vastgesteld op basis van (internationale) financiële gegevens van de groep waar een belastingplichtige deel van uitmaakt. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit in een verslagjaar wordt – voor de toepassing van dit wetsvoorstel – namelijk uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies van de betreffende groepsentiteit voorafgaande aan consolidatie en eliminatie van intra-groepstransacties. Deze nettowinst of dit nettoverlies betreft de nettowinst of het nettoverlies zoals deze wordt bepaald aan de hand van de financiële verslaggevingsstandaard die ook door de uiteindelijkkemoederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep. In dat verband geldt als uitgangspunt de financiële verslaggeving¹⁷ van de groepsentiteit voorafgaand aan de consolidatie en eliminatie van intra-groepstransacties en deze belastingplichtigen. Bovendien worden deze belastingplichtigen veelal bijgestaan door professionele belastingadviseurs. Het uitgangspunt bij de berekening van betrokken belastingen is eveneens de in de financiële verslaggeving opgenomen acuut en latent verschuldigde winstbelasting (belastinglast). De belastingplichtige heeft doorgaans (veel) beter toegang tot dergelijke (internationale) financiële gegevens van de multinationale groep.

¹⁷ Hierbij moet gedacht worden aan een internationale standaard voor financiële verslaggeving (IFRS of IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243)) en de algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes van het Gemenebest van Australië, de Federale Republiek Brazilië, Canada, de lidstaten van de Europese Unie, de lidstaten van de Europese Economische Ruimte, Hongkong (China), Japan, de Verenigde Mexicaanse Staten, Nieuw-Zeeland, de Volksrepubliek China, de Republiek India, de Republiek Korea, de Russische Federatie, de Republiek Singapore, de Zwitserse Bondsstaat, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland en de Verenigde Staten van Amerika.

Voor wat betreft de rechtsbescherming geldt in dit verband het volgende. Voor bezwaar en beroep wordt aangesloten bij de reguliere wettelijke bepalingen die de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) voor een aangiftebelasting biedt. Dit betekent dat bezwaar en beroep openstaat tegen de voldoening die de belastingplichtige doet bij het indienen van de aangifte. Enkel het moment waarop bezwaar kan worden gemaakt wijkt af. Bij een aanslagbelasting kan bezwaar worden gemaakt bij vaststelling van de aanslag door de inspecteur. Er is derhalve geen verschil in de mate van rechtsbescherming die de belastingplichtige geniet bij een aangiftebelasting, versus een aanslagbelasting. Ook tegen een naheffingsaanslag kan bezwaar en beroep worden ingesteld.

Inherent aan een aangiftebelasting is dat een nieuw feit niet vereist is voor de inspecteur om een naheffingsaanslag op te leggen. Evenmin beschikt de inspecteur over de verlengde termijn voor navordering van 12 jaar die van toepassing is op grensoverschrijdende situaties.

Een aangiftebelasting is – gegeven het karakter van de maatregelen uit dit wetsvoorstel – voor de Belastingdienst beter uitvoerbaar, omdat de belastingschuld door de belastingplichtige wordt geformaliseerd. Het kabinet acht alles overwegend de vormgeving van de maatregelen uit dit wetsvoorstel die voorzien in een minimumniveau van belastingheffing van multinationale groepen in de vorm van een aangiftebelasting het meest passend.

Het tijdvak voor de minimumbelasting is gelijk aan het verslagjaar. Hiermee wordt afgeweken van de gebruikelijke systematiek waarbij het tijdvak wordt vastgelegd in hoofdstuk 6 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994.¹⁸ Voor deze afwijking van de gebruikelijke systematiek is gekozen om de samenhang tussen de verschillende bepalingen van dit wetsvoorstel te bevorderen.

Een aangifte voor de bijheffing kan pas worden ingediend als de overwinst is berekend. Voor de wijze van berekening van de bijheffing wordt korthedshalve verwezen naar paragraaf 3.6 van het algemeen deel van deze memorie. Het bedrag van de bijheffing wordt vastgesteld aan de hand van internationale financiële gegevens die in de bijheffing-informatieaangifte worden opgenomen. De bijheffing-informatieaangifte bevat de hoogte van de bijheffing per staat. Het ligt daarom voor de hand dat de aangifte en betaling pas gedaan worden nadat de bijheffing-informatieaangifte is ingediend. De bijheffing-informatieaangifte moet (behalve in een overgangsjaar) vijftien maanden na afloop van het verslagjaar worden ingediend.

De voorgestelde aangiftetermijn is zeventien maanden. Dit betekent in feite dat een groepsentiteit nog twee maanden de tijd heeft om aangifte te doen, nadat de termijn voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte – van vijftien maanden – is verlopen. In de bijheffing-informatieaangifte zal worden vastgesteld hoeveel belasting er verschuldigd is in Nederland. Dit bedrag moet worden geformaliseerd door middel van de belastingaangifte. Omdat er voor de belastingaangifte geen, of slechts beperkt, aanvullende berekeningen hoeven te worden gemaakt om het te betalen bedrag aan belasting vast te stellen, wordt een termijn van twee maanden na afloop van de termijn waarbinnen de bijheffing-informatieaangifte moet worden ingediend voldoende geacht.

¹⁸ Ingevolge artikel 19, tweede lid, onderdeel a, AWR.

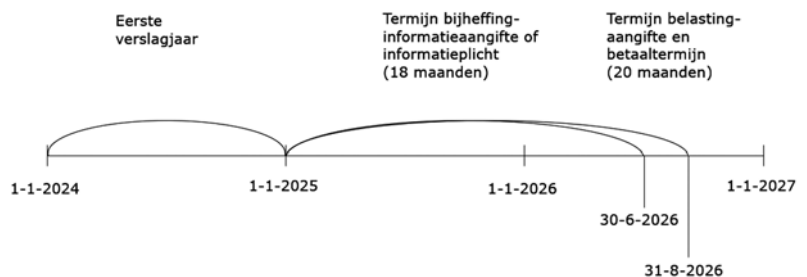
De aangiftetermijn is langer dan de aangiftetermijn die in de AWR gebruikelijk is. Op deze wijze wordt in voldoende tijd voorzien voor groepen om vanuit de (complexe) berekeningen van de bijheffing-informatieaangifte een juiste aangifte in Nederland in te dienen. De betalingstermijn is gelijk aan de aangiftetermijn, derhalve zeventien maanden na het einde van het verslagjaar.

In het onderstaande voorbeeld is een schematische weergave opgenomen van de termijnen voor het aanleveren van de bijheffing-informatieaangifte, respectievelijk voor het voldoen aan de informatieplicht en de termijn voor het indienen van de belastingaangifte en het voldoen op afdracht. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen het eerste verslagjaar waarop de bijheffing van toepassing is en het tweede verslagjaar en volgende jaren waarop de bijheffing van toepassing is, omdat voor het eerste verslagjaar afwijkende termijnen gelden.

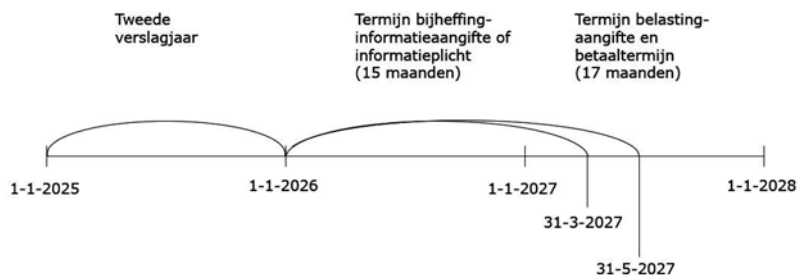
De bijheffing-informatieaangifte moet binnen 18 maanden na het eerste verslagjaar zijn ingediend. De belastingaangifte, en de voldoening van de bijheffing op afdracht, moet binnen 20 maanden na het eerste verslagjaar ingediend, respectievelijk voldaan, zijn. Voor het tweede verslagjaar en volgende jaren moet de bijheffing-informatieaangifte binnen 15 maanden na afloop van het verslagjaar zijn ingediend. De belastingaangifte, en de voldoening van de bijheffing op afdracht, moet binnen 17 maanden na het verslagjaar ingediend, respectievelijk voldaan, zijn.

Voorbeeld 22: Termijnen

NL Co is een in Nederland gevestigde uiteindelijk moederentiteit. Het eerste verslagjaar waarop de bijheffing van toepassing is op NL Co is het verslagjaar dat loopt van 1 januari 2024 tot en met 31 december 2024. De bijheffing-informatieaangifte moet binnen 18 maanden na het eerste verslagjaar zijn ingediend. Deze termijn loopt voor NL Co af per 30 juni 2026. De belastingaangifte, en de voldoening van de bijheffing op afdracht, moet binnen 20 maanden na het eerste verslagjaar ingediend, respectievelijk voldaan, zijn. Deze termijn loopt af per 31 augustus 2026.



Het tweede verslagjaar van NL Co loopt van 1 januari 2025 tot en met 31 december 2025. Voor het tweede verslagjaar moet de bijheffing-informatieaangifte binnen 15 maanden na afloop van het verslagjaar zijn ingediend. Deze termijn loopt af op 31 maart 2027. De belastingaangifte, en de voldoening van de bijheffing op afdracht, moet binnen 17 maanden na het verslagjaar ingediend, respectievelijk voldaan, zijn. Deze termijn loopt af per 31 mei 2027.



Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat voor het niet, niet juist of niet volledig nakomen van de aangifte- en afdrachtsverplichting de reguliere boetebepalingen voor een aangiftebelasting uit de AWR van toepassing zijn.

Inlichtingenverplichting

In dit wetsvoorstel wordt overeenkomstig de suppletieplicht bij de omzetbelasting¹⁹ en de inlichtingenverplichting bij de bronbelasting²⁰ voorzien in een inlichtingenverplichting. Als gevolg hiervan zijn belastingplichtigen gehouden om de inspecteur uit eigen beweging mededeling te doen van onjuistheden of onvolledigheden in voor de belastingheffing van belang zijnde gegevens en inlichtingen die hun bekend zijn of zijn geworden. Dat dient uiterlijk twee weken nadat de belastingplichtige met deze onjuistheid of onvolledigheid bekend is geworden te geschieden.

Voor het niet nakomen van de inlichtingenverplichting wordt voorgesteld om een boete in te voeren ter hoogte van maximaal 100% van het bedrag dat niet is geheven als gevolg van het niet nakomen van de inlichtingenverplichting. Dit boetebedrag is gelijk aan de sanctiebepaling bij de suppletieverplichting die onder meer geldt voor de omzetbelasting en de inlichtingenverplichting bij de bronbelasting.

De bevoegdheid voor de inspecteur om een vergrijpboete op te leggen indien de voorgestelde inlichtingenverplichting niet is nagekomen vervalt gelijktijdig met de bevoegdheid om een naheffingsaanslag op te leggen. Met deze termijn wordt aangesloten bij de termijn die geldt voor de boetebepalingen voor de suppletieverplichting bij de omzetbelasting²¹ en de inlichtingenverplichting voor de bronbelasting.²² Voorts geldt dat voor alle verzuim- en vergrijpboetes uit de AWR de bevoegdheid om een boete op te leggen in principe gelijktijdig vervalt met de bevoegdheid om een naheffingsaanslag op te leggen. Door ook voor de inlichtingenverplichting bij de minimumbelasting aan te sluiten bij deze termijn, wordt geborgd dat er een meer uniforme verjaringstermijn geldt voor de boetebepalingen.

De boetebepaling voor de inlichtingenverplichtingen is in het wetsvoorstel opgenomen omdat de inlichtingenverplichting volgt uit het wetsvoorstel, specifiek ziet op situaties in de minimumbelasting en geen grondslag heeft in de AWR. Daarom acht het kabinet het meer voor de hand liggend om ook de boetebepaling op te nemen in het wetsvoorstel.

¹⁹ Artikel 10a AWR juncto artikel 15 van het Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

²⁰ Artikel 6.3 van de Wet bronbelasting 2021.

²¹ Artikel 10a AWR juncto artikel 15, vijfde lid, Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968.

²² Artikel 6.3, derde lid, Wet bronbelasting 2021.

De additionele bijheffing – zoals in paragraaf 3.6 van het algemeen deel van deze memorie is behandeld – is een bijheffing ter zake van een eerder verslagjaar die wordt aangemerkt als bijheffing over het verslagjaar waarin de herrekening is gemaakt. De achtergrond hiervan is het vermijden van complexiteit en administratieve lasten die er zouden zijn wanneer een nieuwe bijheffing-informatieaangifte had moeten worden ingediend en apart additionele bijheffing over dat eerdere verslagjaar had moeten worden betaald. Onder voorwaarden wordt een correctie opgeteld of afgetrokken van de verschuldigde bijheffing in de aangifte over het verslagjaar waarin de correctie gemaakt is. Voor een dergelijke correctie zal de inlichtingenverplichting voor dat eerdere verslagjaar dan dus ook niet gelden.

Belastingrente

In het geval dat de belasting niet tijdig binnen de betaaltermijn is voldaan, zal bij de naheffingsaanslag ook belastingrente in rekening worden gebracht. Omdat er bij de bijheffing sprake zal zijn van een wettelijke verlengde betaaltermijn, acht het kabinet het niet redelijk om de belastingrente in rekening te brengen over (een deel van) de termijn die de belastingplichtige – op grond van dit wetsvoorstel heeft – om aangifte te doen en om de belasting te voldoen. Daarom wordt voorgesteld om belastingrente te berekenen over de nageheven belasting vanaf de eerste dag na het einde van de betaaltermijn tot en met de dag voorafgaand aan de dag waarop de naheffingsaanslag invorderbaar is.

Belastingrente zal pas in rekening worden gebracht als er een naheffingsaanslag wordt opgelegd. Hierbij zal de rente worden berekend over de periode die aanvangt na het einde van de betalingstermijn (17 maanden na afloop van het verslagjaar). Door pas belastingrente in rekening te brengen na afloop van de betalingstermijn wordt afgeweken van het startpunt van de standaardtermijn die geldt voor de belastingrente voor een aangiftebelasting. Bij andere aangiftebelastingen wordt namelijk ook belastingrente gerekend over de aangifte- en betalingstermijn indien deze eindigt na het einde van het kalenderjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft. De termijn waarover belastingrente wordt gerekend is daardoor iets korter dan bij de genoemde aangiftebelastingen met een aangifte- en betalingstermijn die eindigt na het einde van het kalenderjaar waarop de nageheven belasting betrekking heeft. Dit kan zowel in het voordeel van de belastingplichtige (er wordt minder belastingrente in rekening gebracht) als in het nadeel van een belastingplichtige (er wordt minder belastingrente vergoed) uitwerken.

Voor de minimumbelasting wordt belastingrente gerekend, op een manier die vergelijkbaar is met de belastingrenteregeling voor aangiftebelastingen in de AWR. De aangifte- en betaaltermijn voor de minimumbelasting wijkt echter significant af van de aangifte- en betaaltermijn van andere aangiftebelastingen, waardoor er op een aantal punten in de belastingrenteregeling een afwijking van deze regeling wenselijk is. Aangezien de met deze afwijkende termijnen samenhangende renteregeling specifiek is voor de minimumbelasting, in dit wetsvoorstel in plaats van de AWR.

Invordering/aansprakelijkheid

Als een bedrag aan verschuldigde minimumbelasting onbetaald blijft, zal de ontvanger overgaan tot invorderingsmaatregelen. In beginsel zal de ontvanger de belastingschuldige aanspreken voor de verschuldigde minimumbelasting. In dit wetsvoorstel is voorzien in een wijziging van de Invorderingswet 1990 (IW 1990), op grond waarvan groepsentiteiten die in

het betreffende verslagjaar deel uit maakten van de groep, waarvan de belastingschuldige onderdeel is of is geweest, hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de in Nederland verschuldigde minimumbelasting over dat verslagjaar.

De afbakening van de groep volgt uit de in het wetsvoorstel opgenomen definitie van een groep. Deze definitie is gelijk aan de definitie die ook in de richtlijn en de OESO-modelregels is opgenomen. Een groep is hierbij een geheel van entiteiten die met elkaar verbonden zijn door eigendom of zeggenschap, zoals omschreven in de geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijk moederentiteit, of een entiteit die een of meer vaste inrichtingen heeft en zelf niet wordt meegeconsolideerd.

De informatieaangifte-indienende groepsentiteit zal als onderdeel van de groep de bijheffing-informatieaangifte indienen en daarin ook opgaaf moeten doen van alle groepsentiteiten die onderdeel uitmaken van de groep. Zij moet daarvoor binnen de groep de informatie opvragen en controleren op juistheid.

Vanwege het internationale karakter van de minimumbelasting waarbij over te laag belaste grondslag in een staat wordt bijgeheven in een andere staat waar de multinationale groep actief is, acht het kabinet het wenselijk om naast in Nederland gevestigde groepsentiteiten ook buiten Nederland gevestigde groepsentiteiten hoofdelijk aansprakelijk te kunnen stellen als de verschuldigde minimumbelasting door de belastingplichtige niet wordt voldaan. Dit past volgens het kabinet bij het karakter van de minimumbelasting voor multinationale groepen omdat de belasting (mede) afhankelijk is van de belastingdruk die de multinationale onderneming wereldwijd heeft.

Om de hoofdelijke aansprakelijkheid buiten Nederland te effectueren kan gebruik gemaakt worden van de verschillende mogelijkheden die bijvoorbeeld het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, respectievelijk de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012, bieden.²³ Dit laat onverlet de ontvanger in de regel eerst in Nederland gevestigde groepsentiteiten aansprakelijk zal stellen, als de belastingschuldige niet betaalt. In Nederland heeft de ontvanger immers meer (rechtstreekse) bevoegdheden om in te vorderen. Voor de situaties waarin er geen (andere) Nederlandse groepsentiteit (meer) is die aansprakelijk gesteld kan worden, kan de ontvanger zich dan wenden tot een niet in Nederland gevestigde groepsentiteit.

Ten aanzien van de binnenlandse bijheffing geldt voorts, dat in het geval er meerdere in Nederland gevestigde groepsentiteiten zijn die behoren tot dezelfde multinationale groep, de binnenlandse bijheffing van hen wordt geheven alsof er één belastingplichtige is. Dus naast het feit dat deze groepsentiteiten onderdeel zijn van eenzelfde groep, geldt voor deze heffing nog specifiek dat bij fictie wordt geheven alsof er een belastingplichtige is, ondanks dat de in Nederland verschuldigde minimumbelasting bepaald wordt op basis van het kwalificerend inkomen dat zonder deze fictie toerekenbaar zou zijn aan de individuele groepsentiteiten.

²³ Zie artikel 11 van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, Straatsburg, 25-01-1988, respectievelijk artikel 33 van de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012.

Hierdoor ligt hoofdelijk aansprakelijk voor de binnenlandse bijheffing zelfs nog meer voor de hand.

De voorgestelde aansprakelijkheid wordt voorts nodig geacht om het invorderingsrisico te mitigeren. Vanwege de voorgestelde verlengde betaaltermijn zal de verschuldigde minimumbelasting namelijk langer aanwezig zijn bij de belastingplichtige. In dat kader wordt een hoofdelijke aansprakelijkheid voorgesteld voor andere groepsentiteiten die in het betreffende verslagjaar deel uitmaken van multinationale groep of binnenlandse groep waarvan de belastingschuldige onderdeel is of is geweest. De belastingaangifte kan pas worden ingediend door een belastingplichtige nadat de bijheffing-informatieaangifte is ingediend, omdat daarin de verschuldigde minimumbelasting wordt berekend. Als gevolg hiervan is een aangifte- en betalingstermijn voorgesteld die niet eerder verstrijkt dan zeventien maanden na het einde van het tijdvak (het verslagjaar). Deze ruime termijnen zorgen ervoor dat de staat een significant invorderingsrisico loopt. De ontvanger kan in deze periode ook geen invorderingsmaatregelen treffen, omdat de belastingplichtige tijdens die zeventien maanden na het einde van het tijdvak niet in gebreke is.

Bijheffing-informatieaangifte

Naast de bepalingen met betrekking tot de heffing van de bijheffing, bevat het wetsvoorstel een aantal formeelrechtelijke bepalingen die voortvloeien uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Hierin komen aspecten zoals de kennisgeving en de voorwaarden waaronder de bijheffing-informatieaangifte moet worden ingediend aan bod. Ook regelt het wetsvoorstel de termijnen voor indiening van de bijheffing-informatieaangifte en het voldoen aan de informatieplicht. Daarnaast bevat het wetsvoorstel een sanctiebepaling voor het geval waarin niet aan de in dit wetsvoorstel opgenomen verplichtingen wordt voldaan. Ingevolge de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing dienen lidstaten alle nodige maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat sancties worden uitgevoerd en dat die sancties doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend zijn.

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing laat lidstaten vrij in het bepalen van de wijze van heffing en invordering. De bijheffing-informatieaangifte (waarin de informatie dient te worden opgenomen die op grond van het wetsvoorstel verstrekt moet worden) moet worden onderscheiden van de belastingaangifte (de aangifte waarop de voldoening van de bijheffing is gebaseerd).

De bijheffing-informatieaangifte bevat de berekening van de bijheffing en de verdeling daarvan over staten. De informatie die in de bijheffing-informatieaangifte is opgenomen wordt uitgewisseld met andere staten. Voor deze uitwisseling zijn in het wetsvoorstel geen regels opgenomen. Hiertoe wordt naar verwachting een aparte richtlijn voorgesteld. Door de belastingaangifte wordt de bijheffing van een groepsentiteit geformaliseerd. Verder bevat het wetsvoorstel bepalingen over bewijslastverdeling, bijvoorbeeld bij het uitsluiten van inkomen uit internationale scheepvaart. Bovenstaande punten worden hierna verder toegelicht.

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing geeft in verschillende bepalingen expliciet aan dat de belastingplichtige bepaalde ingenomen standpunten moet aantonen. Op grond van jurisprudentie van de Hoge Raad moet «aantonen» in het Nederlandse fiscale recht worden uitgelegd als «aannemelijk maken», tenzij expliciet in de memorie van

toelichting is toegelicht dat een andere bewijslast wordt bedoeld.²⁴ Ook waar de bewijslastverdeling niet expliciet in de EU-richtlijn minimum-niveau van belastingheffing is vermeld, moeten belastingplichtigen ingenomen standpunten aannemelijk kunnen maken. Dit is bijvoorbeeld van toepassing op correcties op het inkomen, uitgesloten entiteiten en doorkijkentiteiten. Als de inspecteur om aanvullende informatie verzoekt, zal deze informatie vaak verkregen moeten worden van de groepsentiteit die de bijheffing-informatieaangifte heeft opgesteld.

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing voorziet ook in de mogelijkheid van veilige havenregels. De veilige havenregels zijn in paragraaf 3.6 van het algemeen deel van deze memorie behandeld. Een groep kan de keuze voor een veilige havenregel maken in de bijheffing-informatieaangifte. Indien een groep een veilige havenregel toepast, heeft de inspecteur de mogelijkheid om binnen 36 maanden nadat de bijheffing-informatieaangifte ingediend moet worden, deze veilige havenregel ter discussie te stellen. De inspecteur moet aangeven welke specifieke feiten en omstandigheden substantieel invloed kunnen hebben op de toegepaste veilige havenregel. De belastingplichtige moet vervolgens aannemelijk maken waarom de gestelde specifieke feiten en omstandigheden niet tot de conclusie leiden dat de toegepaste veilige havenregel buiten toepassing moet worden gelaten. De precieze inhoud en vormgeving van deze veilige havenregel zal verder uitgewerkt worden binnen het IF.

Bijheffing-informatieaangifte en kennisgeving

De bijheffing-informatieaangifte bevat de gegevens voor de onderliggende berekening van de bijheffing, en is nodig voor de controle daarop en de verdeling daarvan over staten. De bijheffing-informatieaangifte bevat informatie over de groepsentiteiten, over de groepsstructuur, informatie die nodig is voor het bepalen van de bijheffing en een overzicht van de keuzes die ingevolge verschillende bepalingen in het wetsvoorstel gemaakt zijn. De bijheffing-informatieaangifte wordt uitgewisseld tussen staten die voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst hebben. De precieze inhoud en vormgeving van deze bijheffing-informatieaangifte en de uitwisseling daarvan worden verder uitgewerkt binnen het IF.

In beginsel moet een in Nederland gevestigde groepsentiteit een bijheffing-informatieaangifte indienen. Deze bijheffing-informatieaangifte mag ook namens de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit worden ingediend. De groepsentiteit die de bijheffing-informatieaangifte heeft ingediend, wordt aangemerkt als de informatieaangifte-indienende groepsentiteit. Zoals hiervoor is toegelicht dient een groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte binnen 18 maanden na het eerste verslagjaar in te dienen. Voor het tweede verslagjaar en volgende jaren moet de bijheffing-informatieaangifte binnen 15 maanden na afloop van het verslagjaar zijn ingediend. Voor multinationale groepen geldt dat ze geacht worden om binnen deze termijn de informatie die de bijheffing-informatieaangifte moet bevatten te hebben verzameld en gecontroleerd.

Wanneer een in Nederland gevestigde groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte indient, draagt Nederland er zorg voor dat de andere staat of staten waar de multinationale groep is gevestigd deze informatie verkrijgt, voor zover een betreffende staat een EU-lidstaat is of er een voor het verslagjaar van kracht zijnde overeenkomst tussen Nederland en die

²⁴ Zie ook: ECLI:NL:HR:1999: AA2766.

staat is waarin de uitwisseling van de bijheffing-informatieaangifte is geregeld. Een multinationale groep kan ook kiezen de bijheffing-informatieaangifte in een andere staat dan Nederland in te dienen. Deze keuze bestaat slechts ingeval die andere staat een EU-lidstaat is of een staat is waarmee Nederland een kwalificerende overeenkomst heeft gesloten. Voor de automatische uitwisseling bestaan op dit moment nog geen van kracht zijnde kwalificerende overeenkomsten met Nederland. Hiertoe zal de Europese Commissie naar verwachting een aanpassing van de Richtlijn voor administratieve bijstand op het gebied van internationale belastingheffing²⁵ voorstellen. Daarnaast wordt binnen het IF gewerkt aan de uitwisseling met staten die geen onderdeel zijn van de EU. Dit zal naar verwachting resulteren in een Multilaterale Competente Autoriteiten Overeenkomst waar Nederland aan kan deelnemen. De verwachting is dat de uitwisselingssystematiek zal aansluiten bij die van de landenrapporten.

Ingeval de bijheffing-informatieaangifte niet in Nederland wordt ingediend, geldt voor de in Nederland gevestigde groepsentiteiten een verplichting om aan de inspecteur te melden welke groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte indient en in welke staat deze wordt ingediend. Een dergelijke kennisgeving mag ook namens de groepsentiteit worden voldaan door een aangewezen lokale entiteit. Door de kennisgeving is de inspecteur op de hoogte over vanuit welke staat de bijheffing-informatieaangifte kan worden verwacht. De termijn om de kennisgeving te doen is gelijk aan de termijn om de bijheffing-informatieaangifte in te dienen.

Omdat de belastingaangifte afhankelijk is van de bijheffing-informatieaangifte, ligt het voor de hand dat de aangiftetermijn voor die belastingaangifte niet eerder verloopt dan de termijn waarbinnen de bijheffing-informatieaangifte moet worden ingediend. Ingevolge dit wetsvoorstel dient zoals hiervoor is toegelicht de bijheffing-informatieaangifte – met uitzondering van het eerste verslagjaar – uiterlijk binnen vijftien maanden na het einde van het verslagjaar te zijn ingediend.

De bijheffing-informatieaangifte, de kennisgeving, de aangifte en de inlichtingenverplichting zullen in Nederland op elektronische wijze ingediend moeten worden. Hiervoor zal de regeling elektronisch berichtenverkeer aangepast worden.

Sancties ten aanzien van de bijheffing-informatieaangifte

Een lidstaat dient – op grond van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing – ten aanzien van de verplichting om een bijheffing-informatieaangifte in te dienen of een kennisgeving te doen, alle nodige maatregelen te nemen om ervoor te zorgen dat sancties worden uitgevoerd. In dat verband is in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing geëxpliciteerd dat die sancties «doeltreffend, evenredig en afschrikwekkend» dienen te zijn.²⁶ Door de in het wetsvoorstel opgenomen boetebepalingen kan het met opzet of door grove schuld niet nakomen van de in het wetsvoorstel opgenomen verplichtingen leiden tot een bestuurlijke boete van maximaal de vierde categorie ingeval van de informatieplicht dan wel de zesde categorie ingeval van de bijheffing-

²⁵ 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.

²⁶ Op grond van artikel 46 Richtlijn (EU) 2022/2523.

informatieaangifte.²⁷ Bij het vaststellen van de hoogte van de maximale boetes voor de vergrijpen is gekeken naar de aard van het vergrijp en de geldende boetes in vergelijkbare regelingen.

Binnen EU speelt daarnaast al langer de discussie of er in richtlijnen een minimumboete moet worden opgenomen. Wat betreft het voorstel van minimumboetes geldt dat EU-lidstaten hier tot nu toe verschillend over denken. Om te voorkomen dat de boetes tussen de verschillende EU-lidstaten erg verschillen, is het kabinet voorstander van richtsnoeren rondom de hoogte van de boetes. Het kabinet hecht ook aan de mogelijkheid om maatwerk toe te passen bij het opleggen van boetes. De inzet van het kabinet is dan ook dat, indien in EU-verband voor minimum-sancties wordt gekozen, voor het toepassen van maatwerk alle ruimte blijft.

Het onderscheid tussen de sanctie bij de schending van de verplichting om een bijheffing-informatieaangifte in te dienen en de schending van de informatieverplichting, is gebaseerd op het verschil in de informatie die de entiteit aan de inspecteur moet verstrekken. Wanneer een groep in Nederland de bijheffing-informatieaangifte indient, is de Nederlandse belastingplichtige ervoor verantwoordelijk dat de bijheffing-informatieaangifte correct, volledig en op tijd ingediend wordt. Zonder deze bijheffing-informatieaangifte is in Nederland, en in het geval van een multinationale groep ook in andere staten, niet de benodigde informatie beschikbaar van de groep om de bijheffing te berekenen.

Voor multinationale groepen speelt verder een rol dat bij de indiening van de bijheffing-informatieaangifte in Nederland, Nederland verantwoordelijk is voor de verdere verspreiding van de informatie naar de overige relevante staten waarin de multinationale groep is gevestigd. Een schending van de verplichtingen van de multinationale groep in Nederland kan dan internationaal gevolgen hebben voor de uitwisseling van gegevens met betrekking tot de belastingheffing in de overige staten waarin de multinationale groep is gevestigd. Het kabinet vindt het passend om in deze gevallen een boete in te voeren van ten hoogste het bedrag van de zesde categorie. Het boetemaximum van de zesde categorie sluit aan bij de bestuurlijke boete die ten hoogste kan worden opgelegd inzake het niet-nakomen van de verplichtingen die gelden voor met de bijheffing-informatieaangifte vergelijkbare EU-rechtelijke informatieverplichtingen, zoals het landenrapport²⁸, de meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies²⁹ en de gegevensuitwisseling digitale platformeconomie.³⁰

Voor het niet nakomen van de informatieplicht, waarbij de Nederlandse belastingplichtige de identiteit en vestigingsplaats van de buitenlandse groepsentiteit aangeeft die de bijheffing-informatieaangifte gaat indienen, past een lagere boete. Immers, indien niet aan de informatieplicht wordt voldaan, wordt nog steeds de bijheffing-informatieaangifte uitgewisseld door de staat waar de uiteindelijke moederentiteit, respectievelijk de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit gevestigd is. Het kabinet vindt het passend om in de gevallen waarin de multinationale groep in een andere staat de bijheffing-informatieaangifte indient, maar

²⁷ Artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht. Een boete van de vierde categorie bedraagt per 1 januari 2022 ten hoogste € 22.500. Een boete van de zesde categorie bedraagt per 1 januari 2022 ten hoogste € 900.000.

²⁸ Richtlijn (EU) 2016/881 («DAC4», inzake County-by-country reporting, in Nederland het landenrapport genoemd).

²⁹ Richtlijn (EU) 2018/822 («DAC6», inzake meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies).

³⁰ Richtlijn (EU) 2021/514 («DAC7», inzake gegevensuitwisseling digitale platformeconomie).

de in Nederland gevestigde aangewezen lokale entiteit, respectievelijk de in Nederland gevestigde groepsentiteit, niet aan de informatieplicht voldoet, een boete in te voeren van ten hoogste het bedrag van de vierde categorie. Deze boete van ten hoogste de vierde categorie is bijvoorbeeld ook opgenomen in de Wet implementatie gegevensuitwisseling digitale platformeconomie.³¹ De woorden «ten hoogste» zijn toegevoegd om te benadrukken dat in elk concreet geval een boete proportioneel dient te zijn.

Wat een proportionele boete is, hangt af van alle relevante feiten en omstandigheden van het concrete geval. Deze worden afgewogen door de inspecteur en dient te leiden tot een boete die passend en geboden is. Hierbij kan sprake zijn van omstandigheden die strafverzwarend of strafverminderend zijn. Zo kan recidive leiden tot een verhoging van de boete en kunnen slechte financiële omstandigheden leiden tot een verlaging van de boete. Dit zal worden opgenomen in het Besluit Bestuurlijke Boeten Belastingdienst.

Verder is strafrechtelijke vervolging mogelijk bij het niet nakomen van de informatieplicht, de aangifteverplichting, de mededelingsplicht of de verplichting om de bijheffing-informatieaangifte in te dienen. Dit volgt uit Hoofdstuk IX AWR.³²

3.10 Transitiebepalingen

Het wetsvoorstel voorziet in een aantal transitiebepalingen. Dit geldt bijvoorbeeld voor actieve en passieve belastinglatenties en overgedragen activa die aanwezig zijn bij aanvang van het overgangsjaar. Het overgangsjaar is het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep of binnenlandse groep in Nederland onder het bereik van dit wetsvoorstel valt. Als de de minimus-uitzondering of de veilige havenregel van toepassing is, worden onder omstandigheden de transitiebepalingen niet toegepast. Voor de berekening van het effectieve belastingtarief worden deze actieve of passieve belastinglatenties – kort gezegd – onder voorwaarden opgenomen tegen het laagste van het tarief waartegen de latenties in de financiële verslaggeving zijn opgenomen en het minimum-belastingtarief.

De inkomen-inclusiebijheffing wordt in bepaalde situaties gesteld op nihil en de binnenlandse bijheffing wordt in bepaalde situaties verminderd, gedurende een periode van vijf jaar vanaf de aanvangsfase van de internationale activiteiten van een multinationale groep, dan wel gedurende een periode van vijf jaar vanaf de eerste dag van het verslagjaar waarin een binnenlandse groep voor het eerst binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt. Ook geldt dat de onderbelastewinst-bijheffing wordt gesteld op nihil gedurende een periode van vijf jaar vanaf de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep. Een multinationale groep bevindt zich in de aanvangsfase van de internationale activiteiten indien (i) de groepsentiteiten in niet meer dan zes verschillende staten zijn gevestigd, en (ii) de totale nettoboekwaarde van de materiële activa van alle groepsentiteiten niet meer bedraagt dan € 50 miljoen.

Tot slot voorziet dit wetsvoorstel in staffels tot wijziging van de relevante percentages voor de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Dit inkomen bestaat – kort gezegd – uit een bepaald percentage van de in aanmerking komende werknemerslasten en een

³¹ Kamerstukken II 2021/22, 36 063, nr. 2.

³² Artikel 68, respectievelijk 69 AWR.

bepaald percentage van de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa. In het eerste verslagjaar na inwerkingtreding betreft het 10% van de werknemerslasten en 8% van de materiële activa. Deze percentages lopen in het tweede tot en met het tiende verslagjaar na inwerkingtreding gefaseerd af tot 5%.

4. Gegevensverwerking

Het wetsvoorstel implementeert de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in een afzonderlijke belastingwet. Ingevolge het wetsvoorstel zijn groepsentiteiten verplicht gegevens te verstrekken over de winsten, de belastingen en het effectieve belastingtarief per staat. Vanwege de aard van deze belasting, vallen de uitgewisselde gegevens nagenoeg niet onder de definitie van persoonsgegevens van de Algemene verordening gegevensbescherming (AVG).³³

Het wetsvoorstel bevat geen aanvullende verplichtingen of voorwaarden ten opzichte van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. De Europese Toezichthouder voor gegevensbescherming is geraadpleegd. Deze kwam tot het oordeel dat de verwerking van gegevens in het kader van het richtlijnvoorstel in overeenstemming is met de AVG en Verordening (EU) 2018/172578 van het Europees Parlement en de Raad.

De verantwoordelijkheid voor de juistheid van de informatie in de bijheffing-informatieaangifte ligt in eerste instantie bij de multinationale groep of binnenlandse groep. Zij moet daarvoor binnen de groep de informatie opvragen en controleren op juistheid. Na indiening van de bijheffing-informatieaangifte is de Belastingdienst verantwoordelijk voor de verwerking. De AVG is slechts relevant voor zover het gaat om persoonsgegevens in de uitgewisselde informatie. Voorbeelden van persoonsgegevens in de zin van dit wetsvoorstel kunnen bijvoorbeeld de contactgegevens van een contactpersoon van een groepsentiteit zijn. De betreffende gegevens mogen niet langer worden bewaard dan noodzakelijk is voor het doel waarvoor zij zijn verwerkt.³⁴ Voor het bewaren en het vernietigen van gegevens hanteert de Belastingdienst de termijnen die overeenkomstig de bepalingen in de Archiefwet bekend worden gemaakt.³⁵ De bestaande beveiligingsregels binnen de Belastingdienst worden onverkort toegepast op de onderhavige verwerking van persoonsgegevens.³⁶ Voorts geldt dat de persoonsgegevens door het nemen van passende technische of organisatorische maatregelen op een dusdanige manier moeten worden verwerkt dat een passende beveiliging ervan gewaarborgd is. Wanneer de Belastingdienst de gegevens ontvangt, zal de Belastingdienst die ook uitwisselen op basis van kwalificerende overeenkomsten die Nederland met bevoegde autoriteiten sluit. Op dit moment is niet bekend op welke wijze de uitwisseling van deze gegevens loopt, ook is niet bekend waar in dat geval de verantwoordelijkheid voor de bescherming van de gegevens komt te liggen.

Voor de uitwisseling tussen lidstaten geldt dat de gegevens en inlichtingen onder de geheimhoudingsplicht vallen en de bescherming genieten waarin het nationale recht van de ontvangende EU-lidstaat met betrekking tot soortgelijke inlichtingen voorziet. In de AWR is de geheim-

³³ Persoonsgegevens zoals bedoeld in artikel 4, sub 1 van de Algemene verordening gegevensbescherming.

³⁴ Artikel 5, eerste lid, onderdeel e, AVG.

³⁵ Te raadplegen op de website van het Nationaal Archief: www.nationaalarchief.nl/archiveren/, zoekterm: selectielijst Belastingdienst. In beginsel geldt een bewaartermijn van 7 jaar.

³⁶ Ten aanzien van de bestaande beveiligingsregels binnen de Belastingdienst geldt de Baseline Informatiebeveiliging Rijksdienst (BIR) 2017.

houdingsplicht van de Belastingdienst geregeld.³⁷ De uitwisseling van de bijheffing-informatieaangifte zal naar verwachting leiden tot een aanpassing van de Richtlijn voor administratieve bijstand op het gebied van internationale belastingheffing en worden omgezet in de Wet internationale bijstandsverlening (WIB). De WIB bepaalt dat de nationale geheimhoudingsplicht ook geldt voor informatie verkregen in het kader van wederzijdse bijstand van een andere (lid)staat.³⁸

5. Gevolgen (met uitzondering van financiële gevolgen)

5.1 Effecten voor bedrijven en burgers

Het wetsvoorstel leidt tot extra regeldruk voor het bedrijfsleven, voor zover het multinationale groepen betreft met een wereldwijde omzet van € 750 miljoen of meer. De maatregelen in dit wetsvoorstel raken, kort gezegd, dezelfde multinationale groepen die onder de CbCR-verplichting vallen, en ook binnenlandse groepen die een omzet hebben van ten minste € 750 miljoen.

Voor Nederland betekent dit dat er circa 3.000 multinationale groepen en binnenlandse groepen onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel vallen. Het voorstel leidt tot extra regeldruk bij een grotere groep entiteiten. Voor deze entiteiten geldt dat er ieder jaar gecontroleerd dient te worden of zij onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel vallen. Verder nemen de administratieve lasten voor bedrijven die binnen de reikwijdte vallen toe, omdat zij moeten voldoen aan diverse verplichtingen, zoals indiening van een bijheffing-informatieaangifte en indiening van een belastingaangifte. In de uitvoeringstoets komt naar voren dat de administratie, afgeleid van commerciële verslaggeving, door betrokken multinationale ondernemingen dient te worden aangeleverd, hetgeen complexiteit verhogend werkt. In dit kader is de zogenoemde de minimis-uitzondering en de veilige havenregel – zoals in paragraaf 3.6 van het algemeen deel van deze memorie is beschreven – van belang om de administratieve lasten te verminderen. Indien een multinationale groep voldoet aan de veilige havenregel kunnen in voorkomende gevallen de terugkerende regeldrukken worden verminderd. Met de tijdelijke CbCr-veilige havenregel wordt – kort gezegd – bewerkstelligd dat de multinationale groep geen gedetailleerde Pijler 2-berekeningen hoeft op te stellen ten aanzien van staten waar deze groep voor de toepassing van de tijdelijke CbCR-veilige havenregel heeft gekozen. Daarnaast kan gekozen worden voor toepassing van de permanente veilige havenregel (vereenvoudigde berekening). Als een permanente veilige havenregel van toepassing is, wordt de bijheffing gesteld op het bedrag aan zogenoemde additionele bijheffing. De permanente veilige havenregels sluiten aan bij de berekeningen van bestaande Pijler 2-maatregelen, waarbij nog nader te bepalen vereenvoudigingen worden aangebracht. Als gevolg hiervan wordt de terugkerende regeldruk verminderd. Zoals in paragraaf 3.6 van het algemeen deel van deze memorie is toegelicht zijn de vereenvoudigde berekeningen niet opgenomen in dit wetsvoorstel, omdat deze nog nader uitgewerkt moeten worden in het IF in het kader van «Agreed Administrative Guidance». Zodra in het IF overeenstemming is bereikt over de vereenvoudigde berekeningen, zullen bij of krachtens AMvB regels worden opgesteld voor de invulling van de vereenvoudigde berekening.

Naast die hiervoor genoemde jaarlijks terugkerende regeldrukkosten zijn er ook mogelijk eenmalige regeldrukkosten voor herstructureringen. Zowel de jaarlijks terugkerende regeldrukkosten alsook de eenmalige

³⁷ Artikel 67 AWR.

³⁸ Artikel 28 WIB.

regeldrukkosten zijn echter niet substantieel. De additionele verplichtingen zien immers op groepsentiteiten die veelal goed worden bijgestaan en waarvoor fiscale dienstverlening op afroep beschikbaar is (naar tijdsgelang wordt ingekocht). Voor de bijheffing wordt een aangiftebelasting voorgesteld, namelijk voldoening op aangifte. In het kader van de gegevensverwerking geldt dat de groepsentiteiten het beste toegang hebben tot de (internationale) financiële gegevens van de groep waarvan zij deel uitmaken. Daarnaast wordt de uitvoering door de Belastingdienst vergemakkelijkt door deze minimumbelasting als een aangiftebelasting vorm te geven.

5.2 Adviescollege toetsing regeldruk

Het wetsvoorstel strekt tot implementatie van de EU-richtlijn minimum-niveau van belastingheffing. Deze richtlijn behelst – zoals hiervoor is toegelicht – een uitwerking van de regels waar al overeenstemming is bereikt in het IF georganiseerd door de OESO waarbij zeer beperkt beleidsruimte bestaat. Een toetsing door het Adviescollege toetsing regeldruk is derhalve niet van toepassing op dit wetsvoorstel. Het ATR is op de hoogte gesteld van het wetsvoorstel en in verband met het feit dat er zeer beperkt nationale beleidsruimte bestaat is het wetsvoorstel niet getoetst door het ATR.

5.3 Doeltreffendheid

Met dit wetsvoorstel dienen multinationale groepen en binnenlands groepen met een omzet boven de € 750 miljoen altijd ten minste effectief 15% aan belasting over hun winst betalen. Doordat dit minimumniveau van belastingheffing in internationaal verband wordt gewaarborgd wordt het voordeel voor multinationale groepen om via kunstmatige winstverschuiving belasting te ontwijken verder beperkt. Daarnaast wordt met dit wetsvoorstel in internationaal verband een ondergrens gesteld aan belastingconcurrentie tussen staten. Hiermee wordt een race naar de bodem in de winstbelasting voorkomen en een gelijk spelveld gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven. Daarmee wordt dit wetsvoorstel als doeltreffend beschouwd.

5.4 Doelmatigheid

Het wetsvoorstel is doelmatig omdat alleen grotere multinationale groepen en binnenlandse groepen onder het wetsvoorstel vallen. Bij de afbakening is aangesloten bij de omzetrempel die geldt voor de CbCR-verplichtingen. Met de omzetrempel van € 750 miljoen worden kleinere bedrijven bij voorbaat uitgesloten van het wetsvoorstel, zodat deze niet geconfronteerd worden met de extra administratieve lastendruk.

5.5 Evaluatie en monitoring

In het EU-richtlijnvoorstel minimumniveau van belastingheffing is niet voorzien in een evaluatiebepaling. De OESO is voornemens de invoering en toepassing van de Pijler 2-maatregelen blijvend te volgen. Daarbij zal de OESO zich richten op de implementatie van de OESO-modelregels in de nationale wetgeving, de toepassing van die regels, de spontane uitwisseling van inlichtingen en het verzamelen en rapporteren van gegevens voor statistische doeleinden. Verder zal het kabinet in de monitoringsbrief over de effecten van de aanpak van belastingontwijking ingaan op de gevolgen van de maatregelen uit dit wetsvoorstel wanneer de aangiftegegevens voorhanden zijn.

6. Budgettaire aspecten

Het budgettaire effect van het wetsvoorstel valt in drie delen uiteen. Het eerste deel van het budgettaire effect is de binnenlandse bijheffing in Nederland over winsten van multinationale groepen en binnenlandse groepen die in Nederland worden behaald. Het hoge vennootschapsbelastingtarief is 25,8% in Nederland. Hierdoor worden belastingplichtigen in het algemeen tegen een effectief tarief van meer dan 15% belast. In bepaalde gevallen kan desondanks het effectieve tarief in de vennootschapsbelasting lager zijn dan het minimumbelastingtarief van 15%. Dat geldt in enkele specifieke situaties waarbij bijvoorbeeld de innovatiebox, het tonnageregime of de liquidatieverliesregeling van toepassing zijn. De heffing voor de minimumbelasting wordt echter bepaald over het netto kwalificerend inkomen van alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten in een verslagjaar waarbij ook wordt gecorrigeerd voor de reële aanwezigheid. Omdat groepen vrijwel altijd ook reguliere winsten hebben die in Nederland tegen 25,8% belast worden, betekent dit dat slechts in enkele zeer specifieke gevallen het effectieve tarief onder de 15% komt. Dit leidt tot structurele opbrengst van € 55 miljoen.

Aangezien de Pijler 2-maatregelen nagenoeg wereldwijd worden geïmplementeerd, en laagbelastende jurisdicties rechtstreeks belang hebben bij een binnenlandse bijheffing, is de verwachting dat jurisdicties veelal een kwalificerende binnenlandse bijheffing zullen introduceren. Voor de raming is aangenomen dat een klein aantal laagbelastende jurisdicties desondanks niet zullen overgaan tot implementatie van de Pijler 2-maatregelen dan wel de vereiste minimumbelasting niet gaan heffen³⁹. Voor deze jurisdicties geldt dat Nederland naar verwachting voor een beperkt deel zal bijheffen op grond van de maatregelen in dit wetsvoorstel. Dit leidt tot een budgettaire opbrengst van circa € 9 miljoen.

Het derde deel van het budgettaire effect volgt uit de verwachting dat multinationale groepen minder winst zullen laten neerslaan in staten met een laag effectief belastingtarief. Het belastingvoordeel via kunstmatige winstverschuiving wordt door de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing immers kleiner. Een deel van de winst zal naar verwachting door multinationale groepen verplaatst worden vanuit staten met een laag effectief belastingtarief naar staten met een hoger effectief belastingtarief, zoals Nederland. Het inschatten van het voornoemde gedragseffect is complex en met grote onzekerheden omgeven. Per saldo is de verwachting dat dit leidt tot een budgettaire opbrengst van circa € 402 miljoen.

De structurele budgettaire opbrengst van dit wetsvoorstel is daardoor per saldo circa € 466 miljoen per jaar. De effecten zijn hierna, in Tabel 1, geïllustreerd.

Tabel 1: Budgettaire effecten (bedragen in mln. euro)

Budgettaire opbrengst	2024	2025	2026	2027	Structureel (vanaf 2034)
Wet minimumbelasting 2024	449	451	452	454	466

³⁹ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

7. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De maatregelen in dit wetsvoorstel zijn door de Belastingdienst beoordeeld met een uitvoeringstoets⁴⁰. Voor alle maatregelen geldt dat de Belastingdienst die uitvoerbaar acht met ingang van de voorgestelde datum van inwerkingtreding. De gevolgen voor de uitvoering zijn beschreven in bedoelde uitvoeringstoets, die als bijlage is bijgevoegd.

De Belastingdienst identificeert twee risico's die zijn verbonden aan het uitvoerbaarheidsoordeel, die onderscheidenlijk erop zien dat (1) de wervingsopdracht, gelet op de aan te trekken specifieke deskundigheid, een zeer moeilijke kan blijken; en (2) inslagen in het iv-portfolio kunnen nopen tot (her)prioritering. De doelgroep van het wetsvoorstel is in omvang beperkt, en op voorhand goed te bepalen. De communicatiestrategie is op deze specifiek af te bakenen doelgroep toegesneden. De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen tijdig worden gerealiseerd, maar vergen in hun onderlinge samenhang een zeer grote iv-inspanning. Vanwege een meerledige complexiteit van de (concrete toepassing van de) Pijler-2-systematiek brengt het wetsvoorstel handhaafbaarheidsrisico's met zich. Met het wetsvoorstel neemt de totale administratieve lastendruk voor de doelgroep toe. Implementatie van het wetsvoorstel binnen de uitvoering gaat gepaard met een risico op procesverstoringen.

Tabel 2: Overzicht uitvoeringskosten Belastingdienst (bedragen in mln. euro)

Uitvoeringskosten	2023	2024	2025	2026	2027	2027 e.v.
Wet minimumbelasting 2024	2.8	9.6	12.3	9.6	9.5	9.5

8. Advies en consultatie

Het richtlijnvoorstel van 22 december 2021 bevat de modelteksten voor de EU-lidstaten. Gelet op de beoogde inwerkingtreding van de richtlijn, is het kabinet voortvarend aan de slag gegaan met het opstellen conceptwetgeving. Dit proces liep gelijktijdig met de onderhandelingen over het richtlijnvoorstel. Het conceptwetsvoorstel dat voor internetconsultatie is aangeboden in de periode van 24 oktober 2022 tot en met 5 december 2022 strekte tot de implementatie van het richtlijnvoorstel op basis van de compromistekst van 16 juni 2022.⁴¹ Gedurende deze internetconsultatie was er op EU-niveau nog geen overeenstemming bereikt over deze compromistekst van het richtlijnvoorstel. De uiteindelijke tekst van de richtlijn – die grotendeels is gebaseerd op modelteksten van de OESO – is vrijwel gelijk aan de compromistekst van 16 juni 2022. In het richtlijnvoorstel van 22 december 2021 gold een implementatiedatum van 31 december 2022. Een internetconsultatie zou vanwege het krappe tijdpad bij implementatie op 1 januari 2023 niet mogelijk zijn. Daarom is er in het voorjaar van 2022 voorzien in het op andere wijze betrekken van externe partijen door middel van enkele consultatiegesprekken. In dat verband zijn de volgende koepel- en belangenorganisaties door middel van een overleg geconsulteerd.

- Tax Justice NL;
- VNO-NCW;
- Verbond van Verzekeraars;
- American Chamber of Commerce;
- Koninklijke Vereniging van Nederlandse Reders;
- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;

⁴⁰ Tevens ter inzage gelegd bij het Centraal Informatiepunt Tweede Kamer

⁴¹ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8779-2022-INIT/en/pdf>.

De uiteindelijke implementatiedatum is in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing gewijzigd ten opzichte van de het richtlijnvoorstel van 22 december 2021. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing dient – behoudens enkele uitzonderingen – op 31 december 2023 in wetgeving te zijn omgezet. Deze implementatiedatum heeft de mogelijkheid geboden om het conceptwetsvoorstel voor een periode van zes weken voor openbare internetconsultatie aan te bieden. Op de openbare internetconsultatie, die liep van 24 oktober tot en met 5 december 2022, zijn in totaal 16 openbare reacties binnengekomen.⁴² De volgende organisaties en burgers hebben gereageerd en ingestemd met openbaarmaking van de reactie⁴³:

- Tax Justice NL;
- VNO-NCW;
- Verbond van Verzekeraars;
- American Chamber of Commerce;
- Koninklijke Vereniging van Nederlandse Reders;
- Nederlandse Orde van Belastingadviseurs;
- The Netherlands British Chamber of Commerce;
- Grant Thornton Accountants & Adviseurs B.V.;
- NXP;
- American Tower Corporation;
- Herreveld Van den Hurk & Partners (Prof. dr H.T.P.M. Van den Hurk);
- A. Lam.

Uit de reacties blijkt dat het merendeel van de belangstellenden de doelstelling van Pijler 2 en daarmee de implementatie van de richting onderschrijft. Dit wetsvoorstel leidt tot complexe wetgeving en in een aantal reacties wordt gevraagd om in het wetsvoorstel specifieke technische aspecten nader uit te werken. Naar aanleiding van de reacties op de internetconsultatie en enkele consultatiegesprekken is het geconsulteerde wetsvoorstel gewijzigd. Deze wijzigingen zijn zowel in de memorie van toelichting als in de wettekst van het onderhavige wetsvoorstel doorgevoerd. Ook zijn enkele verduidelijkingen aangebracht en zijn enkele omissies hersteld. Hierna worden de meest in het oog springende punten uit de reacties besproken. Ten aanzien van deze punten zit veel overlap tussen de verschillende reacties.

Complexiteit, administratieve lasten/geschillenbeslechting/rechtszekerheid

Uit de reacties blijkt dat er zorgen zijn over de toename van de administratieve lasten die dit wetsvoorstel voor belastingplichtigen met zich brengt. In dat kader wordt er aandacht gevraagd voor interpretatievragen die kunnen ontstaan en mechanismen voor geschillenbeslechting. Het kabinet is verheugd dat het IF op 15 december 2022 overeenstemming heeft bereikt over een tijdelijke veilige havenregel («safe harbour») en een regelgevend kader heeft opgesteld voor een permanente veilige havenregel. Deze regels zijn omgezet in wetgeving en opgenomen in dit wetsvoorstel. Op deze wijze wordt de praktijk tijdig duidelijkheid geboden. De veilige havenregels dienen ervoor te zorgen dat groepen minder administratieve lasten hebben. In de kern komen deze regels erop neer dat een multinationale groep of binnenlandse groep ervoor kan kiezen om in plaats van een gedetailleerde Pijler 2-berekening, een vereenvoudigde berekening te hanteren waarbij wordt aangesloten bij bestaande gegevens. De veilige havenregel is in paragraaf 3.6 van het algemeen deel van deze memorie uiteengezet.

⁴² Zie ook <https://www.internetconsultatie.nl/minimumbelasting2024/b1>.

⁴³ Bij drie openbare reacties is geen afzender vermeld.

In veel reacties op de internetconsultatie hebben belangstellenden aandacht gevraagd voor geschillenbeslechting. In dat verband is gevraagd naar de rol van de Belastingdienst en of hierbij dezelfde procedures gelden als voor zekerheid vooraf in internationale situaties. Ook is gevraagd of de Belastingdienst en belastingplichtige net als bij horizontaal toezicht samen kunnen leren hoe dit wetsvoorstel in de praktijk moet worden toegepast.

Door zoveel mogelijk toelichting te geven op de OESO-modelregels streeft de OESO ernaar het aantal mogelijke interpretatiegeschillen tot een minimum te beperken. De OESO heeft verder een aantal opties genoemd op grond waarvan die mogelijke geschillen zouden kunnen worden opgelost. Op grond van een bepaling in bilaterale belastingverdragen die gelijk is aan artikel 25 van het OESO-modelverdrag inzake dubbele belasting naar het inkomen en het vermogen kunnen landen met elkaar in overleg treden. Landen zouden eenzijdig af kunnen zien van heffing als de uitkomst van een onderling overleg daartoe aanleiding geeft. Een multilaterale overeenkomst over geschilvoorkoming en -beslechting zou de beste oplossing zijn, maar daartoe zijn nog geen stappen gezet.

De Belastingdienst heeft een uitvoeringstoets opgesteld om de gevolgen van de invoering van dit wetsvoorstel te bepalen. Daarin is ook rekening gehouden met ervaringen ten aanzien van andere internationale gegevens-uitwisselingen. De Belastingdienst heeft – rekening houdend met die ervaring – ervoor gekozen om een centraal Pijler 2-expertiseteam in te stellen. Een dergelijk team is laagdrempelig benaderbaar voor bijvoorbeeld bedrijven en adviseurs met vragen over dit wetsvoorstel en kan een voortrekkersrol nemen in internationaal verband op punten waar onduidelijkheid bestaat over de toepassing van dit wetsvoorstel.

Een aantal belangstellenden heeft gevraagd of dezelfde procedures zullen gelden als voor zekerheid vooraf in internationale situaties. De procedures zullen de komende periode worden vormgegeven. De inrichting van zekerheid vooraf maakt daar deel van uit. De OESO is bezig met de ontwikkeling in het IF. Een van de werkstromen ziet op geschilvoorkoming en beslechting, maar vooralsnog is binnen de OESO nog niet besloten welke methoden hiervoor aangewend kunnen worden. In het kader van de uitvoeringstoets heeft de Belastingdienst wel al rekening gehouden met de benodigde capaciteit voor verschillende vormen van geschilvoorkoming en beslechting zoals het afgeven van Advance Pricing Agreements (APA's), deelname aan een International Compliance Assurance Programma (ICAP) en mutual agreement procedures. Dit wetsvoorstel is zeer complex, de Belastingdienst zal bij de toepassing daarvan hiermee rekening houden. Uiteraard met inachtneming van de beschikbare capaciteit en binnen de bestaande uitvoerings- en handavingskaders.

In de internetconsultatie is ook gevraagd op welke wijze er wordt omgegaan met interpretatieverschillen in de situatie dat dit effectief niet tot een bijheffing zal leiden. Dit wetsvoorstel omvat de implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Deze richtlijn is grotendeels gebaseerd op modelteksten van de OESO en behelst een uitwerking van de regels waar al een akkoord over is bereikt in het IF. Als gevolg hiervan is de beleidsruimte zeer beperkt. De OESO-modelregels en de gecoördineerde implementatie via een EU-richtlijn bewerkstelligen een coherente en gecoördineerde wijze van implementatie. Voor zover er desondanks nog interpretatieverschillen zouden ontstaan, voorziet het IF in verschillende waarborgen. Zo kunnen staten technische ondersteuning krijgen bij de implementatie van de OESO-modelregels. Ook worden verschillende vormen van geschilvoorkoming en -beslechting voorge-

steld, die de interpretatieverschillen kunnen beperken. Er is in de internetconsultatie ook gevraagd of vragen van andere staten over door Nederland ingenomen posities door de Belastingdienst worden beantwoord of worden doorgestuurd naar de belastingplichtige. Voor vragen van staten geldt dat deze tussen bevoegde autoriteiten via de daarvoor geëigende kanalen zullen worden uitgewisseld. Dergelijke correspondentie vindt dus tussen staten plaats en wordt in principe niet doorgestuurd naar belastingplichtigen. Uiteraard kan wel contact gezocht worden met belastingplichtigen als er voor de interpretatie van een casus informatie over specifieke feiten benodigd is.

Een aantal belangstellenden heeft aandacht gevraagd voor de boetebepalingen. In Nederland zal er rekening worden gehouden met het zogeheten «Transitional penalty regime», zoals opgenomen in het OESO GloBE IF. Dit houdt in dat gedurende een transitieperiode belastingdiensten terughoudend omgaan met het opleggen van sancties. Dat overgangsregime geldt echter niet in gevallen van fraude en opzet. De terughoudendheid met het opleggen van sancties zal ook niet gelden bij verzuimboetes. De overgangperiode betreft de periode zoals opgenomen in het OESO Transitional penalty regime, oftewel ieder verslagjaar dat aanvangt op of voor 31 december 2026 en eindigt voor 1 juli 2028.

Relatie OESO-modelregels en wetsvoorstel

Een aantal belangstellenden heeft gevraagd naar de verhouding tussen de OESO-modelregels en het wetsvoorstel. In de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is voorgeschreven dat de OESO-modelregels⁴⁴ en de toelichtingen en voorbeelden in het OESO-commentaar bij de OESO-modelregels⁴⁵ als bron van illustratie en uitleg bij de implementatie van de richtlijnteksten gebruikt dienen te worden. De wetteksten en de artikelsgewijze toelichting zoals opgenomen in dit wetsvoorstel zijn daarom mede gebaseerd op de OESO-modelregels en het commentaar daarop. Het OESO-commentaar kan daarom dienen als interpretatiebron indien de wettekst aansluit bij de OESO-modelregels. Aangezien het OESO-commentaar nog wordt aangevuld, is het denkbaar dat deze aanvullingen nog hun weerslag kunnen vinden in latere wet- of regelgeving. Volledigheidshalve wordt opgemerkt dat dit wetsvoorstel een eigen begrippenkader kent. De definities in dit wetsvoorstel zijn enkel van toepassing in het kader van de maatregelen in dit wetsvoorstel en hebben dus onder meer geen invloed op de interpretatie van deze termen in belastingverdragen of nationale wet- en regelgeving.

Overige aspecten

Verschillende belangstellenden hebben gevraagd naar de samenloop tussen het wetsvoorstel en de vennootschapsbelasting. In dat kader hebben belangstellenden aandacht gevraagd voor de gevolgen van de Pijler 2-maatregelen voor faciliteiten in de vennootschapsbelasting die leiden tot een effectief tarief lager dan 15% waardoor alsnog wordt bijgeheven tot 15% (bijvoorbeeld de innovatiebox en het tonnageregime).

⁴⁴ De modelregels zoals goedgekeurd op 14 december 2021 met als citeertitel: «OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris».

⁴⁵ Het commentaar bij de OESO-modelregels zoals goedgekeurd op 11 maart 2022 met als citeertitel «OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD, Paris» en de op 1 februari 2023 goedgekeurde administratieve richtsnoeren met als citeertitel: «OECD (2023), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris».

De berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting staat los van de maatregelen uit het wetsvoorstel. Dit doet recht aan de basisgedachte van de Pijler 2-maatregelen om als een aanvullende heffing te gelden, bovenop een bestaande winstbelasting. Bovendien is Nederland gehouden om de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in te voeren. De uiteindelijke tekst van de richtlijn is grotendeels gebaseerd op OESO-modelteksten waar al een akkoord over is bereikt in het IF georganiseerd door de OESO. Evenals de OESO-modelregels voorziet de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing – zoals hiervoor is toegelicht – in zeer beperkte mate in beleidsvrijheid voor lidstaten.

Een aantal reacties ziet op de verenigbaarheid van de Pijler 2-regels met het EU-recht en de gevolgen voor het Nederlandse vestigingsklimaat indien Nederland vooruitlopend op een EU-akkoord de Pijler 2-regels zou invoeren. Gedurende de internetconsultatie was er op EU-niveau nog geen akkoord bereikt over het richtlijnvoorstel van de Europese Commissie dat op 22 december 2021 is gepubliceerd. Op 15 december 2022 hebben de EU-lidstaten een akkoord bereikt over dit richtlijnvoorstel. De reacties van belangstellenden op dit onderdeel zijn daarmee ondergaan nu er op EU-niveau akkoord is bereikt over de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. De richtlijn staat er niet aan in de weg dat EU-lidstaten OESO-regelgeving in de vorm van *Administrative Guidance*, welke regelgeving na de aanname van de richtlijn is vastgesteld in het IF, in de nationale implementatiewetgeving opnemen, mits die latere OESO-regelgeving niet in strijd is met de richtlijn.

De vraag is opgekomen of de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastingwinstmaatregel wel zijn toegestaan onder de gangbare bilaterale belastingverdragen. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en dit wetsvoorstel zijn geënt op de afspraken die in het IF zijn gemaakt omtrent de Pijler-2 maatregelen. Daarbij heeft de OESO aangegeven dat belastingverdragen niet in de weg staan aan de bijheffing en dat beargumenteerd met een verwijzing naar het commentaar bij het OESO Modelverdrag waarin is opgenomen dat maatregelen om «controlled foreign companies» te belasten (CFC-maatregelen) onder verdragen zijn toegestaan en dat de inkomen-inclusiemaatregel hiermee vergelijkbaar is. Voor beide maatregelen heeft de OESO als argument gegeven dat de heffing niet ten laste gaat van de entiteit in de laagbelastende jurisdictie. Uit het feit dat de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is aangenomen mag afgeleid worden dat de lidstaten wier belastingverdragen het zou kunnen raken dit standpunt delen. Het kabinet doet dat ook. Daarbij merkt het kabinet op dat de internationale ontwikkelingen erop wijzen dat staten er voor kiezen zelf de vereiste minimumbelasting te gaan heffen. De kans dat de onderbelastingwinstmaatregel in Nederland toegepast gaat worden lijkt beperkt.

Een aantal belangstellenden heeft aandacht gevraagd voor de maatregelen in dit wetsvoorstel in relatie tot de Verenigde Staten en Amerikaanse multinationals. Voor wat betreft de relatie van de Pijler 2-maatregelen met wetgeving in de Verenigde Staten kan worden opgemerkt dat het kabinet zich ervan bewust is dat de Pijler 2-regels en de zogenoemde Amerikaanse GILTI⁴⁶- en CAMT⁴⁷-wetgeving niet naadloos op elkaar aansluiten. De oorzaak hiervan is gelegen in de van Pijler 2 afwijkende Amerikaanse wetgeving, die niet eenzijdig door Nederland kan worden weggenomen. Dat geldt ook voor andere lidstaten. In dit verband

⁴⁶ Op grond van de zogenoemde GILTI-regels worden de gezamenlijke winsten van buitenlandse dochters aan de hand van een aantal ficties onderworpen aan een minimumheffing van 10,5% (oplopend naar 13,125% in 2026).

⁴⁷ Corporate Alternative Minimum Tax (ook wel «book-tax» genoemd).

is van belang dat in de recent gepubliceerde Administrative Guidance⁴⁸ de Amerikaanse GILTI-wetgeving voor Pijler 2 wordt aangemerkt als een CFC-regime. Dat betekent – kort gezegd – dat de belasting geheven onder de GILTI-wetgeving kan worden toegerekend aan groepsentiteiten buiten de VS en zo meetelt bij de betrokken belastingen voor de berekening van de bijheffing. Deze toerekening geldt – evenals voor andere CFC-heffingen – niet voor de kwalificerende binnenlandse bijheffing.

Raad voor de Rechtspraak

Voor dit wetsvoorstel is tevens advies gevraagd aan de Raad voor de Rechtspraak. De Raad heeft geen inhoudelijke opmerkingen. De Raad merkt in algemene zin op het dat het wetsvoorstel complex en omvangrijk is. De zaken zijn – naar het oordeel van de Raad – ingewikkeld en vergen naar verwachting van de Raad, naast een meervoudige behandeling ter zitting, ook veel voorbereidings- en nabewerkingstijd. De Raad concludeert daarom dat het wetsvoorstel leidt tot een toename van de werklast voor de rechtspraak.

9. Transponeringstabel

Bepaling in Richtlijn (EU) 2022/2523	Bepaling in implementatiewets-voorstel / toelichting indien niet geïmplementeerd of naar zijn aard geen implementatie-behoefte	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 1, eerste lid Artikel 1, tweede lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie. Artikel 1.1, aanhef en onderdeel a, en hoofdstuk 3	– EU-lidstaten mogen opteren voor de invoering van een kwalificerende binnenlandse bijheffing.	– Het kabinet opteert om een kwalificerende binnenlandse bijheffing in te voeren. Zie paragraaf 3.2 van het algemeen deel van deze memorie
Artikel 2, eerste lid Artikel 2, tweede lid	Artikel 2.1, eerste en tweede lid Artikel 2.1, tweede lid	– –	– –
Artikel 2, derde lid, aanhef en onderdelen a en b Artikel 2, derde lid, onderdeel c	Artikel 2.2, eerste lid, aanhef en onderdelen a en b Artikel 2.2, eerste lid, onderdeel c, en artikel 2.2, tweede lid	– –	– –
Artikel 2, derde lid, laatste alinea Artikel 3, onder (1) tot en met (11), (13) tot en met (36), (38) tot en met (44)	Artikel 2.2, vierde lid Artikel 1.2, eerste lid	– –	– –
Artikel 3, onder 12 Artikel 3, onder 37	Artikel 1.2, eerste, tweede en vijfde lid Artikel 1.2, eerste, derde en vierde lid	– –	– –
Artikel 4, eerste lid Artikel 4, tweede lid Artikel 4, derde lid Artikel 4, vierde lid Artikel 4, vijfde lid Artikel 4, zesde lid Artikel 4, zevende lid	Artikel 1.3, eerste lid Artikel 1.3, tweede lid Artikel 1.3, derde, vierde, vijfde en zesde lid Artikel 1.3, zevende en achtste lid Artikel 1.3, achtste, negende en tiende lid Artikel 1.3, elfde lid Artikel 1.3, twaalfde lid	– – – – – – –	– – – – – – –
Artikel 5, eerste lid Artikel 5, tweede lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c	– –	– –
Artikel 6, eerste lid Artikel 6, tweede lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c	– –	– –
Artikel 6, derde lid Artikel 7, eerste lid Artikel 7, tweede lid	Artikel 4.1, tweede lid Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c	– – –	– – –
Artikel 7, derde lid Artikel 8, eerste lid	Artikel 4.1, tweede lid, aanhef en onderdeel b Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a	– –	– –

⁴⁸ OECD (2023), *Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Administrative Guidance on the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)*, OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris. www.oecd.org/tax/beps/administrative-guidance-global-anti-base-erosion-rules-pillartwo.pdf.

Bepaling in Richtlijn (EU) 2022/2523	Bepaling in implementatiewets-voorstel / toelichting indien niet geïmplementeerd of naar zijn aard geen implementatie-behoefte	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 8, tweede lid	Artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdelen b en c	–	–
Artikel 8, derde lid	Artikel 4.1, derde lid	–	–
Artikel 9, eerste lid	Artikel 4.2, eerste lid	–	–
Artikel 9, tweede lid	Artikel 4.2, tweede en derde lid	–	–
Artikel 9, derde lid, onderdeel a	Artikel 4.2, vierde lid	–	–
Artikel 9, derde lid, onderdeel b	Artikel 4.2, eerste lid	–	–
Artikel 10	Artikel 4.3, eerste lid	–	–
Artikel 11, eerste lid, eerste alinea	Artikel 1.1, aanhef en onderdeel a, en hoofdstuk 3		
Artikel 11, eerste lid, tweede alinea	Artikel 3.1, eerste lid	EU-lidstaten mogen opteren voor de invoering van een kwalificerende binnenlandse bijheffing.	Het kabinet opteert om een kwalificerende binnenlandse bijheffing in te voeren. Zie paragraaf 3.2 van het algemeen deel van deze memorie.
Artikel 11, eerste lid, derde alinea	Artikel 3.2, tweede lid	–	–
Artikel 11, tweede lid, eerste alinea	Artikel 4.3, tweede lid	–	–
Artikel 11, tweede lid, tweede alinea, eerste zin	Artikel 8.2, negende lid	–	–
Artikel 11, tweede lid, tweede alinea, laatste zin	Artikel 8.5, eerste lid		
Artikel 11, derde lid	Artikel 3.2, eerste lid, onderdeel b, artikel 8.4, zevende lid, en artikel 11.1, vierde lid, en 11.2, derde lid	–	–
Artikel 11, vierde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, bepaling over notificering Europese Commissie bij opteren voor kwalificerende binnenlandse bijheffing.	–	–
Artikel 12, eerste lid	Artikel 15.1, eerste lid		
Artikel 12, tweede lid	Behoeft geen implementatie door de keuze van het kabinet om de onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing.	–	–
Artikel 12, derde lid	Artikel 15.1, eerste lid	–	–
Artikel 13, eerste lid	Artikel 15.1, eerste lid	EU-lidstaten kunnen ervoor kiezen om de onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing of als een aftrekbeperking.	Het kabinet heeft ervoor gekozen om de onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing. Zie paragraaf 3.2 van het algemeen deel van deze memorie
Artikel 13, tweede lid	Behoeft niet geïmplementeerd te worden als gevolg van de keuze om de onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een afzonderlijke bijheffing.	–	–
Artikel 13, derde lid	Artikel 15.1, eerste lid	–	–
Artikel 14, eerste lid	Artikel 5.2, eerste lid	–	–
Artikel 14, tweede lid	Artikel 5.2, tweede lid	–	–
Artikel 14, derde lid	Artikel 5.2, derde lid	–	–
Artikel 14, vierde lid	Artikel 5.2, vierde lid	–	–
Artikel 14, vijfde lid	Artikel 5.2, vijfde lid	–	–
Artikel 14, zesde lid	Artikel 5.2, vijfde, zesde en zevende lid	–	–
Artikel 14, zevende lid	Artikel 5.2, vijfde, achtste en negende lid	–	–
Artikel 14, achtste lid	Artikel 5.2, tiende lid	–	–
Artikel 14, negende lid	Artikel 5.2, tiende lid	–	–
Artikel 15, eerste lid	Artikel 6.1, eerste lid	–	–
Artikel 15, tweede lid	Artikel 6.1, tweede lid	–	–
Artikel 15, derde lid	Artikel 6.1, eerste lid jo. artikel 1.2, eerste lid	–	–
Artikel 15, vierde lid	Artikel 6.1, eerste lid jo. artikel 1.2, eerste lid	–	–
Artikel 15, vijfde lid	Artikel 6.1, derde lid	–	–
Artikel 15, zesde lid	Artikel 6.1, vierde lid	–	–
Artikel 16, eerste lid, onderdeel a	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a	–	–
Artikel 16, eerste lid, onderdeel b	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b	–	–
Artikel 16, eerste lid, onderdeel c	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c	–	–
Artikel 16, eerste lid, onderdeel d	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel d	–	–
Artikel 16, eerste lid, onderdeel e	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e	–	–
Artikel 16, eerste lid, onderdeel f	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f	–	–
Artikel 16, eerste lid, onderdeel g	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel g	–	–
Artikel 16, eerste lid, onderdeel h	Artikel 6.2, tweede lid, onderdeel h	–	–

Bepaling in Richtlijn (EU) 2022/2523	Bepaling in implementatiewets-voorstel / toelichting indien niet geïmplementeerd of naar zijn aard geen implementatie-behoefte	Omschrijving beleids- ruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 16, tweede lid	Artikel 6.2, eerste lid	–	–
Artikel 16, derde lid	Artikel 6.3, eerste tot en met vierde lid	–	–
Artikel 16, vierde lid	Artikel 6.4, eerste tot en met derde lid	–	–
Artikel 16, vijfde lid	Artikel 6.5	–	–
Artikel 16, zesde lid	Artikel 6.6, eerste tot en met vierde lid	–	–
Artikel 16, zevende lid	Artikel 6.7, eerste tot en met zesde lid	–	–
Artikel 16, achtste lid	Artikel 6.8	–	–
Artikel 16, negende lid	Artikel 6.9, eerste en tweede lid	–	–
Artikel 16, tiende lid	Artikel 6.10, eerste en tweede lid	–	–
Artikel 16, elfde lid	Artikel 6.11	–	–
Artikel 17, eerste lid, onderdeel a	Artikel 6.12, zevende lid, onderdeel a	–	–
Artikel 17, eerste lid, onderdeel b	Artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b	–	–
Artikel 17, tweede lid	Artikel 6.12, eerste lid	–	–
Artikel 17, derde lid	Artikel 6.12, tweede lid	–	–
Artikel 17, vierde lid	Artikel 6.12, derde lid	–	–
Artikel 17, vijfde lid	Artikel 6.12, vierde en vijfde lid	–	–
Artikel 17, zesde lid	Artikel 6.12, zesde lid	–	–
Artikel 18, eerste lid	Artikel 6.13, eerste lid	–	–
Artikel 18, tweede lid	Artikel 6.13, tweede en derde lid	–	–
Artikel 18, derde lid	Artikel 6.13, vierde lid	–	–
Artikel 18, vierde lid	Artikel 6.13, vijfde lid	–	–
Artikel 18, vijfde lid	Artikel 6.13, zesde lid	–	–
Artikel 19, eerste lid	Artikel 6.14, eerste lid	–	–
Artikel 19, tweede lid	Artikel 6.14, zesde lid	–	–
Artikel 19, derde lid	Artikel 6.14, tweede lid	–	–
Artikel 19, vierde lid	Artikel 6.14, derde lid	–	–
Artikel 19, vijfde lid	Artikel 6.14, vierde lid	–	–
Artikel 19, zesde lid	Artikel 6.14, vijfde lid	–	–
Artikel 20, eerste lid	Artikel 7.1, eerste lid	–	–
Artikel 20, tweede lid	Artikel 7.1, tweede lid	–	–
Artikel 20, derde lid	Artikel 7.1, derde lid	–	–
Artikel 21, eerste lid	Artikel 7.2, eerste lid	–	–
Artikel 21, tweede lid	Artikel 7.2, tweede lid	–	–
Artikel 21, derde lid	Artikel 7.2, derde lid	–	–
Artikel 21, vierde lid	Artikel 7.2, vierde lid	–	–
Artikel 21, vijfde lid	Artikel 7.2, vijfde lid	–	–
Artikel 22, eerste lid, onderdeel a	Artikel 7.3, negende lid, onderdeel a	–	–
Artikel 22, eerste lid, onderdeel b	Artikel 7.3, negende lid, onderdeel b	–	–
Artikel 22, tweede lid	Artikel 7.3, eerste en tweede lid	–	–
Artikel 22, derde lid	Artikel 7.3, derde lid	–	–
Artikel 22, vierde lid	Artikel 7.3, vierde lid	–	–
Artikel 22, vijfde lid	Artikel 7.3, vijfde lid	–	–
Artikel 22, zesde lid	Artikel 7.3, zesde lid	–	–
Artikel 22, zevende lid	Artikel 7.3, zevende lid	–	–
Artikel 22, achtste lid	Artikel 7.3, achtste lid	–	–
Artikel 23, eerste lid	Artikel 7.4, eerste lid	–	–
Artikel 23, tweede lid	Artikel 7.4, tweede lid	–	–
Artikel 23, derde lid	Artikel 7.4, derde lid	–	–
Artikel 23, vierde lid	Artikel 7.4, vierde lid	–	–
Artikel 23, vijfde lid	Artikel 7.4, vijfde lid	–	–
Artikel 23, zesde lid	Artikel 7.4, zesde lid	–	–
Artikel 24, eerste lid	Artikel 7.5, eerste lid	–	–
Artikel 24, tweede lid	Artikel 7.5, tweede lid	–	–
Artikel 24, derde lid	Artikel 7.5, derde lid	–	–
Artikel 24, vierde lid	Artikel 7.5, vierde lid	–	–
Artikel 24, vijfde lid	Artikel 7.5, vijfde lid	–	–
Artikel 24, zesde lid	Artikel 7.5, zesde en zevende lid	–	–
Artikel 24, zevende lid	Artikel 7.5, achtste lid	–	–
Artikel 25, eerste lid	Artikel 7.6, eerste tot en met derde lid	–	–
Artikel 25, tweede lid	Artikel 7.7, eerste lid	–	–
Artikel 25, derde lid	Artikel 7.7, tweede lid	–	–
Artikel 25, vierde lid	Artikel 7.8	–	–
Artikel 26, eerste lid	Artikel 8.1, eerste en vijfde lid	–	–
Artikel 26, tweede lid	Artikel 8.1, tweede lid	–	–
Artikel 26, derde lid	Artikel 8.1, derde lid	–	–
Artikel 26, vierde lid	Artikel 8.1, vierde lid	–	–
Artikel 27, eerste lid	Artikel 8.2, eerste en tiende lid	–	–
Artikel 27, tweede lid	Artikel 8.2, derde lid	–	–
Artikel 27, derde lid	Artikel 8.2, tweede lid	–	–
Artikel 27, vierde lid	Artikel 8.2, vierde lid	–	–

Bepaling in Richtlijn (EU) 2022/2523	Bepaling in implementatiewets-voorstel / toelichting indien niet geïmplementeerd of naar zijn aard geen implementatie-behoefte	Omschrijving beleids- ruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 27, vijfde lid	Artikel 8.2, vijfde lid	–	–
Artikel 27, zesde lid	Artikel 8.2, zesde lid	–	–
Artikel 27, zevende lid	Artikel 8.2, achtste lid	–	–
Artikel 28, eerste lid, onderdeel a	Artikel 8.3, elfde lid, onderdeel b	–	–
Artikel 28, eerste lid, onderdeel b	Artikel 8.3, elfde lid, onderdeel a	–	–
Artikel 28, eerste lid, onderdeel c	Artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c	–	–
Artikel 28, tweede lid	Artikel 8.2, vierde lid en artikel 8.3, eerste lid	–	–
Artikel 28, derde lid	Artikel 8.3, tweede lid	–	–
Artikel 28, vierde lid	Artikel 8.3, derde lid	–	–
Artikel 28, vijfde lid	Artikel 8.3, vierde lid	–	–
Artikel 28, zesde lid	Artikel 8.3, vijfde en zesde lid	–	–
Artikel 28, zevende lid	Artikel 8.3, zevende en achtste lid	–	–
Artikel 28, achtste lid	Artikel 8.3, negende lid	–	–
Artikel 28, negende lid	Artikel 8.3, tiende lid	–	–
Artikel 29, eerste lid	Artikel 8.4, eerste en tweede lid	–	–
Artikel 29, tweede lid	Artikel 8.4, derde lid	–	–
Artikel 29, derde lid	Artikel 8.4, vierde en vijfde lid	–	–
Artikel 29, vierde lid	Artikel 8.4, zesde lid	–	–
Artikel 30, eerste lid	Artikel 8.7, eerste lid	–	–
Artikel 30, tweede lid	Artikel 8.7, tweede lid	–	–
Artikel 30, derde lid	Artikel 8.7, derde lid	–	–
Artikel 30, vierde lid	Artikel 8.7, vierde lid	–	–
Artikel 30, vijfde lid	Artikel 8.7, zesde lid	–	–
Artikel 31, eerste lid, onderdeel a	Artikel 8.6, vierde lid, onderdeel a	–	–
Artikel 31, eerste lid, onderdeel b	Artikel 8.6, vierde lid, onderdeel b	–	–
Artikel 31, eerste lid, onderdeel c	Artikel 8.6, vierde lid, onderdeel c	–	–
Artikel 31, eerste lid, onderdeel d	Artikel 8.6, vierde lid, onderdeel d	–	–
Artikel 31, tweede lid	Artikel 8.6, eerste lid	–	–
Artikel 31, derde lid	Artikel 8.6, tweede en derde lid	–	–
Artikel 32	Artikelen 8.8 tot en met 8.12	–	–
Artikel 33, eerste lid, onderdeel a	Artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a	–	–
Artikel 33, eerste lid, onderdeel b	Artikel 9.1, vierde lid, onderdeel b	–	–
Artikel 33, tweede lid	Artikel 9.1, eerste lid	–	–
Artikel 33, derde lid	Artikel 9.1, tweede lid	–	–
Artikel 33, vierde lid	Artikel 9.1, derde lid	–	–
Artikel 34, eerste lid	Artikel 9.2, eerste lid	–	–
Artikel 34, tweede lid	Artikel 9.2, tweede lid	–	–
Artikel 34, derde lid	Artikel 9.2, derde lid	–	–
Artikel 34, vierde lid	Artikel 9.2, vierde lid	–	–
Artikel 34, vijfde lid	Artikel 9.2, vijfde lid	–	–
Artikel 34, zesde lid	Artikel 9.2, zesde lid	–	–
Artikel 34, zevende lid	Artikel 9.2, zevende lid	–	–
Artikel 34, achtste lid	Artikel 9.2, achtste lid	–	–
Artikel 34, negende lid	Artikel 9.2, negende lid	–	–
Artikel 35, eerste lid, onderdeel a	Artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a	–	–
Artikel 35, eerste lid, onderdeel b	Artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel b	–	–
Artikel 35, tweede lid	Artikel 9.3, eerste lid	–	–
Artikel 35, derde lid	Artikel 9.3, tweede lid	–	–
Artikel 35, vierde lid	Artikel 9.3, derde lid	–	–
Artikel 35, vijfde lid	Artikel 9.3, vierde lid	–	–
Artikel 36, eerste lid, onderdeel a	Artikel 1.2, eerste lid	–	–
Artikel 36, eerste lid, onderdeel b	Artikel 1.2, eerste lid	–	–
Artikel 36, tweede lid	Artikel 9.4, eerste lid	–	–
Artikel 36, derde lid	Artikel 9.4, tweede lid	–	–
Artikel 36, vierde lid	Artikel 9.4, derde lid	–	–
Artikel 37, eerste lid, onderdeel a	Artikel 9.5, zevende lid, onderdeel a	–	–
Artikel 37, eerste lid, onderdeel b	Artikel 9.5, zevende lid, onderdeel b	–	–
Artikel 37, eerste lid, onderdeel c	Artikel 9.5, zevende lid, onderdeel c	–	–
Artikel 37, tweede lid	Artikel 9.5, eerste lid	–	–
Artikel 37, derde lid	Artikel 9.5, tweede lid	–	–
Artikel 37, vierde lid	Artikel 9.5, derde lid	–	–
Artikel 37, vijfde lid	Artikel 9.5, vierde lid	–	–
Artikel 37, zesde lid	Artikel 9.5, vijfde lid	–	–
Artikel 37, zevende lid	Artikel 9.5, zesde lid	–	–
Artikel 38, eerste lid	Artikel 10.1, eerste lid, onderdelen a en b	–	–
Artikel 38, tweede lid	Artikel 10.1, eerste lid, onderdelen c en d	–	–
Artikel 38, derde lid	Artikel 10.1, tweede lid	–	–
Artikel 38, vierde lid	Artikel 10.1, derde lid	–	–
Artikel 38, vijfde lid	Artikel 10.1, vierde lid	–	–

Bepaling in Richtlijn (EU) 2022/2523	Bepaling in implementatiewets-voorstel / toelichting indien niet geïmplementeerd of naar zijn aard geen implementatie-behoefte	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 39, eerste lid	Artikel 1.2, eerste lid	–	–
Artikel 39, tweede lid	Artikel 10.2, eerste lid, onderdelen a en b	–	–
Artikel 39, derde lid	Artikel 10.2, eerste lid, onderdelen c, d en e	–	–
Artikel 39, vierde lid	Artikel 10.2, tweede lid	–	–
Artikel 39, vijfde lid	Artikel 10.2, derde lid	–	–
Artikel 39, zesde lid	Artikel 10.2, vierde lid	–	–
Artikel 40, eerste lid	Artikel 10.3, eerste lid	–	–
Artikel 40, tweede lid	Artikel 10.3, tweede lid	–	–
Artikel 40, derde lid	Artikel 10.3, derde en vierde lid	–	–
Artikel 40, vierde lid	Artikel 10.3, vijfde lid	–	–
Artikel 40, vijfde lid	Artikel 10.3, zesde lid	–	–
Artikel 40, zesde lid	Artikel 10.3, zevende lid	–	–
Artikel 40, zevende lid	Artikel 10.3, achtste en negende lid	–	–
Artikel 41, eerste lid	Artikel 10.4, eerste lid	–	–
Artikel 41, tweede lid	Artikel 10.4, tweede lid	–	–
Artikel 41, derde lid	Artikel 10.4, derde lid	–	–
Artikel 41, vierde lid	Artikel 10.4, vierde, vijfde en zesde lid	–	–
Artikel 41, vijfde lid	Artikel 10.4, zevende lid	–	–
Artikel 42, eerste lid	Artikel 1.2, eerste lid	–	–
Artikel 42, tweede lid	Artikel 10.5, eerste lid	–	–
Artikel 42, derde lid	Artikel 10.5, tweede lid	–	–
Artikel 42, vierde lid	Artikel 10.5, derde lid	–	–
Artikel 43, eerste lid	Artikel 10.6, eerste lid	–	–
Artikel 43, tweede lid	Artikel 10.6, tweede, derde, vierde, vijfde en tiende lid	–	–
Artikel 43, derde lid	Artikel 10.6, zesde, zevende en tiende lid	–	–
Artikel 43, vierde lid	Artikel 10.6, achtste lid	–	–
Artikel 43, vijfde lid	Artikel 10.6, negende lid	–	–
Artikel 44, eerste lid, onderdeel a	Artikel 13.1, eerste lid, onderdeel a	–	–
Artikel 44, eerste lid, onderdeel b	Artikel 13.1, eerste lid, onderdeel b	–	–
Artikel 44, tweede lid	Artikel 13.1, tweede lid	–	–
Artikel 44, derde lid	Artikel 13.1, derde lid	–	–
Artikel 44, vierde lid	Artikel 13.1, vierde lid	–	–
Artikel 44, vijfde lid	Artikel 13.1, vijfde lid	–	–
Artikel 44, zesde lid	Artikel 13.1, zesde lid	–	–
Artikel 44, zevende lid	Artikel 13.1, zevende lid	–	–
Artikel 45, eerste lid	Artikel 13.2, eerste lid	–	–
Artikel 45, tweede lid	Artikel 13.2, tweede lid	–	–
Artikel 45, derde lid		Doorgeven van keuzes volgt reeds uit artikel 44, vijfde lid, sub d, richtlijn.	Geen omzetting vereist.
Artikel 46	Artikel 13.3	Een boetebepaling is verplicht volgens de richtlijn. De wijze van inrichting daarvan is overgelaten aan de EU-lidstaten.	Lid 1: Het kabinet kiest ervoor om aan te sluiten bij DAC4/6/7 (6 ^{de} categorie). De Nederlandse groepsentiteit is dan de indiener van de informatieaangifte wereldwijd. Lid 2: boete van de 4 ^{de} categorie, lager dan het eerste lid omdat dan enkel niet is gemeld dat de informatie ergens anders al is verstrekt.
Artikel 47, eerste lid	Artikel 14.1, vierde lid	–	–
Artikel 47, tweede lid	Artikel 14.1, eerste lid	–	–
Artikel 47, derde lid	Artikel 14.1, tweede lid	–	–
Artikel 47, vierde lid	Artikel 14.1, derde lid	–	–
Artikel 48, eerste lid	Artikelen 15.2 en 17.1	–	–
Artikel 48, tweede lid	Artikelen 15.2 en 17.1	–	–
Artikel 49, eerste lid	Artikel 14.2, derde en vierde lid	–	–
Artikel 49, tweede lid	Artikel 14.2, vijfde lid	–	–
Artikel 49, derde lid	Artikel 14.2, zesde en negende lid	–	–
Artikel 49, vierde lid	Artikel 14.2, zevende en achtste lid	–	–
Artikel 49, vijfde lid	Artikel 14.2, achtste lid	–	–

Bepaling in Richtlijn (EU) 2022/2523	Bepaling in implementatiewets-voorstel / toelichting indien niet geïmplementeerd of naar zijn aard geen implementatie-behoefte	Omschrijving beleidsruimte	Toelichting op de keuze(n) bij de invulling van de beleidsruimte
Artikel 50, eerste lid	Artikel 50, eerste lid, geeft EU-lidstaten de keuze om de inwerkingtreding van de inkomen-inclusiemaatregel en onderbelastewinstmaatregel onder bepaalde omstandigheden uit te stellen. Nederland maakt geen gebruik van deze keuze, waardoor deze bepaling geen implementatie behoefte.	–	–
Artikel 50, tweede lid, eerste alinea	Artikel 5.1, eerste en vijfde lid	–	–
Artikel 50, tweede lid, tweede en derde alinea	Behoeft naar zijn aard geen implementatie, omdat Nederland geen gebruikmaakt van de keuze voor artikel 50, eerste lid.	–	–
Artikel 50, derde lid	Artikel 5.2, tiende lid		
Artikel 51	Artikel 14.3, derde lid		
Artikel 52, eerste lid	Artikel 1.2, zevende lid		
Artikel 52, tweede lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie		
Artikel 53, eerste lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 53, tweede lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 53, derde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 53, vierde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 53, vijfde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 53, zesde lid	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 54	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 55	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 56	Artikel 17.1		
Artikel 57	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 58	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		
Artikel 59	Behoeft naar zijn aard geen implementatie.		

II. ARTIKELSGEWIJZE TOELICHTING

Artikel 1.1

Het voorgestelde artikel 1.1 regelt van welke groepsentiteiten de minimumbelasting wordt geheven en welke belastingen geheven worden onder de naam minimumbelasting. De minimumbelasting wordt geheven van in Nederland gevestigde groepsentiteiten die voldoen aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, en die geen uitgesloten entiteiten zijn in de zin van het voorgestelde artikel 2.2. Het gaat daarbij kort gezegd om groepsentiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep of binnenlandse groep die voldoet aan de in artikel 2.1, eerste lid, opgenomen omzetsdrempel van € 750 miljoen. Onder een groepsentiteit wordt ingevolge de in het voorgestelde artikel 1.2 opgenomen definities van «groepsentiteit» en van «entiteit» zowel een rechtspersoon, een rechtsfiguur met een afzonderlijke financiële verslaggeving als een vaste inrichting begrepen.⁴⁹ Indien een groepsentiteit voldoet aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, en tevens een groepsentiteit is die op grond van de relevante bepalingen in de hoofdstukken 3 tot en met 5 binnenlandse bijheffing, inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing is verschuldigd, dan wordt van die groepsentiteit minimumbelasting geheven. De term minimumbelasting omvat zowel de binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiebijheffing, als de onderbelastewinstbijheffing.

⁴⁹ Ingevolge het voorgestelde artikel 1.3, dertiende lid, wordt onder de vestigingsplaats van een groepsentiteit mede begrepen de plaats waar een vaste inrichting is gelegen.

Artikel 1.2

In het voorgestelde artikel 1.2 zijn de definities opgenomen van begrippen die uitsluitend voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen van belang zijn. Deze definities hebben daarom geen invloed op de interpretatie van dezelfde begrippen in andere nationale wetten en regelgeving. Ook zijn deze definities niet van belang voor de interpretatie van belastingverdragen.

De begrippen zijn in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, in alfabetische volgorde opgenomen. Hierna wordt elke definitie afzonderlijk toegelicht.

Artikel 1.2, eerste lid

Aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit

De aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit is een groepsentiteit die geen uiteindelijk moederentiteit is en die door de multinationale groep of binnenlandse groep is aangewezen om namens die groep de bijheffing-informatieaangifte in te dienen.

Indien de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit gevestigd is buiten Nederland, dan bestaat er voor in Nederland gevestigde groepsentiteiten geen verplichting om in Nederland een bijheffing-informatieaangifte in te dienen, mits de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit in die andere staat de bijheffing-informatieaangifte indient en er tussen die staat en Nederland voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst als gedefinieerd in artikel 13.1, eerste lid, onderdeel b, bestaat.

De aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit dient onderscheiden te worden van de aangewezen lokale entiteit als gedefinieerd in artikel 13.1, eerste lid, onderdeel a. De aangewezen lokale entiteit is de in Nederland gevestigde groepsentiteit die namens alle andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten de bijheffing-informatieaangifte moet indienen respectievelijk aan de kennisgevingsverplichting moet voldoen.

De bijheffing-informatieaangifte bevat de benodigde informatie voor de bepaling van de hoogte en de verdeling van de bijheffing. De bijheffing-informatieaangifte moet worden onderscheiden van de daaropvolgende aangifte waarin de belastingschuld wordt vastgesteld en op grond waarvan de belasting wordt afgedragen, als bedoeld in het voorgestelde artikel 11.1, eerste lid.

Aftrekbaar dividend

Onder «aftrekbaar dividend» wordt verstaan een uitdeling van winst aan een belanghouder van een groepsentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel in de staat waarin deze entiteit is gevestigd, of een ledendividend uitgedeeld aan een lid van een coöperatie die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel.

Aftrekbaardividendstelsel

Een aftrekbaardividendstelsel is een belastingstelsel waarbij het inkomen van een entiteit enkel in de heffing wordt betrokken bij de belanghouders van de entiteit. Dit wordt mogelijk gemaakt doordat dividenduitkeringen door de entiteit aan haar belanghouders in mindering worden gebracht op of worden uitgezonderd van het inkomen van de entiteit, of door een

coöperatie vrij te stellen van belastingheffing. De dividenden worden vervolgens bij de belanghouders in de heffing betrokken. Indien bepaalde resultaten niet worden uitgedeeld, worden deze in de heffing betrokken bij de entiteit. Belastingstelsels waarbij de leden van een coöperatie in de heffing worden betrokken en niet de coöperatie zelf, kwalificeren over het algemeen ook als een aftrekbaardividendstelsel.

Belang

Een «belang» voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregel is elk vermogensbelang dat recht geeft op winst, kapitaal of reserves van een entiteit. Een hoofdentiteit heeft een «belang» in deze zin in de winsten, het kapitaal of de reserves van haar vaste inrichting.

Met «belang in het eigen vermogen» wordt bedoeld op een belang dat ziet op het eigen vermogen zoals opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. De geconsolideerde jaarrekening is dus leidend voor het antwoord op de vraag of sprake is van een vermogensbelang. Op deze manier worden andere rechten op de winsten, het kapitaal of de reserves van een entiteit uitgesloten van het begrip belang, denk bijvoorbeeld aan het recht van een crediteur om bepaalde activa van de entiteit te verkopen om een schuldvordering op die entiteit te innen.

Een vermogensbelang dat recht geeft op een van de genoemde categorieën (winst, kapitaal of reserves) volstaat voor de kwalificatie als «belang». Stemrechten zijn daarbij niet relevant. Indien een vermogensbelang bijvoorbeeld alleen recht geeft op het kapitaal van een entiteit, maar geen recht geeft op de winsten of de reserves van die entiteit, kwalificeert dat als een belang. Dit is anders indien een bepaling in dit wetsvoorstel het type belang of de omvang daarvan nader specificeert. Dit is bijvoorbeeld het geval voor de definitie van het begrip «partieel gehouden moederentiteit» («het belang in de winsten voor meer dan 20%»).

Indien een bepaling in dit wetsvoorstel het belang niet nader specificeert (zoals het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, onderdeel a), dan dient op gelijke voet rekening te worden gehouden met elk soort recht (winst, kapitaal of reserves). Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 23: belang

A Co heeft twee soorten rechten uitgegeven: rechten op de winst en rechten op het kapitaal van A Co bij liquidatie. Het betreft gelijke rechten op de winsten en het kapitaal van A Co. Deze rechten zijn als volgt verdeeld onder de entiteiten X Co, Y Co en Z Co:

Entiteit	Aandeel in de rechten op de winst van A Co	Aandeel in de rechten op het kapitaal van A Co
X Co	50%	80%
Y Co	50%	0%
Z Co	0%	20%

Op basis van deze percentages, hebben deze entiteiten de volgende belangen in A Co:

- X Co houdt 65% (= de helft van 50% vermeerderd met de helft van 80%) van het belang in A Co;
- Y Co houdt 25% (= de helft van 50%) van het belang in A Co; en
- Z Co houdt 10% (= de helft van 20%) van het belang in A Co.

Belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen

Het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, definieert de belastingmaatregelen die onder een «belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen» vallen. Het gaat om belastingregimes waarbij de aandeelhouder belastingplichtig is ter zake van het inkomen van een (fiscaal niet-transparant) buitenlandse gecontroleerd lichaam (Controlled Foreign Company (CFC)), ongeacht of dat inkomen aan de aandeelhouder wordt uitgekeerd.

Een staat die een vrijstellingsregime kent ter zake van vaste inrichtingen, kan ervoor kiezen om zijn CFC-regeling toe te passen ter zake van die vaste inrichtingen. Ook dergelijke regelingen kunnen onder deze definitie vallen.

Een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel als bedoeld in artikel 1.2, eerste lid, is uitgesloten van deze definitie. Voorbeelden van belastingmaatregelen die binnen de reikwijdte van deze definitie vallen zijn de artikelen 13ab en 15e, elfde lid, Wet Vpb 1969.

Belastingverdrag

Het begrip «belastingverdrag» is onder meer van belang voor de invulling van het begrip vaste inrichting in de zin van dit wetsvoorstel. Onder een belastingverdrag wordt niet alleen verstaan elk bilateraal verdrag ter voorkoming van dubbele belasting met een andere jurisdictie, maar ook de Rijkswetten ter voorkoming van dubbele belasting, zijnde de Belastingregeling voor het Koninkrijk, de Belastingregeling Nederland Curaçao en de Belastingregeling Nederland Sint Maarten, alsmede de soortgelijke besluiten, zijnde de Belastingregeling voor het land Nederland (dat van toepassing is in verhouding tussen het Rijk in Europa en de BES eilanden) en het Besluit voorkoming dubbele belasting Nederland Taiwan. Het Besluit ter voorkoming van dubbele belasting 2001 is geen belastingverdrag.

Beleggingsentiteit

De definitie van «beleggingsentiteit» bestaat uit drie verschillende onderdelen. Allereerst bepaalt het voorgestelde onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsentiteit dat beleggingsfondsen en vastgoedbeleggingsvehikels kwalificeren als een beleggingsentiteit. De termen beleggingsfonds en vastgoedbeleggingsvehikel zijn ook gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Ten tweede bepaalt onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsentiteit dat een entiteit die onmiddellijk of via een of meer beleggingsentiteiten of vastgoedbeleggingsvehikels voor ten minste 95% wordt gehouden door een beleggingsentiteit of vastgoedbeleggingsentiteit en uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activa houdt of investeert ten behoeve van die entiteit, onderscheidenlijk die entiteiten, kwalificeert als een beleggingsentiteit.

Tot slot bepaalt onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsentiteit dat een entiteit kwalificeert als een beleggingsentiteit als ten minste 85% van de waarde wordt gehouden door een beleggingsfonds of een vastgoedbeleggingsvehikel, mits het inkomen van deze entiteit in overwegende mate afkomstig is uit dividenden of vervreemdingswinsten of -verliezen die uitgezonderd zijn van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Voor een

toelichting inzake het bepalen van de waarde in een entiteit wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 2.2.

Beleggingsfonds

Het begrip beleggingsfonds is gebaseerd op de definitie van «investment entity» uit IFRS 10 en Richtlijn 2011/61/EU van het Europees Parlement en de Raad van 8 juni 2011 inzake beheerders van alternatieve beleggingsinstellingen. Om te kwalificeren als een «beleggingsfonds» dient een entiteit te voldoen aan de in artikel 1.2, eerste lid, in de definitie van beleggingsfonds opgenomen vereisten. Hierna worden deze vereisten afzonderlijk toegelicht.

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist dat de entiteit of rechtsfiguur is opgezet om financiële of niet-financiële activa van verschillende investeerders onder hetzelfde beheer te brengen. Daarbij is vereist dat een deel van de investeerders niet-verbonden is in de zin van artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag. Allereerst dient op grond van deze bepaling beoordeeld te worden of op basis van de feiten en omstandigheden investeerders met elkaar zijn verbonden. Met personen wordt in deze context natuurlijke personen en lichamen bedoeld. Er is in ieder geval verbondenheid indien een persoon onmiddellijk of middellijk meer dan 50% van het uiteindelijke belang of de stemrechten houdt in een lichaam. Ook is sprake van verbondenheid tussen twee lichamen indien een andere persoon meer dan 50% van het uiteindelijke belang of de stemrechten houdt in de lichamen.

Voor investeerders die natuurlijk personen zijn, geldt dat zij met elkaar verbonden zijn indien zij onderdeel zijn van dezelfde familie. Dit ziet onder andere op een echtgenoot dan wel geregistreerde partner, broers en zussen en verwanten in de rechte lijn.

In sommige situaties zal een fonds voor een korte periode enkel één investeerder hebben, terwijl dat fonds is opgezet om vermogen van meerdere niet-verbonden investeerders onder hetzelfde beheer te brengen. Dit kan het geval zijn gedurende de eerste aanbiedingsperiode van het fonds of in het proces van liquidatie van het fonds. Een dergelijk fonds met enkel één investeerder kan voldoen aan het vereiste van genoemd onderdeel a indien het fonds is opgezet met het doel om vermogen van verschillende investeerders, waarvan een deel niet-verbonden is, onder hetzelfde beheer te brengen.

Onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat een beleggingsfonds een vastgesteld investeringsbeleid dient te hebben en in overeenstemming met dat beleid investeert. De volgende niet-limitatieve factoren zijn relevant om te bepalen of sprake is van een vastgesteld investeringsbeleid:

- Het investeringsbeleid is uiterlijk bepaald en vastgesteld op het moment dat de inbreng van vermogen door investeerders in het beleggingsfonds bindend is voor de investeerders;
- Het investeringsbeleid is uiteengezet in een document dat onderdeel is of wordt van het reglement of de oprichtingsakte van het beleggingsfonds;
- Het beleggingsfonds of de rechtspersoon die het beleggingsfonds beheert heeft een verplichting aan de investeerders om het investeringsbeleid te volgen inclusief alle wijzigingen in het beleid. De investeerder kan deze verplichting rechtens afdwingen.

- Het investeringsbeleid specificceert investeringsrichtlijnen met betrekking tot de volgende aspecten: (i) het investeren in bepaalde categorieën aan activa, of andere restricties inzake allocatie van activa; (ii) het volgen van een bepaalde strategie; (iii) het investeren in een bepaald geografische gebied; (iv) het conformeren aan restricties met betrekking tot de verhouding tussen eigen vermogen en vreemd vermogen; (v) het conformeren aan een minimum houdsterperiode; of (vi) het conformeren aan andere restricties die bedoeld zijn om risicospreiding te bewerkstelligen.

Onderdeel c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat het beleggingsfonds het mogelijk maakt voor investeerders om transactie-, onderzoeks- en analytische kosten te verminderen of zorgt voor het collectief spreiden van risico's. Een entiteit die is opgericht om dergelijke functies te vervullen voor groepsentiteiten van een multinationale groep, een entiteit die een centrale financieringsfunctie of inkoopfunctie vervult binnen die groep, is in principe een entiteit die transactiekosten kan verminderen of zorgt voor risicoverspreiding. Een dergelijke entiteit zal echter niet voldoen aan de overige voorwaarden die vereist zijn om aangemerkt te worden als een beleggingsfonds.

Onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat de entiteit is opgericht met als hoofddoel om beleggingsinkomen of -winsten te genereren en niet tot doel heeft inkomen te behalen met operationele activiteiten. Het inkomen dat wordt gegenereerd via het fonds dient inkomen te zijn dat afkomstig is uit beleggingen, zoals dividenden, rente-inkomsten, huurinkomsten, opbrengsten verkregen van andere beleggingsfondsen en vervreemdingswinsten. Royalty's zijn niet begrepen onder dergelijk inkomen. Ook kan worden voldaan aan onderdeel d van de definitie indien het fonds is opgericht om bescherming te bieden tegen een specifieke of algemene gebeurtenis of uitkomst. Het gaat hier om de situatie dat een beleggingsfonds wordt gebruikt door de verzekeringssector om verzekerde gebeurtenissen of uitkomsten te dekken.

Onderdeel e van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat de investeerders in het fonds recht hebben op de opbrengsten uit de activa van het fonds of het inkomen dat is gegenereerd met die activa naar evenredigheid van hun bijdrage. Het is toegestaan dat investeerders vervreemdingswinsten behalen.

Onderdeel f van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds vereist voorts dat het fonds of de fondsbeheerder is onderworpen aan de toezichtregelgeving, inclusief afdoende anti-witwas- en investeringsbeschermingsregelgeving, in de staat naar het recht waarvan het fonds is opgericht of wordt beheerd. Dit vereiste is bedoeld om de verschillende benaderingen inzake prudentiële regulering voor beleggingsfondsen te omvatten. Met betrekking tot een fonds dat is opgezet of opgericht door een overheid of handelt als een vertegenwoordiger van een overheid, maar als zodanig niet kwalificeert als een overheidsentiteit, kan de regulering in elke vorm voorkomen die door de nationale overheid is onderschreven. Ook bepalingen inzake verantwoording en beoordeling die zijn opgenomen in de oprichtingsakte van het beleggingsfonds kunnen hieronder vallen.

Tot slot vereist onderdeel g van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds dat het fonds namens de investeerders wordt beheerd door beleggingsfondsmanagementprofessi-

onals. De volgende factoren kunnen bepalen of het fonds wordt beheerd door beleggingsfondsmanagementprofessionals:

- De fondsmanagers opereren onafhankelijk van de investeerders en zijn niet direct in loondienst bij de investeerders;
- De fondsmanagers zijn onderworpen aan nationale regelgeving ter waarborging van een bepaald niveau van kennis en expertise;
- De managementvergoeding voor de diensten die worden verricht is deels afhankelijk van de prestatie van het fonds.

Betrokken belastingen

Onder «betrokken belastingen» worden verstaan belastingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1.

Bijheffing

Met het begrip «bijheffing» wordt bedoeld de bijheffing die voor de groepsentiteiten in een staat gezamenlijk of voor een groepsentiteit is berekend. Deze bijheffing wordt berekend op grond van het voorgestelde artikel 8.2.

Binnenlandse groep

Onder «binnenlandse groep» wordt verstaan een groep waarvan alle groepsentiteiten in Nederland zijn gevestigd. De (omvangrijke) binnenlandse groep is in Richtlijn (EU) 2022/2523 toegevoegd ten opzichte van de OESO-modelregels om te borgen dat de richtlijn in overeenstemming is met het primaire EU-recht. Door deze toevoeging is dit wetsvoorstel ook van toepassing indien alle groepsentiteiten in Nederland zijn gevestigd, mits wordt voldaan aan de omzetrempel van € 750 miljoen als bedoeld in artikel 2.1 en hoofdstuk 9 van dit wetsvoorstel.

Controlerend belang

Of een entiteit een «controlerend belang» heeft in een andere entiteit wordt bepaald aan de hand van een consolidatietest. Een houder van een belang heeft een «controlerend belang» in een entiteit indien die houder op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard verplicht is om de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteit integraal te consolideren. Indien consolidatie achterwege is gebleven, kan alsnog sprake zijn van een «controlerend belang». Dat is het geval indien de houder van een belang, indien hij wel een geconsolideerde jaarrekening had opgesteld, verplicht zou zijn geweest in overeenstemming met een geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van de entiteit integraal te consolideren.

Voor vaste inrichtingen is het controlerend belang geregeld bij fictie: een hoofdentiteit wordt geacht een controlerend belang te houden in haar vaste inrichting(en).

Coöperatie

Onder coöperatie wordt verstaan een entiteit die collectief goederen en diensten namens haar leden verhandelt of verwerft en die in de staat waarin zij is gevestigd is onderworpen aan een belastingregime dat voorziet in belastingneutraliteit met betrekking tot goederen of diensten die door de leden via de coöperatie worden verkocht of verworven.

Derde staat

Met het begrip «derde staat» wordt bedoeld een staat die geen lid is van de Europese Unie. Aangezien het buiten Europa gelegen deel van het Koninkrijk geen onderdeel vormt van de Europese Unie, zijn Aruba, Curaçao en (het Nederlandse deel van) Sint-Maarten, en de BES-eilanden (Bonaire, Sint Eustatius en Saba) voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen derde staten.

Doorkijkentiteit

Een entiteit is een «doorkijkentiteit» voor zover die entiteit fiscaal transparant is met betrekking tot haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht. Hierop wordt een uitzondering gemaakt indien de entiteit volgens de fiscale regelgeving van een andere staat aldaar als inwoner is onderworpen aan een betrokken belasting met betrekking tot haar inkomsten of winst. Dit doet zich bijvoorbeeld voor als een entiteit is opgericht naar het recht van een staat waar zij als fiscaal transparant wordt aangemerkt, terwijl de entiteit in een andere staat is onderworpen aan een betrokken belasting, omdat haar feitelijke leiding in die staat wordt uitgeoefend. De entiteit in dit voorbeeld is geen doorkijkentiteit voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, omdat zij volgens de fiscale regelgeving van die andere staat in die staat fiscaal inwoner is. Dit geldt overigens alleen indien de entiteit in die staat wordt onderworpen aan een betrokken belasting.

Doorkijkentiteiten kunnen worden onderverdeeld in twee categorieën: (i) fiscaal transparante entiteiten en (ii) omgekeerde hybride entiteiten. In welke categorie een doorkijkentiteit valt is afhankelijk van de vraag hoe de belanghouders van de doorkijkentiteit de doorkijkentiteit kwalificeren op grond van de regelgeving in de staat waarin zij wonen of zijn gevestigd.

Een doorkijkentiteit kwalificeert als fiscaal transparante entiteit indien de doorkijkentiteit zowel in haar staat van oprichting als op grond van de regelgeving van de staat waarin de belanghouders wonen of zijn gevestigd, als fiscaal transparant wordt aangemerkt. In de toelichting bij het voorgestelde artikel 1.2, vijfde lid, wordt nader toegelicht wanneer een entiteit als fiscaal transparant wordt aangemerkt.

Een doorkijkentiteit kwalificeert als «omgekeerde hybride» entiteit indien de doorkijkentiteit op grond van de regelgeving van de staat waarin de belanghouders wonen of zijn gevestigd niet als fiscaal transparant wordt aangemerkt en om die reden de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de doorkijkentiteit niet in aanmerking worden genomen door de belanghouders van de doorkijkentiteit. In een dergelijk geval worden de inkomsten van de entiteit in beginsel enkel in aanmerking genomen door de belanghouders indien sprake is van een winstuitdeling.

De definitie van doorkijkentiteit bevat de zinsneden «met betrekking tot haar inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen» en «voor zover». Hiermee wordt bewerkstelligd dat maatregelen die zien op doorkijkentiteiten van toepassing kunnen zijn ten aanzien van een specifiek inkomensbestanddeel, een specifieke uitgave, dan wel een deel van de winst of het verlies. Een dergelijke situatie kan zich voordoen als de doorkijkentiteit in haar staat van oprichting niet volledig als fiscaal transparant wordt aangemerkt. Dit doet zich bijvoorbeeld voor indien een trust is opgericht in een staat die de trust alleen als fiscaal transparant aanmerkt met betrekking tot het inkomen dat aangemerkt wordt als inkomen van een begunstigde. Het inkomen dat niet toerekenbaar is aan de begunstigde

wordt aangemerkt als inkomen dat door de trust in aanmerking wordt genomen. In deze situatie is de trust een doorkijkentiteit voor zover het inkomen toekomt aan de begunstigde. De trust is geen doorkijkentiteit voor zover het inkomen door de trust in aanmerking wordt genomen. Voorts is de fiscale kwalificatie van een doorkijkentiteit als een fiscaal transparante entiteit of een omgekeerde hybride entiteit afhankelijk van de kwalificatie van die entiteit door de staat waarin de belanghouders wonen of zijn gevestigd. Afhankelijk van de belanghouders kan dit ertoe leiden dat dezelfde doorkijkentiteit gedeeltelijk wordt aangemerkt als een fiscaal transparante entiteit en gedeeltelijk als een omgekeerde hybride entiteit.

Entiteit

Dit wetsvoorstel gaat uit van een ruime definitie van het begrip «entiteit». Dit begrip omvat zowel rechtspersonen als rechtsfiguren die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstellen. Onder rechtsfiguren worden onder meer verstaan trusts en samenwerkingsverbanden. Dergelijke rechtsfiguren vallen onder het begrip «entiteit» als zij een afzonderlijke financiële verslaggeving opstellen. Natuurlijke personen vallen niet onder deze definitie. Dit geldt ook voor een overheid, waarbij onder overheid mede wordt begrepen een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een overheid. Kort gezegd is een overheid die is vormgegeven als een rechtsfiguur die een afzonderlijke financiële verslaggeving opstelt of die een rechtspersoon is, voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen dus geen entiteit.

Doordat een overheid, daaronder mede begrepen een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een overheid, geen entiteit is, kan het bijgevolg ook geen groepsentiteit zijn. Derhalve telt de omzet van een dergelijk orgaan niet mee voor de omzetsdrempel van het voorgestelde artikel 2.1 en kan het ook niet worden aangemerkt als een uiteindelijke moederentiteit van een multinationale groep of binnenlandse groep.

Onder «overheid» wordt in het kader van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen verstaan de centrale regering, de agent-schappen waarvan de activiteiten onder de effectieve controle van de centrale regering staan en ieder staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een centrale regering en de uitvoerende instanties van de hiervoor genoemde organen. Dit begrip ziet ook op buitenlandse overheden. Voor een nadere toelichting op wat wordt verstaan onder overheid wordt verwezen naar de UN OECD National Accounts.⁵⁰

Financiële verslaggeving

Voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen wordt onder «financiële verslaggeving» verstaan de gegevens van een entiteit die gebruikt worden bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening.

Fiscaal transparante structuur

Er is sprake van een fiscaal transparante structuur indien een belang in een groepsentiteit wordt gehouden door middel van een keten van doorkijkentiteiten als bedoeld in onderdeel a van de definitie van doorkijkentiteit.

⁵⁰ OECD (2018), Revenue Statistics 1965–2017 Interpretative Guide, Annex A, OECD Publishing, OECD, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxesinterpretative-guide.pdf>

Geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard

Het begrip «geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard» regelt welke standaarden voor financiële verslaggeving als geaccepteerde standaarden voor de bijheffing kunnen worden aangemerkt. De definitie omvat IFRS en IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243), alsmede de set aan algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen die worden gehanteerd door de landen die zijn opgesomd in de definitie voor het begrip «geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard».

Geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard

Onder het begrip «geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard» wordt verstaan een set aan algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen toegestaan door een organisatie met juridische autoriteit om verslaggevingsregels voor te schrijven, vast te stellen of te aanvaarden voor toepassing van de financiële rapportage in de staat waarin een entiteit is gevestigd.

Geconsolideerde jaarrekening

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip «geconsolideerde jaarrekening» bevat de hoofdregel voor hetgeen wordt verstaan onder de geconsolideerde jaarrekening. Uitgangspunt voor een groep als bedoeld in onderdeel a van de definitie van het begrip «groep» is de jaarrekening die de uiteindelijke moederentiteit heeft opgesteld in overeenstemming met de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard en waarin de uiteindelijk moederentiteit en de entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft als een enkele economische eenheid zijn opgenomen. Aanvullend regelt onderdeel b van de genoemde definitie van het begrip «geconsolideerde jaarrekening» dat voor een groep als bedoeld in onderdeel b van de definitie van het begrip «groep» wordt uitgegaan van de jaarrekening, opgesteld door de in die bepaling genoemde entiteit, in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard.

Onderdeel c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip «geconsolideerde jaarrekening» bepaalt wat voor een groep als bedoeld in de onderdelen a en b van de definitie van «groep» wordt verstaan onder de geconsolideerde jaarrekening indien de hoofdregel niet van toepassing is. Het gaat om de situatie dat een uiteindelijk moederentiteit een jaarrekening heeft opgesteld die niet in overeenstemming is met een geaccepteerde financiële verslaggevingstandaard, maar met een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Indien de geconsolideerde jaarrekening is opgesteld in overeenstemming met een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard, dienen de gegevens in de financiële verslaggeving gecorrigeerd te worden om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen. Voor een uitleg van het begrip «materiële concurrentievervalsing», wordt verwezen naar de toelichting op de definitie van dit begrip.

Tot slot is in onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip «geconsolideerde jaarrekening» een vangnetbepaling opgenomen voor een groep als bedoeld in de onderdelen a en b van de definitie van «groep» indien een uiteindelijk moederentiteit geen jaarrekening heeft opgesteld in overeenstemming met een geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Bij

fictie wordt bepaald dat als geconsolideerde jaarrekening wordt aangemerkt de jaarrekening die de uiteindelijkkemoederentiteit zou hebben opgesteld indien zij daartoe verplicht was geweest en waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van die entiteit en alle entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft, zijn weergegeven als die van een enkele economische eenheid. Hierbij geldt als voorwaarde dat deze geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming is met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Hierbij dienen de gegevens in de financiële verslaggeving wederom te worden gecorrigeerd om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen indien de geconsolideerde jaarrekening in overeenstemming is met een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard.

Gereduceerd kwalificerend belang

Een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel kan niet onbeperkt worden opgeteld bij het bepalen van de betrokken belastingen. De begrenzing hieraan wordt vormgegeven door middel van het gereduceerde kwalificerende belang. Het gereduceerde kwalificerende belang is het bedrag dat door de houder van een kwalificerend belang is geïnvesteerd in dit belang, verminderd met het gezamenlijke bedrag in een verslagjaar en de aan dat jaar voorafgaande verslagjaren aan:

- a. kwalificerende doorgeleide belastingvoordelen die bij de houder van het kwalificerende belang als een vermeerdering van de betrokken belastingen in aanmerking zijn genomen;
- b. uitdelingen door de doorkijkentiteit waarin het kwalificerende belang wordt gehouden aan de houder van het kwalificerende belang; of
- c. opbrengsten behaald met de vervreemding van het kwalificerende belang of een deel daarvan.

Voor zover het gereduceerde kwalificerende belang als gevolg van de verrekening of teruggave van een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel negatief wordt, mag het bedrag van dit voordeel niet worden opgeteld bij het bepalen van de betrokken belastingen. Indien het gereduceerde kwalificerende belang reeds negatief is als gevolg van bovengenoemde verminderingen, kunnen in het geheel geen kwalificerende doorgeleide belastingvoordelen meer worden opgeteld bij het bepalen van de betrokken belastingen. In die gevallen wordt een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel aangemerkt als een negatieve gecorrigeerde betrokken belasting indien het niet reeds als een vermindering van de belastinglast in de financiële verslaggeving is opgenomen.

Groep

In de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «groep» wordt geregeld welke entiteiten gezamenlijk een groep vormen.

Onderdeel a van genoemde definitie van «groep» bepaalt dat een verzameling entiteiten slechts als een groep wordt aangemerkt bij een zekere mate van gelieerdheid. Daarvoor dient een geheel van entiteiten met elkaar verbonden te zijn door eigendom of zeggenschap zoals omschreven in de geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijkkemoederentiteit. Ook entiteiten waarover de uiteindelijkkemoederentiteit controle heeft maar die enkel op grond van de beperkte omvang, op grond van materialiteit, of op grond van het feit dat zij ter verkoop worden gehouden, niet opgenomen zijn in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit worden tot eenzelfde groep gerekend.

Het groepsbegrip voorziet ook in de situatie dat een groep bestaat uit een hoofdentiteit met vaste inrichtingen. Een dergelijke groep valt niet onder onderdeel a van de definitie van «groep». Om te waarborgen dat een entiteit die samen met haar vaste inrichtingen (in het buitenland) voldoet aan de omzeldrempel binnen het toepassingsbereik van de minimumbelasting valt, is een uitbreiding opgenomen in onderdeel b van de definitie van het begrip «groep». Dit onderdeel bepaalt dat een entiteit die geen onderdeel is van een andere groep, samen met haar vaste inrichtingen als een groep wordt aangemerkt.

Groepsentiteit

Het wetsvoorstel kent drie vormen van groepsentiteiten:

1. een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep;
2. een entiteit die onderdeel is van een binnenlandse groep; en
3. een vaste inrichting van een entiteit die onderdeel is van een multinationale groep.

Vaste inrichtingen worden in dit wetsvoorstel als een afzonderlijke groepsentiteit aangemerkt. Deze afbakening ten opzichte van de hoofdentiteit en/of andere vaste inrichtingen, is van belang voor de berekening van de effectieve belastingdruk per staat. Op deze manier wordt zeker gesteld dat het inkomen van de vaste inrichting en de belastingen die aan dat inkomen kunnen worden toegerekend, niet worden meegeteld als het inkomen dat en de belastingen die toe te rekenen zijn aan de hoofdentiteit of aan een andere vaste inrichting. Dit bewerkstelligt (tot op zekere hoogte) een gelijke behandeling van (buitenlandse) dochterentiteiten en vaste inrichtingen.

Groepsentiteit-belanghouder

Er is sprake van een «groepsentiteit-belanghouder» indien een groepsentiteit onmiddellijk of middellijk een belang heeft in een andere groepsentiteit die tot dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep behoort.

Hoofdentiteit

In de context van vaste inrichtingen is het begrip «hoofdentiteit» in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen om te refereren aan het onderdeel van de onderneming dat over het algemeen als het hoofdkantoor functioneert. Een hoofdentiteit is een entiteit die in haar jaarrekening de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting opneemt. De nettowinst of het nettoverlies betreft het bedrag dat op grond van het voorgestelde artikel 6.13 wordt toegerekend aan een vaste inrichting. Voor het aanwezig zijn van een hoofdentiteit is niet vereist dat die entiteit wordt aangemerkt als een belastingplichtige in de staat waar de vaste inrichting is gelegen.

Het begrip hoofdentiteit komt in meerdere bepalingen van dit wetsvoorstel voor zoals in de definitie van groepsentiteit en in artikel 6.13, waarin is geregeld hoe het kwalificerende inkomen en verlies toegerekend dient te worden aan een hoofdentiteit en een vaste inrichting.

In aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel

Het begrip «in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel» wordt gehanteerd om te beschrijven welke uitdelingsbelastingstelsels in aanmerking komen voor de bijzondere behandeling op grond van het voorgestelde artikel 10.3. Er is sprake van een in aanmerking komend

uitdelingsbelastingstelsel indien een winstbelastingstelsel voldoet aan de volgende cumulatieve voorwaarden:

- a) Er wordt enkel belasting naar het inkomen geheven indien winst wordt uitgedeeld of wordt geacht te zijn uitgedeeld aan aandeelhouders of wanneer het lichaam bepaalde niet-zakelijke uitgaven doet;
- b) Er wordt belasting geheven tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief; en
- c) Van kracht was op of vóór 1 juli 2021.

Een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel betreft een winstbelasting die wordt geheven van het lichaam dat een uitdeling doet. Hierbij zijn niet inbegrepen de belastingen die van de aandeelhouders worden geheven ter zake van de uitdelingen, ook al zouden deze belastingen door het lichaam worden ingehouden en afgedragen.

De belastingen zijn over het algemeen verschuldigd ter zake van een dividend of een andere uitdeling van winst door een lichaam. In voorkomende gevallen wordt ook rekening gehouden met het gegeven dat een uitdelingsbelastingstelsel kan leiden tot belastingheffing ter zake van fictieve uitdelingen en bepaalde niet-zakelijke uitgaven.

Om te kwalificeren als een «in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel», dient binnen dat stelsel belasting te worden geheven tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Een uitdelingsbelastingstelsel dat verschillende tarieven kent, voldoet aan het vereiste met betrekking tot het tarief als het tarief dat van toepassing is met betrekking tot multinationale groepen of binnenlandse groepen ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Indien een staat een bepaald nominaal tarief heeft, maar een systeem kent waarbij het bedrag van de uitdeling eerst wordt gebruteerd en daarna pas het nominale tarief wordt toegepast, dan wordt voor toepassing van onderdeel b van de definitie van in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel rekening gehouden met het tarief na de brutering. Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 24: Belastingtarief na brutering

Een belastingplichtige is op grond van een uitdelingsbelastingstelsel onderworpen aan een belasting op een uitdeling van 100 tegen een tarief van 14%. Die uitdeling wordt echter gebruteerd met een factor 1/0,86. De belasting op de uitdeling bedraagt € 16,28 ($14\% \times (100/0,86)$). Dit betekent dat het tarief dat in aanmerking genomen dient te worden 16,3% is. Dat is hoger dan het minimumbelastingtarief.

Tot slot is vereist dat een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel een aaneengesloten periode van kracht was op of vóór 1 juli 2021. Dit is de datum waarop voor het eerst binnen het IF een akkoord is bereikt over de bijzondere behandeling van in aanmerking komende uitdelingsbelastingstelsels.

Informatieaangifte-indienende groepsentiteit

De in Nederland gevestigde groepsentiteit, aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit of aangewezen lokale entiteit die de bijheffing-informatieaangifte indient, wordt aangemerkt als de informatieaangifte-indienende groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 13.1, tweede lid, bepaalt dat in beginsel iedere in Nederland gevestigde groepsentiteit een bijheffing-informatieaangifte moet indienen. Als meerdere in Nederland gevestigde groepsentiteiten

een bijheffing-informatieaangifteverplichting hebben dan kunnen zij besluiten om een van hen aan te wijzen om namens hen allen de bijheffing-informatieaangifte in te dienen. Dit is de aangewezen lokale entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid, onderdeel a.

De bijheffing-informatieaangifte mag ook door de in Nederland gevestigde aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit ingediend worden. In dat geval dient de in Nederland gevestigde aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte niet alleen in namens alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten, maar namens de gehele multinationale groep of binnenlandse groep.

Internationale organisatie

De definitie van «internationale organisatie» is gebaseerd op de «OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information in Tax Matters».

Het begrip «internationale organisatie» omvat niet alleen intergouvernementele organisaties en supranationale organisaties maar ook een agentschap of instantie waarvan het gehele belang wordt gehouden door een intergouvernementele of supranationale organisatie. Een organisatie, agentschap of instantie kwalificeert als een «internationale organisatie» indien die organisatie, dat agentschap of die instantie aan de volgende drie cumulatieve voorwaarden voldoet:

- a) De organisatie, het agentschap of de instantie dient voornamelijk te bestaan uit overheden (daaronder mede begrepen staatkundige onderdelen of lokale autoriteiten van overheden);
- b) De organisatie, het agentschap of de instantie heeft een van kracht zijnde hoofdkantoorovereenkomst of een in wezen soortgelijke overeenkomst met de staat waarin zij of het is gevestigd. Het begrip «in wezen soortgelijke overeenkomst» is ontleend aan de toelichting op de «OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information Tax Matters». Onder een dergelijke overeenkomst wordt onder meer verstaan een regeling die de kantoren of vestigingen van een organisatie in de staat waarin zij is gevestigd recht geeft op voorrechten en immuniteiten.
- c) De organisatie, het agentschap of de instantie heeft statuten of is onderworpen aan regelgeving waaruit volgt, dat het inkomen van de organisatie, het agentschap of de instantie niet toekomt aan private personen.

Joint venture

Het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, definieert het begrip «joint venture» als elke entiteit die op basis van de zogeheten nettovermogenswaardemethode wordt verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van een uiteindelijk moederentiteit, mits die uiteindelijk moederentiteit een onmiddellijk of middellijk belang van ten minste 50% heeft. Voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen is de relevante toets of sprake is van een belang dat recht geeft op 50% of meer van de winst, het kapitaal of de reserves in een entiteit. Dit kan bijvoorbeeld relevant zijn als een groepsentiteit een belang heeft in een entiteit en dit belang recht geeft op 50% of meer van de winst, het kapitaal of de reserves, maar minder dan 50% van de stemrechten vertegenwoordigt.

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van joint venture wijkt af van hoe een joint venture doorgaans ingevolge de regels voor de financiële verslaggeving wordt gedefinieerd, waarvoor doorgaans

doorslaggevend is of sprake is van gezamenlijke zeggenschap.⁵¹ Het kan derhalve voorkomen dat een groep ingevolge de regels voor financiële verslaggeving een joint venture onderkent, maar dat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen geen sprake is van een joint venture, omdat de groep een belang van minder van 50% heeft in die joint venture.

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van joint venture bepaalt tevens dat in bepaalde situaties toch geen sprake is van een joint venture. Zo bepaalt onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van joint venture dat een uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep of binnenlandse groep niet een joint venture kan zijn. Op deze manier wordt voorkomen dat een uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep of binnenlandse groep, waarop de bepalingen van dit wetsvoorstel (of van een vergelijkbare wet van een andere staat) van toepassing zijn, wordt gezien als een joint venture, met als gevolg dat een multinationale groep of binnenlandse groep die een belang heeft in de joint venture, ten aanzien van die joint venture ook de bepalingen van dit wetsvoorstel (of van een vergelijkbare wet van een andere staat) toepast.

Onderdeel b van de genoemde definitie van joint venture bepaalt dat een entiteit geen joint venture is als die entiteit een uitgesloten entiteit is als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2.

Onderdeel c van de genoemde definitie van joint venture bepaalt dat een entiteit geen joint venture is, indien het belang in die entiteit onmiddellijk wordt gehouden door een uitgesloten entiteit en die entiteit uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activa aanhoudt of middelen belegt, dan wel activiteiten verricht die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de uitgesloten entiteit, dan wel haar inkomen wordt uitgezonderd bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies op de voet van artikel 6.2, eerste lid, onderdelen b en c.

Onderdeel d van de genoemde definitie van joint venture bepaalt dat ook geen sprake is van een joint venture als de multinationale groep of binnenlandse groep uitsluitend bestaat uit uitgesloten entiteiten.

Onderdeel e van de genoemde definitie van joint venture bepaalt tot slot dat een entiteit geen joint venture is indien die entiteit een met een joint venture verbonden partij is.

Joint venture-groep

Een joint venture-groep bestaat uit een joint venture en een of meer met een joint venture verbonden partijen gezamenlijk.

Kwalificerend belang

Een kwalificerend belang is een belang van een groepsentiteit in een doorkijkentiteit waarvan de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen niet zijn weergegeven in de geconsolideerde jaarrekening. Voorts is alleen sprake van een kwalificerend belang indien het totale rendement ten aanzien van dit belang, waaronder vervreemdingsresultaten, uitdelingen, voordelen uit verrekenbare verliezen en kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden, naar verwachting lager is dan het bedrag dat de groepsentiteit in het belang heeft geïnvesteerd. Om dit gebrek aan rendement te compenseren worden vanwege de overheid aan

⁵¹ Zie bijvoorbeeld RJ 215.0 en IFRS 11.4.

de groepsentiteit kwalificerende doorgeleide belastingvoordelen toegekend.

Kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel

Om bepaalde investeringen te stimuleren die anders niet altijd rendabel zouden zijn, kent de overheid in sommige landen bepaalde belastingvoordelen toe voor investeringen die door middel van een doorkijkentiteit worden gedaan. Deze belastingvoordelen komen in de financiële verslaggeving in mindering bij het bepalen van de belastinglast. Zonder een nadere regeling zouden genoemde belastingvoordelen ook voor de toepassing van de OESO-modelregels en daarmee ook voor de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen in mindering komen bij het bepalen van de betrokken belastingen. Daarmee zou het toekennen van deze belastingvoordelen tot gevolg kunnen hebben dat bijheffing is verschuldigd. Om dit ongewenste effect te voorkomen is in het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel e, bepaald dat zogeheten kwalificerende doorgeleide belastingvoordelen mogen worden opgeteld bij het bepalen van de betrokken belastingen.

Een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel kan zich alleen voordoen indien sprake is van een kwalificerend belang. Een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel bestaat uit belastingtegoeden of verrekenbare verliezen vermenigvuldigd met het toepasselijke nominale tarief die via een doorkijkentiteit ten goede komen aan de groepsentiteit.

Kwalificerend inkomen of verlies

De nettowinst of het nettoverlies dat volgt uit de financiële verslaggeving van een groepsentiteit wordt op grond van de hoofdstukken 6, 9 en 10 aangepast. Het op deze wijze aangepaste nettowinst of nettoverlies wordt voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen aangeduid als het «kwalificerende inkomen of verlies».

Kwalificerende binnenlandse bijheffing

Of een belasting kwalificeert als kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt beoordeeld aan de hand van de vereisten die zijn opgenomen in de definitie van kwalificerende binnenlandse bijheffing in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. Indien een belasting een kwalificerende binnenlandse bijheffing is dan wordt het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing van een staat op grond van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, in mindering gebracht ter berekening van de bijheffing voor die staat voor toepassing van de inkomen-inclusiebijheffing en de onderbelastewinstbijheffing.

Een belasting kwalificeert als kwalificerende binnenlandse bijheffing indien aan de volgende cumulatieve voorwaarden is voldaan. Op basis van de aanhef van de definitie van het begrip «kwalificerende binnenlandse bijheffing» is het eerste vereiste dat sprake moet zijn van een belasting die is geïmplementeerd in het nationale recht van een staat, mits die staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die belasting. Voor een toelichting op wat wordt verstaan onder «geïmplementeerd in het nationale recht van een staat» en «geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die belasting» wordt verwezen naar de toelichting op soortgelijke bewoordingen in de definitie van de kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing.

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «kwalificerende binnenlandse bijheffing» bepaalt dat alleen sprake is van een kwalificerende binnenlandse bijheffing indien een staat een belasting implementeert die voorziet in de vaststelling van de overwinst van de in die staat gevestigde groepsentiteiten. Op die overwinst dient het bijheffingspercentage te worden toegepast. Zowel de vaststelling van de overwinst als de toepassing van het bijheffingspercentage op die overwinst voor die staat en de groepsentiteiten dient in overeenstemming te zijn met de maatregelen uit Richtlijn (EU) 2022/2523 of, met betrekking tot derde staten, de OESO-modelregels, met dien verstande dat het bijheffingspercentage dient te worden vastgesteld op basis van het in overeenstemming met artikel 7.5, negende lid, berekende effectieve tarief voor Nederland of een daarmee vergelijkbare bepaling voor andere staten. Voor een toelichting op de wijze waarop het bijheffingspercentage wordt toegepast in overeenstemming met de richtlijn en de OESO-modelregels wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.2, derde lid. Voor een toelichting op de wijze waarop de overwinst wordt vastgesteld in overeenstemming met de richtlijn en de OESO-modelregels wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid. Voor een toelichting op de wijze waarop het bijheffingspercentage dient te worden vastgesteld in overeenstemming met artikel 7.5, negende lid, berekende effectieve belastingtarief voor Nederland wordt verwezen naar de toelichting op dat lid.

Onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «kwalificerende binnenlandse bijheffing» bepaalt dat alleen sprake is van een kwalificerende binnenlandse bijheffing indien de staat die de belasting implementeert, die belasting ook toepast op een wijze die consistent is met de richtlijn of, in het geval van derde staten, de OESO-modelregels. Voor een toelichting op dit vereiste wordt verwezen naar de toelichting bij het gelijklopende vereiste in onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel».

Kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel

Of maatregelen kwalificeren als kwalificerende inkomen-inclusiemaatregelen wordt beoordeeld aan de hand van de vereisten die zijn opgenomen in de definitie van «kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel» in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

De aanhef van de definitie van het begrip «kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel» in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, omvat twee vereisten. Het eerste vereiste is dat de maatregelen van Richtlijn (EU) 2022/2523 onderscheidenlijk de OESO-modelregels zijn geïmplementeerd in het nationale recht van een staat. Het nationale recht van een staat kan zowel wetgeving als regelgeving omvatten. De genoemde maatregelen dienen te zijn omgezet in algemeen verbindende voorschriften.

Het tweede vereiste dat in de aanhef is opgenomen is dat de staat waarvan de maatregelen zijn geïmplementeerd in het recht van die staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die maatregelen. Er mogen derhalve door een staat geen voordelen toegekend worden die gerelateerd zijn aan de geïmplementeerde inkomen-inclusiemaatregel. Het in dit verband gebruikte woord «voordelen» omvat ieder soort voordeel dat door een staat wordt gegeven, waaronder fiscale stimuleringsregelingen, beurzen en subsidies. De zinsnede «die gerelateerd zijn aan» is breed geformuleerd zodat diverse mechanismen die door een staat ingezet kunnen worden om een voordeel aan belastingplichtigen toe

te kennen daaronder vallen. Of een voordeel dat wordt toegekend door een staat gerelateerd is aan de inkomen-inclusiemaatregelen van die staat wordt beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het geval. Zoals vermeld in de toelichting bij het voorgestelde artikel 1.3 omvat het begrip «staat» niet slechts de nationale of centrale overheid.

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel» regelt dat voor de vraag of sprake is van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel het nationale recht van een staat vergeleken wordt met de relevante maatregelen uit de richtlijn en de OESO-modelregels. Dit verzekert dat de inkomen-inclusiemaatregelen van iedere EU-lidstaat vergeleken worden met dezelfde maatstaf, zijnde de richtlijn. Ditzelfde geldt voor derde staten waarvoor de eenduidige maatstaf wordt gevormd door de OESO-modelregels. Voor wat betreft derde staten geldt dat indien zij een inkomen-inclusiemaatregel invoeren die slechts van toepassing is op in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, die inkomen-inclusiemaatregelen vergelijkbaar zijn met de inkomen-inclusiemaatregelen op basis van de OESO-modelregels.

Verder stelt genoemd onderdeel a als vereiste dat de moederentiteit van een multinationale groep of binnenlandse groep op grond van de in het nationale recht opgenomen maatregelen het aan haar toerekenbare bedrag van de bijheffing met betrekking tot de laagbelaste groepsentiteiten berekent en betaalt. Het aan een moederentiteit toerekenbare bedrag van de bijheffing met betrekking tot de laagbelaste groepsentiteiten is het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing, bedoeld in het voorgestelde artikel 4.2, vermenigvuldigd met de belasting die op grond van het voorgestelde artikel 8.2, over het verslagjaar is berekend voor die laagbelaste groepsentiteiten. Voor derde staten is ook voldaan aan dit vereiste indien de berekening en betaling uitsluitend ziet op in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Voor moederentiteiten die gevestigd zijn in een EU-lidstaat geldt dat, indien de staat van vestiging een laagbelastende staat is, zij zowel ter zake van haar in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten als ter zake van zichzelf en haar in diezelfde staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten waarin zij een belang heeft de inkomen-inclusiebijheffing dient te berekenen en te betalen.

Zoals blijkt uit het vereiste in onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel», is slechts sprake van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel indien de regels uit de richtlijn of de OESO-modelregels die zijn geïmplementeerd in het nationale recht worden toegepast op een wijze die consistent is met die richtlijn of die modelregels. Er is sprake van een toepassing die consistent is met de maatregelen die zijn opgenomen in de richtlijn of de OESO-modelregels indien de maatregelen in het nationale recht leiden tot dezelfde uitkomst als de uitkomst onder toepassing van de richtlijn of de OESO-modelregels. Het OESO-commentaar vormt daarbij een belangrijke uitleg van wat de uitkomst zou zijn onder toepassing van de richtlijn en de OESO-modelregels. Een consistente toepassing omvat mede de administratieve bepalingen en de tijdige inning van de bijheffing.

Kwalificerende onderbelastewinstmaatregel

Of maatregelen kwalificeren als kwalificerende onderbelastewinstmaatregel wordt beoordeeld aan de hand van de vereisten die zijn opgenomen in de definitie van «kwalificerende onderbelastewinstmaatregel» in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Deze vereisten zijn grotendeels identiek aan de vereisten van de in het voorgestelde artikel 1.2 opgenomen definitie van «kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel», derhalve wordt hierna bij de onderdelen die identiek zijn, verwezen naar de toelichting bij de definitie van «kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel».

De aanhef van het begrip «kwalificerende onderbelastewinstmaatregel» in het voorgestelde artikel 1.2, omvat twee vereisten. Het eerste vereiste is dat de maatregelen van Richtlijn (EU) 2022/2523 onderscheidenlijk de OESO-modelregels zijn geïmplementeerd in het nationale recht van een staat. Het nationale recht van een staat kan zowel wetgeving als regelgeving omvatten. Het gaat erom dat de genoemde maatregelen zijn omgezet in algemeen verbindende voorschriften.

Het tweede vereiste dat in de aanhef is opgenomen is dat de betreffende staat geen voordelen toekent die gerelateerd zijn aan die maatregelen. Er mogen derhalve door een staat geen voordelen toegekend worden die gerelateerd zijn aan de geïmplementeerde onderbelastewinstmaatregel. Voor een nadere toelichting op dit vereiste wordt verwezen naar de toelichting bij de definitie van «kwalificerende onderbelastewinstmaatregel».

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2 opgenomen definitie van «kwalificerende onderbelastewinstmaatregel» regelt dat voor de vraag of sprake is van een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel het nationale recht van een staat vergeleken wordt met de relevante maatregelen uit de richtlijn en de OESO-modelregels. Dit verzekert dat de onderbelastewinstmaatregel van iedere EU-lidstaat vergeleken wordt met dezelfde maatstaf, zijnde de richtlijn. Ditzelfde geldt voor derde staten waarvoor de eenduidige maatstaf wordt gevormd door de OESO-modelregels.

Op grond van onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, opgenomen definitie van «kwalificerende onderbelastewinstmaatregel», is slechts sprake van een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel indien de regels uit de richtlijn of de OESO-modelregel die zijn geïmplementeerd in het nationale recht worden toegepast op een wijze die consistent is met de richtlijn of de modelregels. Voor een nadere toelichting bij dit vereiste wordt verwezen naar de toelichting bij de definitie van «kwalificerende onderbelastewinstmaatregel».

Kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed

Het onderscheid tussen de begrippen kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed en niet-kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed is van belang voor de vraag of het tegoed in aanmerking wordt genomen ter bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Het onderscheid tussen kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en niet-kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden en de verschillende behandeling die de termen met zich meebrengen voor de toepassing van de voorgestelde hoofdstukken 6 en 7 moet ertoe leiden dat restitueerbare belastingtegoeden op de juiste wijze verantwoord worden in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies en de vaststelling van de gecorrigeerde betrokken belastingen. Een bedrag aan belasting dat restitueerbaar of verrekenbaar is op grond van een kwalificerende imputatiebelasting of een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting is geen kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed.

Om aangemerkt te worden als een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed dient de regelgeving van de staat die het tegoed verleent te voorzien in een teruggave binnen vier jaar na de datum waarop het recht van een groepsentiteit op dat tegoed op grond van de regelgeving van de staat die het tegoed verleent is ontstaan. Indien het belastingtegoed gedeeltelijk restitueerbaar is dient de regeling van de staat die de teruggave verleent binnen de genoemde vierjaarsperiode te voorzien in de betaalbaarstelling van het tegoed in de vorm van geld of een kasequivalent. Een voorbeeld van belastingtegoeden die gedeeltelijk restitueerbaar zijn, is de situatie waarin een vaststaand percentage of deel van het belastingtegoed voor teruggave in aanmerking komt. De bewoordingen «indien het tegoed gedeeltelijk restitueerbaar is, het deel van het tegoed» regelen dat alleen het deel dat in aanmerking komt voor teruggave een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed kan zijn.

Het woord «restitueerbaar» betekent in het kader van dit begrip: het deel van het tegoed dat nog niet is toegepast om de betrokken belastingen te verminderen en dat door de staat die het tegoed verleent aan de groepsentiteit betaald moet worden, of betaalbaar moet zijn, in de vorm van geld of een kasequivalent. Voor toepassing van deze definitie zijn voorbeelden van kasequivalenten: cheques en al het andere dat op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt om de geconsolideerde jaarrekening op te stellen wordt behandeld als een kasequivalent alsmede de mogelijkheid om het tegoed af te zetten tegen schulden, niet zijnde schulden ter zake van betrokken belastingen. Indien een tegoed alleen de betrokken belastingen kan verminderen en dus niet terugbetaald kan worden in geld of verrekend kan worden met een andere belasting, dan is het tegoed niet restitueerbaar als bedoeld in deze definitie.

Om als kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed aangemerkt te worden is het van belang dat het teruggaafmechanisme in een staat ook van praktische betekenis is voor de belastingplichtigen die recht hebben op het tegoed. Als het (gedeeltelijk) restitueerbare belastingtegoed nooit hoger zal zijn dan de door belastingplichtigen te betalen belasting dan heeft het teruggaafmechanisme geen praktische betekenis voor belastingplichtigen en is er geen sprake van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed. Of het belastingtegoed restitueerbaar is wordt beoordeeld aan de hand van (i) de voorwaarden waaronder het tegoed is verleend en (ii) de informatie die beschikbaar was ten tijde van de totstandkoming van de regelgeving op grond waarvan het tegoed wordt verleend. Deze analyse vindt plaats op basis van een kwalitatieve beoordeling van de belastingtegoedregelgeving als geheel. Het gaat derhalve om een beoordeling van de vormgeving van het belastingtegoed door een staat, niet om de toepassing van dat belastingtegoed per belastingplichtige. Wel dient rekening te worden gehouden met de omstandigheden waaronder het belastingtegoed wordt verleend. Bijvoorbeeld, een belastingtegoed dat alleen beschikbaar is voor winstgevende belastingplichtigen (en dus niet voor verlieslatende belastingplichtigen) kan een teruggaafmechanisme bevatten dat de facto nooit kan resulteren in een teruggaaf omdat het tegoed het bedrag aan te betalen belasting niet overstijgt. Echter, indien een belastingtegoed zo is vormgegeven dat het in zijn algemeenheid van toepassing is op belastingplichtigen, ongeacht of zij winstgevend of verlieslatend zijn, dan kan dat belastingtegoed een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed zijn, ook al maken alleen winstgevende belastingplichtigen gebruik van dat restitueerbare belastingtegoed.

Of een tegoed (gedeeltelijk) restitueerbaar is binnen vier jaar wordt vastgesteld door als aanvangstijdstip uit te gaan van de datum waarop het recht van een groepsentiteit op dat tegoed op grond van de regelgeving van de staat die het tegoed verleent is ontstaan. Dit betekent dat wordt aangesloten bij het moment waarop voldaan is aan de voorwaarden voor toekenning van het tegoed op basis van de regelgeving van de staat die het tegoed heeft toegekend.

Laagbelaste groepsentiteit

Indien een groepsentiteit onderdeel is van een multinationale groep of een binnenlandse groep, kwalificeert zij als een «laagbelaste groepsentiteit» indien zij is gevestigd in een laagbelastende staat. Omdat de definitie aansluit bij het begrip «laagbelastende staat», kan een groepsentiteit met een eigen effectief belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief maar die gevestigd is in een laagbelastende staat, alsnog als een laagbelastende groepsentiteit worden aangemerkt.

Voor staatloze groepsentiteiten in de zin van het voorgestelde artikel 1.3 is een specifieke regeling opgenomen. Een dergelijke entiteit kwalificeert als een «laagbelaste groepsentiteit» indien die entiteit met betrekking tot een verslagjaar kwalificerend inkomen heeft en een effectief belastingtarief heeft dat lager is dan het minimumbelastingtarief.

Laagbelastende staat

Een staat, binnen of buiten de Europese Unie, is een «laagbelastende staat» indien een multinationale groep of binnenlandse groep met entiteiten in die staat (in relatie tot de binnenlandse groep betreft dit per definitie Nederland), in een verslagjaar in die staat een netto kwalificerend inkomen heeft dat is onderworpen aan een op grond van artikel 8.1 bepaald effectief belastingtarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief.

Materiële concurrentieverstoring

Van een «materiële concurrentieverstoring» is sprake in de situatie dat de toepassing van een set aan algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen resulteert in een totale afwijking van de inkomsten of de kosten van meer dan € 75 miljoen in een verslagjaar voor de multinationale groep of binnenlandse groep in vergelijking met het bedrag dat vastgesteld zou zijn onder toepassing van een vergelijkbaar beginsel of een vergelijkbare procedure volgens IFRS of IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243). De totale afwijking betreft de totale afwijking zoals die tot uitdrukking komt in de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep en omvat derhalve de impact van een bepaald beginsel of een bepaalde procedure op alle daarmee verband houdende transacties van alle groepsentiteiten van de multinationale groep.

Indien de toepassing van een bepaald beginsel of een bepaalde procedure leidt tot een materiële concurrentieverstoring, wordt de behandeling van alle bestanddelen of transacties die onderhevig zijn aan het betreffende beginsel of de betreffende procedure aangepast ten einde de behandeling in overeenstemming te brengen met de behandeling onder IFRS of IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden

voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243). Hiermee wordt het voordeel beperkt dat een multinationale groep heeft door toepassing van een bijzonder beginsel dat, of een bijzondere procedure die, onder een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard in een jurisdictie is toegestaan, maar dat, respectievelijk die, niet beschikbaar is onder een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard.

Met een joint-venture verbonden partij

Van een «met een joint venture verbonden partij» is sprake als een entiteit wordt meegeconsolideerd door een joint venture op basis van geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden of als er sprake is van een vaste inrichting waarbij de hoofdentiteit wordt beschouwd als een joint venture of een met een joint venture verbonden partij.

Minimumbelastingtarief

Het minimumbelastingtarief is – conform de afspraken binnen het IF van de OESO – vastgesteld op 15%.

Moederentiteit

Het begrip «moederentiteit» omvat de uiteindelijke moederentiteit die geen uitgesloten entiteit, een tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit is.

Multinationale groep

Voor de kwalificatie van een groep als «multinationale groep» dient sprake te zijn van een grensoverschrijdende situatie. Daarom kan slechts sprake zijn van een multinationale groep indien een groep ten minste één entiteit of vaste inrichting omvat die niet is gevestigd, onderscheidenlijk gelegen, in de staat waarin de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd. De vestigingsplaats van groepsentiteiten wordt bepaald aan de hand van het voorgestelde artikel 1.3.

Nettoboekwaarde van materiële activa

De nettoboekwaarde van materiële activa is het gemiddelde van de begin- en eindwaarde van materiële activa, rekening houdend met geaccumuleerde afschrijvingen, waardeverminderingen en afwaarderingen, zoals opgenomen in de financiële verslaggeving. De nettoboekwaarde van materiële activa in een verslagjaar wordt bepaald aan de hand van de materiële activa van een groepsentiteit. Voor het bepalen van de nettoboekwaarde van de materiële activa wordt uitgegaan van het gemiddelde van de begin- en eindwaarde van de materiële activa gehouden door een groepsentiteit. Door het hanteren van een gemiddelde wordt rekening gehouden met mogelijk grote verschillen in het bedrag aan materiële activa gedurende het verslagjaar. Een dergelijk verschil kan zich bijvoorbeeld voordoen als gevolg van een overdracht van materiële activa door een groepsentiteit. Het hanteren van het gemiddelde kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 25: Berekening gemiddelde nettoboekwaarde van de materiële activa

Een multinationale groep heeft in een bepaalde staat één groepsentiteit die één activum bezit met een nettoboekwaarde van 100 aan het begin van het verslagjaar. De groepsentiteit verkoopt het activum gedurende het verslagjaar, waardoor de nettoboekwaarde van de materiële activa nihil

bedraagt aan het einde van het verslagjaar. De nettoboekwaarde van de materiële activa van de betreffende staat zal in dit voorbeeld 50 bedragen $((100+0)/2)$.

Met betrekking tot een vaste inrichting worden de materiële activa toegerekend aan de staat waarin de vaste inrichting is gelegen, mits de materiële activa zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van die vaste inrichting of zouden zijn opgenomen in de financiële verslaggeving ingeval een financiële verslaggeving voor deze vaste inrichting zou zijn opgesteld.

Met betrekking tot het begrip «materiële activa» is aangesloten bij BEPS Action 13 inzake CbC-reporting. De term is niet beperkt tot de uitgezonderde materiële activa als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, derde lid. In tegenstelling tot de activa die worden genoemd in het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, omvat het begrip «materiële activa» in genoemde definitie «nettoboekwaarde van materiële activa» ook onroerende zaken die worden gehouden ter investering, voor de verkoop of lease, materiële activa die worden gebruikt voor het genereren van inkomsten uit internationale scheepvaart en inkomsten uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. In tegenstelling tot de uitzondering voor materiële activa, bedoeld in artikel 8.3, derde lid, is niet vereist dat de materiële activa aanwezig zijn in de staat waar de groepsentiteit is gevestigd.

Hoewel bij het bepalen van de nettoboekwaarde van de materiële activa rekening wordt gehouden met afschrijvingen en versnelde afschrijvingen op materiële activa, omvat het begrip «materiële activa» ook activa waarop niet wordt afgeschreven.

Niet-kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed

Een niet-kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed is een tegoed dat wel tot (gedeeltelijke) teruggaaf kan leiden, maar niet voldoet aan de omschrijving van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed.

Niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting

De aanhef van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting regelt dat een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting een belasting is die geen kwalificerende imputatiebelasting is zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, derde lid. Over het algemeen wordt het onderscheid tussen een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting en een kwalificerende imputatiebelasting gevormd door het gegeven dat de niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting in de praktijk ertoe leidt dat over het inkomen van de uitdelende groepsentiteit per saldo geen belasting verschuldigd is.

De definitie van een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting ziet uitsluitend op belastingen die zijn toegerekend aan of betaald door een groepsentiteit ter zake van zijn winst en die in aanmerking komen voor teruggave of verrekening bij de uitdeling van het dividend. Die teruggave kan plaatsvinden aan de uitdelende groepsentiteit of aan de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend. Ook indien de door de uitdelende groepsentiteit verschuldigde of betaalde belasting door de uiteindelijk gerechtigde tot het dividend verrekend kan worden met een door die uiteindelijk gerechtigde verschuldigd bedrag aan belasting ter zake van een inkomensbestanddeel anders dan het ontvangen dividend, is sprake van een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting.

Indien een bedrag aan belasting ter zake van bepaalde winstbestanddelen van de groepsentiteit niet voor teruggave of verrekening in aanmerking komt bij de uitdeling van het dividend, dan is dat bedrag aan belasting geen niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting. Ook is geen sprake van een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting indien een belasting wordt opgelegd aan de ontvanger van het dividend en wordt ingehouden door het uitdelende lichaam op het uit te betalen bedrag aan dividend. Dit geldt ook indien (een deel van) de bronbelasting wordt teruggegeven aan de aandeelhouder of de uiteindelijk gerechtigde door de belastingautoriteit. De aandeelhouder of uiteindelijk gerechtigde ontvangt minder dividend doordat het bedrag aan verschuldigde belasting wordt ingehouden op het te ontvangen dividend. Indien de bronbelasting wordt teruggegeven aan de aandeelhouder of de uiteindelijk gerechtigde, is derhalve geen sprake van een belastingteruggave ter zake van een belasting die is betaald door een groepsentiteit.

Non-profitorganisatie

Het begrip «non-profitorganisatie» regelt aan welke voorwaarden een entiteit moet voldoen om als non-profitorganisatie te worden aangemerkt.

De definitie van het begrip «non-profitorganisatie» is gebaseerd op het begrip «Active Non-Financial Entity» zoals opgenomen in de «OECD Standard for Automatic Exchange of Financial Account Information».

Uit de aanhef van de definitie «non-profitorganisatie» volgt dat een entiteit niet onder de definitie van «non-profitorganisatie» valt indien zij een handels- of bedrijfsmatige activiteit verricht die niet direct samenhangt met het doel waarvoor die entiteit is opgericht.

Non-profitorganisaties zijn organisaties die voor een specifiek doel zijn opgericht en in de staat waarin zij zijn gevestigd uitsluitend worden gedreven voor dit doel. De specifieke doelen zijn genoemd in onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «non-profitorganisatie». Ook soortgelijke doeleneinden vallen binnen de reikwijdte van de definitie. Het gaat bijvoorbeeld om organisaties die zich inzetten voor de publieke gezondheid en organisaties die tot doel hebben om mensen- en dierenrechten of het klimaat te beschermen. Het kan dan bijvoorbeeld gaan om zorgverzekeraars voor zover die voldoen aan de overige voorwaarden. Daarnaast omvat het begrip nader genoemde organisaties, zoals kamers van koophandel en arbeidsorganisaties.

Een andere voorwaarde om te kwalificeren als een non-profitorganisatie is dat het inkomen dat is gegenereerd met de kwalificerende activiteiten nagenoeg geheel dient te zijn vrijgesteld van een belasting naar het inkomen in de vestigingsstaat van de organisatie. Dit volgt uit onderdeel b van de definitie voor het begrip «non-profitorganisatie». Ook mag zij geen aandeelhouders of leden hebben die een eigendomsrecht of een recht van vruchtgebruik hebben op haar inkomsten of activa. Dit volgt uit onderdeel c van de definitie.

Daarnaast volgt uit onderdeel d van de definitie voor het begrip «non-profitorganisatie» dat het inkomen of de activa van de non-profitorganisatie niet mogen worden uitgedeeld aan of worden aangewend ten voordele van een private persoon of een niet-charitatieve entiteit. Genoemd onderdeel d formuleert drie uitzonderingen op dit uitgangspunt. Het betalen van huur aan een private persoon voor het gebruik van een kantoor valt bijvoorbeeld onder deze uitzonderingen.

Of een entiteit voldoet aan de voorwaarde van onderdeel e van de definitie voor het begrip «non-profitorganisatie» dat bij beëindiging van de activiteiten van de entiteit of bij liquidatie of ontbinding van de entiteit eventuele activa ten goede komen aan een (andere) non-profitorganisatie of een overheid(sentiteit) van de staat waarin zij is gevestigd, kan bijvoorbeeld blijken uit de statuten van een dergelijke entiteit of uit de op de entiteit van toepassing zijnde lokale wetgeving. Onder overheid wordt mede begrepen een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een overheid.

Verder geldt dat de nationale regelgeving niet doorslaggevend is voor de vraag of een entiteit als een non-profitorganisatie kan worden aangemerkt. Zo kan een houdstervennootschap van een internationale commerciële structuur als een non-profitorganisatie worden aangemerkt volgens de lokale fiscale regelgeving, maar hoeft dat niet het geval te zijn voor de toepassing van de bijheffing.

OESO-commentaar

De definitie van het begrip «OESO-commentaar» geeft aan dat dit het commentaar betreft bij de OESO-modelregels inzake de Pijler 2-regels. Het OESO-commentaar is het commentaar zoals goedgekeurd op 11 maart 2022 met als citeertitel: «OECD (2022), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Commentary to the Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two), First Edition: Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris». Hieronder valt ook de zogenoemde Administrative Guidance, zoals goedgekeurd op 1 februari 2023.

OESO-modelregels

De definitie van het begrip «OESO-modelregels» geeft aan dat dit de modelregels zijn zoals goedgekeurd op 14 december 2021 met als citeertitel: «OECD (2021), Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two): Inclusive Framework on BEPS, OECD Publishing, Paris».

OESO-modelverdrag

Het begrip «OESO-modelverdrag» ziet op de versie van het OESO-modelverdrag tot het vermijden van dubbele belasting en het voorkomen van het ontgaan of ontwijken van belasting met betrekking tot belastingen naar het inkomen of vermogen van 21 november 2017.

Overheidsentiteit

Een entiteit is een «overheidsentiteit» indien zij voldoet aan de volgende cumulatieve voorwaarden.

Ten eerste moet de entiteit op grond van de aanhef van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «overheidsentiteit» deel uitmaken van of volledig worden gehouden door een overheid, waarbij onder overheid mede wordt begrepen een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een overheid. Een entiteit maakt deel uit van een overheid indien die entiteit op basis van het publieke recht is opgericht. Daarnaast omvat het begrip «overheidsentiteit» ook privaatrechtelijke entiteiten die volledig worden gehouden door een overheid. Onder «overheid» wordt verstaan de centrale regering, de agentschappen waarvan de activiteiten onder de effectieve controle van de centrale regering staan en ieder staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een centrale regering en de uitvoerende instanties van de hiervoor genoemde

organen. Dit begrip ziet ook op buitenlandse overheden. Voor een nadere toelichting op wat wordt verstaan onder overheid wordt verwezen naar UN OECD National Accounts.⁵²

Ten tweede mag de entiteit op grond van onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «overheidsentiteit» geen handels- of bedrijfsmatige activiteiten verrichten. Dit vereiste wordt gesteld zodat ondernemingen met dergelijke activiteiten die in handen zijn van een overheid kunnen worden onderscheiden van de entiteiten die alleen activiteiten verrichten die vallen binnen de hierna te bespreken doelen.

Ten derde dient de entiteit een doel te hebben zoals omschreven in genoemd onderdeel a. Dit doel kan zijn (i) het vervullen van een overheidsfunctie of (ii) het beheren of beleggen van activa van een overheid of staat door het plaatsen en aanhouden van beleggingen, vermogensbeheer en het verrichten van daarmee verband houdende beleggingsactiviteiten met betrekking tot die activa. Het begrip «overheidsfunctie» dient ruim te worden uitgelegd. Daaronder vallen bijvoorbeeld activiteiten zoals het verzorgen van openbare gezondheidszorg, het voorzien in onderwijs, het bouwen van publieke infrastructuur, of het verzekeren van de rechtsbescherming en de handhaving. Categorie (ii) ziet bijvoorbeeld op zogenoemde sovereign wealth funds.

Ten vierde bepaalt onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «overheidsentiteit» dat de entiteit met betrekking tot haar algehele prestaties verantwoording dient af te leggen aan de overheid en jaarlijks informatieverslagen dient te verstrekken aan die overheid.

Tot slot regelt onderdeel c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «overheidsentiteit» dat de activa van de entiteit bij ontbinding toekomen aan de overheid. Voor zover de entiteit netto-inkomen uitdeelt, dient dat netto-inkomen ook toe te komen aan die overheid.

Partieel gehouden moederentiteit

Op grond van de definitie van «partieel gehouden moederentiteit» is een groepsentiteit een partieel gehouden moederentiteit indien:

1. die groepsentiteit geen uiteindelijk moederentiteit, vaste inrichting, beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit is;
2. die groepsentiteit een onmiddellijk of middellijk belang heeft in een andere groepsentiteit van dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep; en
3. meer dan 20% van het belang in de winsten van die groepsentiteit onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door één of meer personen die geen groepsentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep zijn.

Op basis van het eerste vereiste is geen sprake van een partieel gehouden moederentiteit indien de groepsentiteit de uiteindelijk moederentiteit, een vaste inrichting, een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit is.

⁵² OECD (2018), Revenue Statistics 1965–2017 Interpretative Guide, Annex A, OECD Publishing, OECD, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-classification-taxesinterpretative-guide.pdf>.

Voor een toelichting op het tweede vereiste wordt verwezen naar de toelichting op de gelijkkluidende eis van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip tussenliggende moeder-entiteit.

Op basis van het derde cumulatieve vereiste is een groepsentiteit uitsluitend een partieel gehouden moederentiteit indien meer dan 20% van het belang in de winsten van die groepsentiteit wordt gehouden door een of meer natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel vormen van de groep. Voor een toelichting op de wijze waarop dient te worden bepaald welk percentage van het belang wordt gehouden door een entiteit die geen onderdeel vormt van de groep wordt verwezen naar de toelichting op het begrip «belang».

Pensioendienstverleningsentiteit

Het begrip «pensioendienstverleningsentiteit» is onderdeel van de definitie van het begrip «pensioenfonds» die hierna wordt besproken. Pensioendienstverleningsentiteiten zijn uitgesloten entiteiten in de zin van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a. Entiteiten die worden gehouden door pensioendienstverleningsentiteiten kunnen echter op grond van het voorgestelde artikel 2.2 geen uitgesloten entiteiten zijn.

Het begrip «pensioendienstverleningsentiteit» ziet op twee soorten entiteiten. Ten eerste omvat het begrip entiteiten die zijn opgericht en worden gedreven om uitsluitend of nagenoeg uitsluitend te beleggen ten behoeve van entiteiten als bedoeld in onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «pensioenfonds». Ten tweede omvat het begrip entiteiten die zijn opgericht en worden gedreven om uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activiteiten te verrichten die aanvullend zijn aan de geregementeerde activiteiten, bedoeld in onderdeel a van de definitie van «pensioenfonds». Voor de tweede soort entiteit geldt de aanvullende voorwaarde dat de pensioendienstverleningsentiteit deel moet uitmaken van – kort gezegd – dezelfde groep als het pensioenfonds, bedoeld in onderdeel a van de definitie van «pensioenfonds». De aanvullende activiteiten hoeven niet direct voor het pensioenfonds te worden verricht. Dit laatste kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 26: pensioendienstverleningsentiteit

Een pensioenfonds als bedoeld in onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van pensioenfonds heeft het gehele belang in een fondsbeheerder. De fondsbeheerder houdt het belang in entiteit X. Het pensioenfonds, de fondsbeheerder en entiteit X zijn onderdeel van dezelfde groep. De fondsbeheerder is verantwoordelijk voor alle beleggingen van de gehele groep. Entiteit X adviseert de fondsbeheerder over beleggingsmogelijkheden in staat A. Entiteit X is een pensioendienstverleningsentiteit omdat zij ten behoeve van het pensioenfonds aanvullende activiteiten verricht, ongeacht of zij deze activiteiten direct voor het pensioenfonds verricht.

Pensioenfonds

Onderdeel a van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «pensioenfonds» regelt dat entiteiten die tot doel hebben uitsluitend of nagenoeg uitsluitend pensioenvoorzieningen en aanvullende of incidentele voorzieningen te beheren ten behoeve van of te verstrekken aan natuurlijk personen binnen de reikwijdte van het begrip «pensioenfonds» vallen. Het moet dan gaan om (i) een entiteit die

gereguleerd is of (ii) een entiteit die niet gereguleerd is, maar waarvan de voorzieningen zijn verzekerd of op andere wijze zijn beschermd door nationale regelgeving en die gefinancierd zijn door activa die worden gehouden via een fiduciaire overeenkomst of een beheerder om te verzekeren dat de pensioenverplichtingen worden nagekomen in het geval van insolventie van de multinationale groep of binnenlandse groep.

In onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van pensioenfonds wordt het begrip pensioenfonds uitgebreid met de hiervoor toegelichte pensioendienstverleningsentiteiten.

Het voorgestelde begrip pensioenfonds is dermate ruim dat in voorkomende gevallen premiepensioeninstellingen en pensioenverzekeraars ook onder de definitie kunnen vallen. Dit dient te worden beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van een specifiek geval.

Richtlijn (EU) 2022/2523

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip «Richtlijn (EU) 2022/2523» verwijst naar de richtlijn van de Raad van 14 december 2022 tot waarborging van een mondiaal minimum-niveau van belastingheffing voor groepen van multinationale ondernemingen en omvangrijke binnenlandse groepen in de Unie (PbEU 2022, L 328/1).

Tussenliggende moederentiteit

Of een groepsentiteit kwalificeert als tussenliggende moederentiteit wordt beoordeeld aan de hand van de vereisten die zijn opgenomen in de definitie van het begrip «tussenliggende moederentiteit» zoals opgenomen in genoemd artikel 1.2, eerste lid. Die vereisten zijn dat sprake is van een groepsentiteit die:

1. geen uiteindelijkmoederentiteit, partieel gehouden moederentiteit, vaste inrichting, beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit is; en
2. onmiddellijk of middellijk een belang heeft in een andere groepsentiteit behorend tot dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep.

Uit de bewoordingen «een belang» volgt dat het ook kan gaan om een ander belang dan een «controlerend belang». Dit in afwijking van de definitie van een uiteindelijkmoederentiteit. Op basis van het eerste vereiste is een groepsentiteit die een uiteindelijkmoederentiteit, een partieel gehouden moederentiteit, een vaste inrichting, een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit is, nooit een tussenliggende moederentiteit.

Uiteindelijkmoederentiteit

Op grond van de definitie van het begrip «uiteindelijkmoederentiteit» zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, omvat die term twee typen entiteiten. Onderdeel a van de definitie van uiteindelijkmoederentiteit kwalificeert een entiteit als een uiteindelijkmoederentiteit indien zij onmiddellijk of middellijk een controlerend belang heeft in een andere entiteit en geen enkele andere entiteit een onmiddellijk of middellijk controlerend belang in haar heeft. De uiteindelijkmoederentiteit is in dat geval – kort gezegd – de hoogste moederentiteit van de groep. De aanwezigheid van een uiteindelijkmoederentiteit vereist dat de

groep ten minste uit twee entiteiten bestaat. Om als uiteindelijkmoeder-entiteit te kwalificeren op basis van onderdeel a van de definitie van die term moet een entiteit aan twee voorwaarden voldoen.

Ten eerste moet de entiteit onmiddellijk of middellijk een controlerend belang houden in een andere entiteit. Voor een toelichting op de definitie van het begrip «controlerend belang» wordt verwezen naar de toelichting op die term bij het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. Ten tweede moet voldaan zijn aan de voorwaarde dat geen enkele andere entiteit een onmiddellijk of middellijk controlerend belang heeft in de in onderdeel a van de definitie van uiteindelijkmoederentiteit eerstgenoemde entiteit. Een entiteit is dus geen uiteindelijkmoederentiteit van een groep indien een andere entiteit een controlerend belang in haar heeft. Anders gezegd, een entiteit is geen uiteindelijkmoederentiteit van een groep indien er een andere entiteit is die hoger in de eigendomsketen staat en die de eerstgenoemde entiteit in onderdeel a van de definitie van uiteindelijke-moederentiteit in zijn jaarrekening integraal moet, of zou moeten, meeconsolideren.

Daarnaast is op basis van onderdeel b van de in het genoemde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van uiteindelijkmoederentiteit een entiteit een uiteindelijkmoederentiteit indien zij de hoofdentiteit is van een groep als bedoeld in onderdeel b van het begrip «groep». Er is sprake van een groep als bedoeld in onderdeel b van de definitie van groep indien – kort gezegd – sprake is van een hoofdentiteit met een of meer vaste inrichtingen en die hoofdentiteit geen onderdeel vormt van een andere groep. In dat geval wordt de hoofdentiteit behandeld als uiteindelijkmoederentiteit. Dit is van belang om zeker te stellen dat de maatregelen uit dit wetsvoorstel van toepassing zijn indien een entiteit grensoverschrijdende activiteiten verricht door middel van vaste inrichtingen.

Vaste inrichting

Het begrip vaste inrichting komt in meerdere bepalingen in dit wetsvoorstel voor, onder andere in de definitie van groepsentiteit. De definitie van vaste inrichting die is opgenomen in artikel 1.2, eerste lid, geldt alleen voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen en heeft geen invloed op de interpretatie van deze term in belastingverdragen en andere nationale wet- en regelgeving waarin dit begrip voorkomt. De definitie van vaste inrichting voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen is onderverdeeld in vier verschillende verschijningsvormen.

De in onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, voorgestelde definitie van vaste inrichting ziet op de situatie dat een belastingverdrag van toepassing is. In dat geval zal voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen sprake zijn van een vaste inrichting indien op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag sprake is van een vaste inrichting, mits de staat waarin de vaste inrichting is gelegen het inkomen van die vaste inrichting in aanmerking neemt op grond van een bepaling die vergelijkbaar is met artikel 7 van het OESO-modelverdrag. Hierbij geldt dat ook rekening wordt gehouden met toekomstige aanpassingen van artikel 7 van het OESO-modelverdrag. De zinsnede «een daarmee gelijkgestelde inrichting» ziet op de situatie dat geen sprake is van een bedrijfsinrichting in een staat, maar dat de activiteiten die in die staat worden uitgeoefend geacht worden een vaste inrichting te zijn op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag. Dit is bijvoorbeeld het geval indien sprake is van een vaste vertegenwoordiger.

Er is ingevolge onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, voorgestelde definitie van vaste inrichting enkel sprake van een vaste inrichting indien op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag sprake is van een vaste inrichting. Uitspraken van gerechtelijke instanties en beslissingen van bevoegde autoriteiten worden in deze context meegenomen. Indien bijvoorbeeld als gevolg van een onderlinge overlegprocedure door de bevoegde autoriteiten van de betrokken staten is overeengekomen dat sprake is van een vaste inrichting op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag, zal dit besluit doorwerken voor de toepassing van de in genoemd onderdeel a opgenomen definitie van vaste inrichting. Hetzelfde geldt voor uitspraken van gerechtelijke instanties inzake de aanwezigheid van een vaste inrichting op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag.

Een belastingverdrag is van toepassing indien het in werking is getreden en het wordt toegepast ten aanzien van de relevante belastingen. Indien bijvoorbeeld een belastingverdrag in verslagjaar 1 in werking is getreden, maar pas in een volgend verslagjaar van toepassing is, dan is geen sprake van een belastingverdrag dat van toepassing is ter zake van verslagjaar 1.

In de toelichting bij de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «belastingverdrag», wordt toegelicht wat wordt verstaan onder een belastingverdrag. De toepassing van onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 27: Vaste inrichting op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag

Een groepsentiteit is gevestigd in staat A waarvan de onderneming bestaat uit de exploitatie van luchtvaartuigen in internationaal verkeer. De groepsentiteit heeft kantoorruimte tot haar beschikking in staat B door middel waarvan de groepsentiteit haar ondernemingswerkzaamheden gedeeltelijk uitoefent. Het van toepassing zijnde belastingverdrag tussen staat A en staat B is in overeenstemming met het OESO-modelverdrag. Dit betekent dat de groepsentiteit op grond van artikel 5 van het belastingverdrag een vaste inrichting heeft in staat B. Echter, kan staat B op grond van artikel 7, vierde lid, juncto artikel 8 van het belastingverdrag, het inkomen dat toerekenbaar is aan deze vaste inrichting niet in aanmerking nemen. Dit betekent dat in dit voorbeeld geen sprake is van een vaste inrichting op grond van onderdeel a van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting, ondanks het feit dat sprake is van een vaste inrichting op grond van het van toepassing zijnde belastingverdrag.

De in onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting ziet op de situatie dat geen sprake is van een van toepassing zijnd belastingverdrag en het inkomen dat toerekenbaar is aan een bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting in aanmerking wordt genomen op grond van nationale regelgeving van de staat waar de inrichting is gelegen op een manier die vergelijkbaar is met de belastingheffing van entiteiten die hun fiscale vestigingsplaats in die staat hebben.

De toepassing hiervan kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 28: Vaste inrichting zonder een van toepassing zijnd belastingverdrag

A en B zijn groepsentiteiten die gevestigd zijn in staat A respectievelijk staat B. A en B zijn de enige participanten in een samenwerkingsverband dat is gevestigd in staat C. Staat C heeft geen belastingverdrag met staat A en staat B. Op grond van de nationale regelgeving van staat C wordt het samenwerkingsverband aangemerkt als fiscaal transparant en hebben A en B op grond van de nationale regelgeving van staat C beiden een vaste inrichting in staat C. In dit voorbeeld is als gevolg van de toepassing van onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting sprake van twee verschillende vaste inrichtingen in staat C die als afzonderlijke groepsentiteiten worden aangemerkt.

De beoordeling of sprake is van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting wordt beoordeeld aan de hand van de van toepassing zijnde nationale regelgeving. Daarbij is het niet relevant of in de nationale regelgeving afwijkende terminologie wordt gehanteerd. Er dient echter wel sprake te zijn van een bedrijfsinrichting in de betreffende staat door middel waarvan ondernemingsactiviteiten worden verricht. In het geval van een daarmee gelijkgestelde inrichting dient er een verband te zijn met de activiteiten die in die staat plaatsvinden.

Voor de toepassing van genoemd onderdeel b van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting dient de staat waarin de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting is gelegen, het inkomen dat wordt toegerekend aan de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting op een nettobasis te belasten op een manier die vergelijkbaar is met de belastingheffing van andere belastingplichtigen die gevestigd zijn in die staat. Het vereiste dat het inkomen op nettobasis belast dient te worden zorgt ervoor dat een bronheffing op brutobasis zoals een bronbelasting niet voldoet aan het vereiste van genoemd onderdeel b. Hierbij is niet vereist dat de belastingheffing identiek is. Er is bijvoorbeeld ook sprake van vergelijkbare belastingheffing in een staat indien met betrekking tot de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting meer beperkingen bestaan inzake de aftrekbaarheid van kosten ten opzichte van belastingplichtige entiteiten die in die staat zijn gevestigd. Het inkomen dient toegerekend te worden aan de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting. Dit betekent dat activiteiten verricht dienen te worden door middel van de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting in die staat waar deze zijn gelegen.

Onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, voorgestelde definitie van vaste inrichting ziet op de situatie dat een staat geen vennootschapsbelastingstelsel heeft. In dat geval is op grond van genoemd onderdeel c sprake van een vaste inrichting indien een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting overeenkomstig het OESO-modelverdrag als een vaste inrichting zou zijn aangemerkt en de staat waarin de bedrijfsinrichting is gelegen het recht zou hebben gehad om het aan die bedrijfsinrichting toerekenbare inkomen overeenkomstig artikel 7 van het OESO-modelverdrag in de heffing te betrekken. Hierbij geldt ook dat rekening wordt gehouden met toekomstige aanpassingen van artikel 7 van het OESO-modelverdrag.

In dit kader dient een analyse gemaakt te worden om hypothetisch te beoordelen of sprake zou zijn van een vaste inrichting in de staat die geen vennootschapsbelastingstelsel heeft. Voor deze analyse wordt ervan uitgegaan dat tussen de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd en de staat waarin de bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting is gelegen, een belastingverdrag van toepassing is dat overeenkomt met de

meest recente versie van het OESO-modelverdrag. Dit betekent dat voor de beoordeling of in een bepaald verslagjaar sprake is van een vaste inrichting in de zin van genoemd onderdeel c de meest recente versie van het OESO-modelverdrag wordt gehanteerd.

Op basis van de in onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting is sprake van een vaste inrichting indien de staat waarin een groepsentiteit is gevestigd het inkomen van de groepsentiteit dat toerekenbaar is aan activiteiten die in een andere staat worden verricht met behulp van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting, vrijstelt. Deze definitie ziet enkel op bedrijfsinrichtingen of daarmee gelijkgestelde bedrijfsinrichtingen die niet onder de reikwijdte van de in de onderdelen a tot en met c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting vallen. Hiermee wordt overlap voorkomen. Het onderscheid tussen vaste inrichtingen als bedoeld in genoemd onderdeel d en in de genoemde onderdelen a tot en met c, is van belang voor het bepalen waar de vaste inrichting is gelegen op grond van het voorgestelde artikel 1.3.

Het voorgaande kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 29: Voorkomen van overlap bij de definitie van vaste inrichting

A is gevestigd in staat A en verricht activiteiten in staat B door middel van een persoon die gewoonlijk namens A overeenkomsten sluit. Er is geen sprake van een van toepassing zijnd belastingverdrag tussen staat A en staat B. Op grond van de nationale regelgeving van staat B heeft A een vaste inrichting in staat B en wordt het inkomen dat toerekenbaar is aan deze vaste inrichting in staat B in aanmerking genomen. In staat A wordt het inkomen dat A behaalt met behulp van haar vaste inrichting vrijgesteld. In deze situatie is op grond van onderdeel b van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting sprake van een vaste inrichting, omdat staat B het inkomen dat toerekenbaar is aan de vaste inrichting, in aanmerking neemt op grond van zijn nationale regelgeving. Dit voorbeeld kan mogelijk ook onder de reikwijdte van onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting vallen, omdat staat A het inkomen dat toerekenbaar is aan de vaste inrichting vrijstelt. Genoemd onderdeel d vindt echter geen toepassing omdat de toepassing van onderdeel b voorrang heeft. In dit voorbeeld zal sprake zijn van een vaste inrichting in staat B voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. In het geval dat op basis van de nationale regelgeving van staat B de activiteiten van A in staat B niet leiden tot de aanwezigheid van een vaste inrichting, zal genoemd onderdeel d wel van toepassing zijn. In dat geval zal de vaste inrichting op grond van het voorgestelde artikel 1.3, zesde lid, als staatloos worden aangemerkt. Het inkomen van de staatloze vaste inrichting dient op zelfstandige basis in aanmerking te worden genomen voor het bepalen van het effectieve belastingtarief, zonder daarbij het inkomen van andere groepsentiteiten die gevestigd zijn in staat B in aanmerking te nemen.

Voor de toepassing van genoemd onderdeel d is het niet van belang of de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd, het standpunt inneemt dat sprake is van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting op grond van de nationale regelgeving van de staat waarin de activiteiten worden verricht of op grond van het belastingverdrag.

Voor de toepassing van genoemd onderdeel d is vereist dat de activiteiten die door middel van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting worden verricht, worden vrijgesteld door de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd. Hiermee wordt geregeld dat genoemd onderdeel d alleen van toepassing is als de vrijstelling betrekking heeft op activiteiten van de hoofdentiteit die worden verricht in een andere staat.

Vastgoedbeleggingsvehikel

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vastgoedbeleggingsvehikel is van belang om te bepalen of sprake is van een uitgesloten entiteit. Net als beleggingsfondsen is een vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijk moederentiteit is, een uitgesloten entiteit op grond van het voorgestelde artikel 2.2. In veel gevallen zullen vastgoedbeleggingsvehikels reeds uitgesloten entiteiten zijn, omdat zij voldoen aan de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van een beleggingsfonds. In sommige gevallen kan het voorkomen dat vastgoedbeleggingsvehikels niet zijn onderworpen aan de voor beleggingsfondsen vereiste regelgeving of niet worden beheerd door beleggingsfondsmangement professionals, waardoor niet voldaan wordt aan onderdelen f en g van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van beleggingsfonds. Daarom zijn vastgoedbeleggingsvehikels opgenomen als een afzonderlijke categorie in het voorgestelde artikel 2.2.

Een vastgoedbeleggingsvehikel betreft een wijdverbreid gehouden entiteit die overwegend vastgoed houdt. De definitie van vastgoedbeleggingsvehikel is gebaseerd op de «special tax regime»-bepaling die is opgenomen in paragraaf 86 van het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag 2017. Een wijdverbreid gehouden entiteit is een entiteit die meerdere belanghouders heeft die niet verbonden zijn met elkaar. Om te bepalen of een belanghouder verbonden is met een andere belanghouder dient aangesloten te worden bij de voorwaarden van artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag 2017. Een vastgoedbeleggingsvehikel dat direct wordt gehouden door een gering aantal beleggingsentiteiten of pensioenfondsen die wijdverbreid gehouden zijn, zal ook aangemerkt worden als wijdverbreid gehouden.

Om aangemerkt te worden als een vastgoedbeleggingsvehikel dient het inkomen van de entiteit belast te worden op het niveau van de entiteit of op het niveau van haar belanghouders waarbij hooguit sprake is van één jaar uitgestelde belastingheffing. De bedoeling is om hiermee belasting-neutrale vehikels te omvatten waarbij het inkomen economisch slechts een keer in aanmerking wordt genomen. Dit kan het geval zijn bij een vrijgestelde entiteit op voorwaarde dat zij haar inkomen uitdeelt binnen een bepaalde periode. De uitdeling is dan onderworpen aan belastingheffing om te zorgen dat het inkomen in aanmerking wordt genomen. Dit omvat ook de situatie waarbij een deel van het inkomen is onderworpen aan belastingheffing op het niveau van het vehikel en de rest van het inkomen belast wordt op het niveau van de belanghouders.

In bepaalde gevallen kunnen de belanghouders in het vastgoedbeleggingsvehikel ook vehikels zijn die niet onderworpen zijn aan belastingheffing, zoals een pensioenfonds. In dergelijke gevallen zal geen sprake zijn van belastingheffing binnen één jaar omdat de uitdelingen op het niveau van de belanghouders vrijgesteld kunnen zijn. De betreffende entiteit kan echter wel aangemerkt worden als een vastgoedbeleggingsvehikel omdat het belastingregime is ontworpen om het inkomen te belasten op het niveau van de belanghouders van de entiteit.

Daarnaast is vereist dat het vastgoedbeleggingsvehikel overwegend vastgoed houdt. In sommige gevallen zal het vastgoed niet onmiddellijk worden gehouden, maar middellijk via effecten die gerelateerd zijn aan vastgoed. Een entiteit die onmiddellijk overwegend vastgoed houdt of middellijk via effecten dan wel een combinatie van beide, zal voldoen aan dit vereiste.

Verslagjaar

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip «verslagjaar» bepaalt het belastingtijdvak. De bijheffing wordt over een verslagjaar berekend. Dit verslagjaar is de verslaggevingsperiode waarover de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep of binnenlandse groep haar geconsolideerde jaarrekening opstelt. Indien een dergelijke uiteindelijk moederentiteit geen geconsolideerde jaarrekening opstelt, wordt het kalenderjaar als het verslagjaar aangemerkt. Indien een verslagjaar langer of korter is dan een periode van twaalf kalendermaanden, kan dit doorwerken naar andere artikelen, zoals de aanpassing van de omzetdrempel als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1.

Verzeke­ringsbeleggingsentiteit

De in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van het begrip «verzeke­ringsbeleggingsentiteit» bepaalt dat onder een verzeke­ringsbeleggingsentiteit wordt verstaan een entiteit die zou voldoen aan de definitie van een beleggingsfonds of een vastgoedbeleggingsvehikel in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, als deze entiteit niet zou zijn opgericht in verband met verplichtingen uit hoofde van verzeke­rings- of lijfrenteovereenkomsten, en niet volledig zou worden gehouden door een entiteit die in de staat waarin zij is gevestigd, is onderworpen aan regelgeving voor verzeke­ringsmaatschappijen. Een verzeke­ringsbeleggingsentiteit kan ook worden gehouden door een aantal entiteiten die deel uitmaken van dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep. De entiteiten die het belang in een verzeke­ringsbeleggingsentiteit hebben, dienen onderworpen te zijn aan regelgeving voor verzeke­ringsmaatschappijen.

Artikel 1.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, ziet op de situatie dat een groepsentiteit in geen enkele staat fiscaal inwoner is en niet is onderworpen aan een betrokken belasting of een kwalificerende binnenlandse bijheffing, en haar belanghouders zijn gevestigd in een staat die de groepsentiteit als fiscaal transparant aanmerkt. Deze situatie doet zich met name voor indien een groepsentiteit is opgericht naar het recht van een staat zonder een winstbelastingstelsel. In een dergelijke situatie valt een groepsentiteit ook niet onder de reikwijdte van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van doorkijkentiteit, omdat een dergelijke groepsentiteit niet fiscaal transparant is in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht. Die staat kent namelijk geen fiscale regelgeving op grond waarvan de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de groepsentiteit worden toegerekend aan de belanghouders. In dat geval wordt die entiteit aangemerkt als een doorkijkentiteit en een fiscaal transparante entiteit voor zover wordt voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid.

Het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, is van toepassing voor zover aan de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de groepsentiteit is in geen enkele staat fiscaal inwoner en is niet onderworpen aan een betrokken belasting of een kwalificerende

- binnenlandse bijheffing op grond van haar plaats van feitelijke leiding, plaats van oprichting, of andere soortgelijke criteria;
- de staat waarin de belanghouders wonen of zijn gevestigd, kwalificeert de groepsentiteit als fiscaal transparant;
- de groepsentiteit heeft geen bedrijfsinrichting in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht; en
- de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van de groepsentiteit zijn niet toerekenbaar aan een vaste inrichting.

Evenals de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van doorkijkentiteit is het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, van toepassing met betrekking tot inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van een entiteit voor zover wordt voldaan aan de hiervoor genoemde voorwaarden. Dit betekent dat een groepsentiteit aangemerkt kan worden als een doorkijkentiteit en een fiscaal transparante entiteit en daarnaast ook aangemerkt kan worden als een groepsentiteit die geen doorkijkentiteit is. In het laatste geval zal de entiteit niet worden aangemerkt als een omgekeerde hybride entiteit, omdat de groepsentiteit geen doorkijkentiteit is.

Het voorgaande kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 30: Gedeeltelijk een doorkijkentiteit en fiscaal transparante entiteit

A is een groepsentiteit opgericht naar het recht van staat A, een staat die geen vennootschapsbelastingstelsel heeft. A heeft geen bedrijfsinrichting in staat A en haar inkomsten worden niet toegerekend aan een vaste inrichting. B en C, groepsentiteiten behorend tot de multinationale groep waartoe A behoort, houden beide 50% van het belang in A. B is gevestigd in een staat die A aanmerkt als een fiscaal transparante entiteit en C is gevestigd in een staat die A aanmerkt als een fiscaal niet-transparante entiteit. In dit voorbeeld wordt enkel 50% van het inkomen van A aangemerkt als inkomen dat ziet op een doorkijkentiteit en een fiscaal transparante entiteit waar het voorgestelde artikel 6.14 op van toepassing is, namelijk het deel van het inkomen dat toekomt aan B. Het resterende inkomen van A wordt aangemerkt als inkomen dat in aanmerking wordt genomen door een entiteit die geen doorkijkentiteit is, omdat zij met betrekking tot dat deel niet voldoet aan alle voorwaarden van het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid.

Artikel 1.2, derde lid

In het voorgestelde artikel 1.2, derde lid, is de definitie opgenomen van het begrip «kwalificerende imputatiebelasting» als bedoeld in de in het eerste lid opgenomen definitie van het begrip «niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting». Zowel een kwalificerende imputatiebelasting als een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting zijn imputatiebelastingen in de zin dat beide belastingen ofwel aan de groepsentiteit die een dividend uitkeert aan zijn aandeelhouder ofwel aan die aandeelhouder een volledig of gedeeltelijk verrekeningsrecht of recht op teruggaaf biedt van de door de uitkerende groepsentiteit betaalde betrokken belastingen of aan hem toegerekende betrokken belastingen wanneer het inkomen van die groepsentiteit wordt uitgekeerd aan de aandeelhouder in de vorm van een dividend. In tegenstelling tot een kwalificerende imputatiebelasting kunnen bij een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting de betaalde betrokken belastingen ook leiden tot een teruggave zonder dat de aandeelhouders worden onderworpen aan belasting ter zake van het dividendinkomen.

Op basis van onderdeel b van de voorgestelde definitie van kwalificerende imputatiebelasting moet de teruggave of verrekening opkomen in relatie tot een dividenduitkering aan een uiteindelijk gerechtigde die geen natuurlijk persoon is en die op grond van de nationale regelgeving van de staat die de betrokken belasting heeft geheven van de groepsentiteit is onderworpen aan een nominaal belastingtarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief (15%) op het verkregen dividend. Indien die staat verschillende tariefschijven heeft, is het nominale tarief, bedoeld in onderdeel b van de definitie van kwalificerende imputatiebelasting, het laagste tarief dat van toepassing is.

Op basis van onderdeel c van de voorgestelde definitie van kwalificerende imputatiebelasting gelden de volgende voorwaarden als de teruggave of verrekening opkomt in relatie tot een dividenduitkering aan een uiteindelijk gerechtigde die een natuurlijk persoon is. De natuurlijk persoon moet een inwoner zijn van dezelfde staat als de staat waar de groepsentiteit die het dividend heeft uitgekeerd is gevestigd. Het feit dat de natuurlijk persoon in dezelfde staat moet zijn gevestigd als de dividenduitkerende groepsentiteit blijkt uit de bewoordingen «de staat die de betrokken belasting heeft geheven van de groepsentiteit». Daarnaast stelt onderdeel c van de voorgestelde definitie van kwalificerende imputatiebelasting als voorwaarde dat die natuurlijk persoon is onderworpen aan belasting over het dividend tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het gebruikelijke belastingtarief dat van toepassing is op regulier inkomen. Dit is bedoeld om zeker te stellen dat het dividendinkomen niet is onderworpen aan lage belastingtarieven die slechts van toepassing zijn op dividenden of andere passieve inkomsten.

Het voorgestelde artikel 1.2, derde lid, aanhef en onderdeel d, regelt – kort gezegd – dat ook sprake is van een kwalificerende imputatiebelasting indien de ontvanger van het door de groepsentiteit uitgekeerde dividend een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een ingezeten non-profit organisatie, een ingezeten pensioenfonds, of een ingezeten beleggingsentiteit is die geen onderdeel vormt van een multinationale of binnenlandse groep. Indien het dividend door de groepsentiteit aan dergelijke entiteiten, fondsen of organisaties wordt uitgekeerd, wordt geen wettelijke eis gesteld aan de onderworpenheid van dat dividend in de handen van genoemde ontvangers. Dit betekent dat ook indien het dividendinkomen niet is onderworpen aan belasting op het niveau van die ontvangers, maar aan hen wel een restitutie betaalbaar is gesteld of verrekening is verleend, sprake kan zijn van een kwalificerende imputatiebelasting.

Het voorgestelde artikel 1.2, derde lid, aanhef en onderdeel e, regelt – kort gezegd – dat sprake is van een kwalificerende imputatiebelasting indien de ontvanger van het door de groepsentiteit uitgekeerde dividend een ingezeten levensverzekeringsbedrijf is. Hiervan is sprake voor zover het dividend door dat levensverzekeringsbedrijf is ontvangen in verband met pensioenfondsactiviteiten in de staat van vestiging van dat levensverzekeringsbedrijf en het dividend op een vergelijkbare wijze aan belastingheffing is onderworpen als een dividend ontvangen door een pensioenfonds. Ook voor dit onderdeel geldt dat geen wettelijke eis wordt gesteld aan de onderworpenheid van het dividend in de handen van een dergelijk levensverzekeringsbedrijf.

Artikel 1.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 1.2, vierde lid, regelt onder welke voorwaarden een non-profitorganisatie, pensioenfonds, beleggingsentiteit of levensverzekeringsbedrijf ingezet is van een staat voor de toepassing van het derde lid. Onderdelen d en e.

Artikel 1.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 1.2, vijfde lid, bepaalt wanneer voor de toepassing van de in het eerste lid opgenomen definitie van doorkijk-entiteit en het voorgestelde artikel 1.2, tweede lid, onderdeel a, een entiteit fiscaal transparant is. Een entiteit wordt als fiscaal transparant aangemerkt indien bij of krachtens de regelgeving van een staat de inkomsten, uitgaven, winsten of verliezen van die entiteit rechtstreeks toekomen aan of opkomen bij een entiteit of natuurlijk persoon die een direct belang heeft in de entiteit.

Een entiteit wordt als fiscaal transparant aangemerkt in de staat waarin zij is opgericht indien de entiteit in die staat niet is onderworpen aan een betrokken belasting en op grond van de regelgeving van die staat het inkomen van die entiteit rechtstreeks toekomt aan de belanghouders, naar evenredigheid van hun belang in die entiteit. Hierbij is niet vereist dat een staat het nettoverlies van de entiteit toerekent aan de belanghouders. Dit betekent dat een entiteit ook fiscaal transparant kan zijn indien de staat van oprichting het inkomen van de entiteit toerekent aan de belanghouders, maar vereist dat het nettoverlies wordt voortgewenteld en in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het inkomen in een volgende periode. Een voorbeeld van een dergelijke entiteit is een trust die een specifieke categorie of klasse aan inkomsten toerekent aan bepaalde begunstigden, maar het nettoverlies van een bepaald jaar mag voortwentelen naar een volgend jaar om te verrekenen met het inkomen van dat jaar.

Een entiteit wordt niet als fiscaal transparant aangemerkt enkel omdat zij deel uitmaakt van een andere groepsentiteit als gevolg van een in een staat geldend fiscaal consolidatieregime.

Een entiteit kan onderworpen zijn aan een betrokken belasting op grond van lokale, provinciale of regionale regelgeving, maar als fiscaal transparant worden aangemerkt voor de toepassing van de nationale of federale regelgeving. In een dergelijk geval kan de entiteit voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen alsnog als fiscaal transparant worden aangemerkt met betrekking tot haar inkomsten of winst, ondanks het feit dat het inkomen en de winst van die entiteit onderworpen is aan een betrokken belasting door een lokale of decentrale belastingautoriteit van dezelfde staat.

Een entiteit is fiscaal transparant in de staat waarin haar belanghouder woont of fiscaal is gevestigd indien de belanghouder in die staat is onderworpen aan een belasting ter zake van zijn deel in het inkomen en verlies van de entiteit alsof de belanghouder zijn deel in het inkomen of verlies rechtstreeks krijgt. Dit is het geval als de belanghouder voor zijn aandeel in de entiteit is onderworpen ter zake van alle inkomensbestanddelen van de entiteit.

Artikel 1.2, zesde lid

Het voorgestelde artikel 1.2, zesde lid, bevat drie ficties die gelden voor een staatsinvesteringsfonds (een zogenoemd sovereign wealth fund) dat een overheidsentiteit is. Een dergelijk staatsinvesteringsfonds wordt geacht geen uiteindelijk moederentiteit te zijn, geen controlerend belang te hebben in de entiteiten waarin zij een belang heeft en geen onderdeel te vormen van een groep.

Op basis van een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard kan zich de situatie voordoen dat een sovereign wealth fund verplicht is om de financiële resultaten van de entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft weer te geven als die van een enkele economische eenheid. Dit kan ertoe leiden dat de diverse entiteiten waarin zij een controlerend belang heeft tot een groep gaan behoren waarvan de omzet meer dan € 750 miljoen bedraagt. Dit gevolg zou zich niet voordoen indien diezelfde belangen onmiddellijk door een centrale regering, een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een centrale regering, een agentschap, of een uitvoerende instantie die een overheidsfunctie uitvoert zouden zijn gehouden doordat die organen geen entiteit zijn en daardoor geen onderdeel vormen van een groep en geen uiteindelijk moederentiteit kunnen zijn. Het doel is om sovereign wealth funds op een wijze te behandelen die vergelijkbaar is met de behandeling van overheden. Daarom wordt in het voorgestelde artikel 1.2, zesde lid, geregeld dat sovereign wealth funds die kwalificeren als overheidsentiteit geacht worden geen uiteindelijk moederentiteit te zijn, geen controlerend belang te hebben in de entiteiten waarin zij een belang heeft en geen onderdeel te vormen van een groep. Doordat een staatsinvesteringsfonds dat een overheidsentiteit is geen onderdeel vormt van een groep wordt de omzet van zo'n staatsinvesteringsfonds, in tegenstelling tot de omzet van andere uitgesloten entiteiten, niet in aanmerking genomen om te bepalen of de omzetgrens van € 750 miljoen als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1 wordt behaald.

Voor een toelichting op de termen overheidsentiteit, uiteindelijk moederentiteit, controlerend belang en groep wordt verwezen naar de toelichting op die begrippen bij het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Artikel 1.2, zevende lid

Artikel 52, eerste lid, van Richtlijn (EU) 2022/2523 regelt onder welke voorwaarden een set maatregelen die is geïmplementeerd in het nationale recht van een derde staat gelijkwaardig is aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel in het geval waarin die set maatregelen geen implementatie vormt van de OESO-modelregels. Op basis van artikel 52, tweede lid, van Richtlijn (EU) 2022/2523 is de Europese Commissie bevoegd om door middel van een gedelegeerde handeling – kort gezegd – een lijst met derde landen vast te stellen die voldoen aan de voorwaarden in artikel 52, eerste lid, van Richtlijn (EU) 2022/2523.

Indien de Europese Commissie op basis van de voorwaarden die zijn opgenomen in artikel 52, eerste lid, van Richtlijn (EU) 2022/2523 een derde staat aanmerkt als een staat die een set maatregelen heeft geïmplementeerd in zijn nationale recht die gelijkwaardig is aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, regelt het voorgestelde artikel 1.2, zevende lid, dat die set maatregelen voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen geacht wordt een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel te zijn. Dat betekent dat indien een derde staat een dergelijk gelijkwaardig systeem heeft en op de desbetreffende EU-lijst staat, de regels van dit wetsvoorstel worden toegepast alsof die staat een

kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel heeft geïmplementeerd. Dat is mede van belang voor de toepassing van een kwalificerende onderbelastingmaatregel, omdat die maatregel voornamelijk aangrijpt in gevallen waarin de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep is gevestigd in een derde staat die – kort gezegd – geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast. De set maatregelen wordt als gevolg van het voorgestelde artikel 1.2, zevende lid, niet aangemerkt als een CFC-maatregel en is dus geen onderdeel van de betrokken belastingen, bedoeld in het voorgestelde hoofdstuk 7.

Artikel 1.3

Het voorgestelde artikel 1.3 bevat regels die bepalen waar de groepsentiteiten van een groep zijn gevestigd voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Het voorgestelde artikel 1.3 bevat regels die zien op de vestigingsplaats van een entiteit en regels die zien op de plaats waar een vaste inrichting is gelegen. Deze regels zien op de vestigingsplaats van in Nederland gevestigde groepsentiteiten en groepsentiteiten die in een andere staat zijn gevestigd.

Artikel 1.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, bevat de hoofdregel voor het bepalen van de vestigingsplaats van entiteiten die geen doorkijkentiteit zijn. Waar hierna in de toelichting op dit artikel wordt gesproken over entiteit wordt derhalve niet een doorkijkentiteit bedoeld. Het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, bestaat uit twee onderdelen. Allereerst bepaalt de eerste zin van genoemd eerste lid dat een entiteit voor de toepassing van deze wet, in afwijking in zoverre van artikel 4 AWR is gevestigd in de staat waarin zij op basis van haar plaats van feitelijke leiding, plaats van oprichting, of andere soortgelijke criteria wordt aangemerkt als fiscaal inwoner. Dit betreft een beoordeling aan de hand van de nationale regelgeving van de betreffende staat en kent dus meer aanknopingspunten dan de feitelijke vestigingsplaats ingevolge artikel 4 AWR. Voor de toepassing van genoemd eerste lid is niet vereist dat de entiteit een rechtspersoon is. Indien bijvoorbeeld een samenwerkingsverband belastingplichtig is in een staat, dan zal dat samenwerkingsverband onder de reikwijdte van genoemd eerste lid vallen. De feitelijke leiding en plaats van oprichting zijn niet-limitatieve voorbeelden van criteria die over het algemeen gebruikt worden door staten om de fiscale vestigingsplaats te bepalen. Daarnaast wordt ook gerefereerd aan soortgelijke criteria. Dit maakt het mogelijk om ook rekening te houden met andere criteria die gebruikt worden in een staat om de vestigingsplaats te bepalen, zoals bijvoorbeeld de plaats van registratie en de plaats waar een entiteit wordt beheerd.

De beoordeling of een entiteit ingevolge het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, in Nederland is gevestigd vindt aan de hand van de Nederlandse wetgeving plaats op grond van de volgende criteria. Ten eerste is dit ingevolge artikel 4 AWR het geval indien de feitelijke leiding is gevestigd in Nederland. Daarnaast is een lichaam ingevolge artikel 1, vijfde lid, Wet Vpb 1969 en artikel 1, derde lid, Wet DB 1965, in Nederland gevestigd indien de oprichting van het lichaam heeft plaatsgevonden naar Nederland recht. Zowel de plaats van feitelijke leiding als de plaats van oprichting zijn ook criteria voor de vestigingsplaats op grond van het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid. Daarnaast is er in Nederland nog een derde criterium op basis waarvan lichamen fictief kunnen zijn gevestigd in Nederland. Het betreft de artikelen 2, negende lid, Wet Vpb 1969 en 1, zesde lid, Wet DB 1965, op grond waarvan onder bepaalde omstandigheden lichamen die feitelijk gevestigd zijn op de BES-eilanden, geacht

worden gevestigd te zijn in Nederland. Ook onder het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, worden deze lichamen gesitueerd in Nederland op basis van «andere soortgelijke criteria».

Een entiteit is gevestigd in een staat indien zij op grond van de nationale of federale regelgeving van die staat aangemerkt wordt als fiscaal inwoner. Indien bijvoorbeeld een entiteit op grond van de nationale of federale regelgeving van een staat wordt aangemerkt als een doorkijk-entiteit, maar op grond van lokale of decentrale regelgeving wordt aangemerkt als een belastingplichtige entiteit die in die staat is gevestigd, zal deze entiteit niet onder de reikwijdte van het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, vallen. In een dergelijk geval is de beoordeling op grond van de nationale of federale regelgeving leidend.

In sommige staten kunnen entiteiten die zijn opgericht in een andere staat kiezen om als belastingplichtige aangemerkt te worden in de eerstgenoemde staat. Een dergelijke keuze is op zichzelf niet leidend voor de beoordeling van de vestigingsplaats op grond van het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, en wordt ook niet aangemerkt als een «soortgelijk criterium» als bedoeld in genoemd eerste lid.

Het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid, tweede zin, bepaalt dat wanneer de vestigingsplaats van een entiteit op grond van genoemd eerste lid, eerste zin, niet kan worden bepaald, de entiteit wordt geacht te zijn gevestigd in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht. Dit kan zich voordoen indien de entiteit is opgericht naar het recht van een staat zonder een vennootschapsbelastingstelsel.

Artikel 1.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 1.3, tweede lid, bepaalt de vestigingsplaats van een doorkijkentiteit. Het begrip «doorkijkentiteit» is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, en kan onderverdeeld worden in een fiscaal transparante entiteit of een omgekeerde hybride entiteit. Het genoemd tweede lid is niet van toepassing op een vaste inrichting door middel waarvan een doorkijkentiteit geheel of gedeeltelijk haar onderneming drijft. De plaats waar een vaste inrichting is gelegen wordt beoordeeld aan de hand van het voorgestelde artikel 1.3, derde tot en met zesde lid. Op grond van het voorgestelde artikel 1.3, tweede lid, is een doorkijkentiteit in beginsel staatloos. Echter, als de doorkijkentiteit een uiteindelijke moederentiteit is van een multinationale groep of binnenlandse groep dan wel een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing dient toe te passen, wordt de doorkijkentiteit geacht te zijn gevestigd in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht. In de meeste gevallen zullen doorkijkentiteiten niet verplicht zijn om een inkomen-inclusiemaatregel toe te passen, omdat zij over het algemeen niet belastingplichtig zijn. Sommige staten kunnen echter vereisen dat een doorkijkentiteit een inkomen-inclusiemaatregel dient toe te passen. In dergelijke gevallen zal de doorkijkentiteit gevestigd zijn in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht. Als een doorkijkentiteit staatloos is, betekent dat niet dat haar inkomen niet in aanmerking wordt genomen. Op grond van het voorgestelde artikel 6.5 kan het kwalificerende inkomen of verlies van een doorkijkentiteit worden toegerekend aan een andere entiteit.

Artikel 1.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 1.3, derde tot en met zesde lid, bepaalt waar een vaste inrichting is gelegen. Deze leden dienen in samenhang gelezen te worden met de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting. Elk lid ziet op een andere soort vaste inrichting en correspon-

deert met een van de vier onderdelen van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting.

Artikel 1.3, derde lid, bepaalt waar een vaste inrichting is gelegen die voldoet aan onderdeel a van de definitie van vaste inrichting in artikel 1.2, eerste lid. Dit betreft een bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting die op grond van het belastingverdrag tussen de staat waarin de bedrijfsinrichting zich bevindt en de staat waarin het hoofdentiteit is gevestigd, aangemerkt wordt als een vaste inrichting. In een dergelijk geval zal voor de toepassing het voorgestelde artikel 1.3, derde lid, het van toepassing zijnde belastingverdrag worden gevolgd om te bepalen waar een vaste inrichting is gelegen.

Artikel 1.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 1.3, vierde lid, bepaalt waar een vaste inrichting is gelegen die voldoet aan onderdeel b van de definitie van vaste inrichting in artikel 1.2, eerste lid. Dit betreft een vaste inrichting waarbij geen sprake is van een belastingverdrag tussen de staat waar de vaste inrichting is gelegen en de staat van de hoofdentiteit en die vaste inrichting op nettobasis is onderworpen aan belastingheffing over haar inkomen in de staat waarin zij is gelegen. In een dergelijk geval is de vaste inrichting op grond van genoemd vierde lid gelegen in de staat waar zij belast wordt op een nettobasis. Dit houdt in dat belasting wordt geheven over het resultaat, waarbij kosten in mindering komen. Het vereiste dat het inkomen op nettobasis belast dient te worden, zorgt ervoor dat een bronheffing op brutobasis zoals een bronbelasting niet voldoet.

Artikel 1.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 1.3, vijfde lid, bepaalt waar een vaste inrichting is gelegen die voldoet aan onderdeel c van de definitie van vaste inrichting in artikel 1.2, eerste lid. Dit betreft een vaste inrichting die niet onderworpen is aan belastingheffing op haar netto-inkomen in de staat waarin zij is gelegen, omdat die staat geen vennootschapsbelastingstelsel kent. In een dergelijk geval bepaalt onderdeel c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting dat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen wordt verondersteld dat sprake is van een vaste inrichting, indien de staat waar de bedrijfsinrichting zich bevindt, de bedrijfsinrichting in overeenstemming met het OESO-modelverdrag zou aanmerken als een vaste inrichting en die staat het recht zou hebben om het inkomen dat toerekenbaar zou zijn aan die vaste inrichting te belasten in overeenstemming met artikel 7 van het OESO-modelverdrag. In een dergelijk geval is de vaste inrichting gelegen in de staat waarin de bedrijfsinrichting zich bevindt. In feite wordt uitgegaan van een fictieve situatie waarbij de staat waarin de bedrijfsinrichting zich bevindt wel een vennootschapsbelastingstelsel heeft en het OESO-modelverdrag volgt met betrekking tot de beoordeling of sprake is van een vaste inrichting en het toerekenen van inkomen aan die vaste inrichting.

Artikel 1.3, zesde lid

Tot slot bepaalt het voorgestelde artikel 1.3, zesde lid, dat een vaste inrichting die voldoet aan onderdeel d van de definitie van vaste inrichting in artikel 1.2, eerste lid, staatloos is. Dit betreft een vaste inrichting die niet onder de reikwijdte valt van de onderdelen a tot en met c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting. Op grond van onderdeel d van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting is sprake van een vaste inrichting indien de staat van de

hoofdentiteit het inkomen vrijstelt dat toerekenbaar is aan activiteiten die worden verricht met behulp van een bedrijfsinrichting of daarmee gelijkgestelde inrichting in een andere staat. In een dergelijk geval is de vaste inrichting staatloos.

Artikel 1.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid, ziet op de situatie dat een entiteit is gevestigd in twee of meer staten op grond van het voorgestelde artikel 1.3, eerste lid. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn indien een entiteit op grond van de nationale regelgeving van verschillende staten in die staten als fiscaal inwoner wordt aangemerkt, bijvoorbeeld als een entiteit is opgericht naar het recht van een bepaalde staat en haar plaats van feitelijke leiding zich bevindt in een andere staat. Voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen is het niet verenigbaar dat een entiteit in twee verschillende staten is gevestigd, vanwege het feit dat voor de berekening van het effectieve belastingtarief van een staat en de bijheffing een entiteit slechts in één staat in aanmerking kan worden genomen. Daarnaast dient een entiteit slechts een keer de inkomen-inclusiemaatregel of onderbelastewinstmaatregel toe te passen, zodat dubbele heffing wordt voorkomen. Gelet op het voorgaande bevat het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid, een maatregel op grond waarvan een entiteit met een dubbele vestigingsplaats voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, behoudens in de gevallen bedoeld in het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, wordt geacht te zijn gevestigd in de staat waarin zij op grond van het tussen die staten van toepassing zijnde belastingverdrag als fiscaal inwoner wordt aangemerkt.

Het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid, is van toepassing indien tussen de staten waarin de entiteit is gevestigd op grond van de nationale regelgeving van die staten sprake is van een belastingverdrag. Indien het van toepassing zijnde belastingverdrag door middel van een tiebreaker-bepaling bepaalt waar een entiteit is gevestigd, zal voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen de uitkomst van de tie-breakerbepaling van het belastingverdrag worden gevolgd. Hierbij is de vormgeving van de tie-breakerbepaling niet relevant. Het is niet van belang of de tie-breakerbepaling aansluit bij de feitelijke vestigingsplaats van een entiteit dan wel de vestigingsplaats bepaalt op grond van een onderlinge overlegprocedure (MAP tie-breaker).

Artikel 1.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, ziet op de situatie dat geen sprake is van een van toepassing zijnd belastingverdrag of het van toepassing zijnde belastingverdrag geen uitkomst heeft geboden omtrent de vestigingsplaats. Het laatste kan bijvoorbeeld het geval zijn als de bevoegde autoriteiten in een onderlinge overlegprocedure geen overeenstemming hebben bereikt over de vestigingsplaats, de onderlinge overlegprocedure niet is geïnitieerd of wanneer de entiteit op grond van het belastingverdrag geacht wordt in beide staten fiscaal inwoner te zijn.

Indien een van de hierboven genoemde situaties zich voordoet, bepaalt het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, dat de entiteit wordt geacht gevestigd te zijn in de staat waarin zij is onderworpen aan het hoogste bedrag aan betrokken belastingen in het betreffende verslagjaar. Hierbij wordt enkel rekening gehouden met betrokken belastingen die in de betrokken staten zijn geheven en wordt geen rekening gehouden met belastingen die zijn geheven door andere staten, waaronder bronheffingen en belastingen waarvoor door de betrokken staten verrekening van buitenlandse bronbelasting is verleend.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, dient met betrekking tot een verslagjaar beoordeeld te worden in welke staat het hoogste bedrag aan betrokken belastingen is geheven. Hierbij wordt onder «geheven» verstaan de betrokken belastingen die zijn betaald of zijn verschuldigd in een bepaalde staat ter zake van een bepaald verslagjaar. De informatie over de betrokken belastingen wordt gebaseerd op de informatie uit belastingaangiften die de entiteit heeft ingediend of zal indienen. In het geval dat het fiscale boekjaar niet overeenkomt met het verslagjaar, dient het bedrag aan betrokken belastingen naar rato toegerekend te worden aan de maanden die overeenkomen met het verslagjaar. Dit kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 31: Het hoogste bedrag aan betrokken belastingen

Een entiteit heeft een fiscaal boekjaar dat van 1 juli tot 30 juni loopt. In het eerste fiscale boekjaar bedraagt het bedrag aan betrokken belastingen € 120 en in het tweede jaar € 60. Het verslagjaar komt overeen met het kalenderjaar. Dit betekent dat het verslagjaar over twee verschillende fiscale boekjaren strekt, waardoor het bedrag aan betrokken belastingen naar rato toegerekend dient te worden aan het verslagjaar. Het bedrag aan betrokken belastingen dat aan het verslagjaar wordt toegerekend is derhalve € 90 $((120/12) \times 6 + (60/12) \times 6)$.

Het voorgestelde artikel 1.3, zevende en achtste lid, zijn elk verslagjaar van toepassing. Dit betekent dat een entiteit in verschillende verslagjaren in een andere staat kan zijn gevestigd. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn wanneer een belastingverdrag in werking is getreden in een later verslagjaar of wanneer de bevoegde autoriteiten overeenstemming hebben bereikt over waar de entiteit fiscaal inwoner is, waarbij de uitkomst afwijkt van de uitkomst van het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid. Indien de uitkomst van een onderlinge overlegprocedure of een uitspraak van een rechter inzake de vestigingsplaats van een entiteit met terugwerkende kracht van toepassing is, kan dit gevolgen hebben op de verschillende berekeningen in dit wetsvoorstel, zoals de berekening van het effectieve belastingtarief in de betrokken staten en de berekening van de bijheffing. Als de uitkomst van een onderlinge overlegprocedure inzake de vestigingsplaats van een entiteit met terugwerkende kracht van toepassing is en daardoor belastingen zijn verschuldigd of dienen te worden terugbetaald, dan kan dit tot gevolg hebben dat een aanpassing uit hoofde van het voorgestelde artikel 7.6 nodig is en het effectieve belastingtarief en de bijheffing opnieuw berekend dienen te worden op grond van het voorgestelde artikel 8.4.

Het voorgestelde artikel 1.3, zevende en achtste lid, zijn ook van toepassing indien een entiteit wordt geacht gevestigd te zijn in meer dan twee staten. In dergelijke gevallen dient allereerst op grond van het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid, aan de hand van de van toepassing zijnde belastingverdragen worden beoordeeld waar de entiteit fiscaal inwoner is. Indien het voorgestelde artikel 1.3, zevende lid geen uitkomst biedt, dient daarna het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid toegepast te worden.

Artikel 1.3, negende lid

Indien voor een entiteit waarop het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, van toepassing is geen vestigingsplaats kan worden bepaald, omdat het bedrag aan betrokken belastingen in beide staten gelijk of nihil is, bepaalt het voorgestelde artikel 1.3, negende lid, dat de entiteit wordt geacht te zijn gevestigd in de staat waarin de som van het bedrag van de uitzon-

dering voor werknemerslasten, bedoeld in artikel 8.3, tweede lid, en de uitzondering voor materiële activa, bedoeld in artikel 8.3 derde lid, het hoogst is. Het bedrag van de uitzondering voor werknemerslasten en het bedrag van de uitzondering voor materiële activa worden op entiteitsbasis berekend. Door aan te sluiten bij de uitzondering voor werknemerslasten en de uitzondering voor materiële activa, zal de entiteit op grond van het voorgestelde artikel 1.3, negende lid, geacht worden gevestigd te zijn in de staat waarin zij de meeste reële aanwezigheid heeft.

Indien de voorgaande vergelijkingen geen uitkomst bieden, dan bepaalt het voorgestelde artikel 1.3, negende lid, tweede zin, dat de entiteit geacht wordt staatloos te zijn, tenzij zij een uiteindelijk moederentiteit is, in welk geval zij geacht wordt te zijn gevestigd in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht.

Artikel 1.3, tiende lid

Het voorgestelde artikel 1.3, tiende lid, bepaalt dat bij het bepalen van het hoogste bedrag aan betrokken belastingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 1.3, achtste lid, geen rekening wordt gehouden met belastingen die overeenkomstig een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen zijn geheven.

Artikel 1.3, elfde lid

De toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, zevende, achtste, of negende lid, kan ertoe leiden dat een moederentiteit die op grond van de Wet Vpb 1969 in Nederland is gevestigd, wordt geacht gevestigd te zijn in een staat waarin zij niet onderworpen is aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel. In een dergelijk geval bepaalt artikel 1.3, elfde lid, dat de moederentiteit voor de toepassing van hoofdstuk 4 van dit wetsvoorstel geacht wordt in Nederland gevestigd te zijn. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de moederentiteit voor de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel geacht wordt in Nederland gevestigd te zijn, waardoor Nederland de inkomen-inclusiemaatregel kan toepassen ter zake van haar laagbelaste groepsentiteiten en de moederentiteit indien zij laagbelast is.

De toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, elfde lid, kan beperkt worden door een belastingverdrag. Het is mogelijk dat Nederland op grond van een belastingverdrag met een andere staat geen belasting mag heffen ter zake van een entiteit, omdat die entiteit als gevolg van een tiebreaker-bepaling niet gevestigd is in Nederland. Dit kan tot gevolg hebben dat Nederland geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel kan toepassen ter zake van die entiteit. Indien de tiebreaker-bepaling van het belastingverdrag vergelijkbaar is met artikel 4, derde lid, van het OESO-modelverdrag 2017 op grond waarvan de vestigingsplaats wordt bepaald aan de hand van een onderlinge overlegprocedure, kan een overeenkomst tussen Nederland en de andere staat erin voorzien dat geen sprake is van een beperking in de mogelijkheid voor Nederland om de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. Indien een onderlinge overlegprocedure niet heeft geleid tot een overeenkomst, waardoor de entiteit geen gebruik kan maken van de verdragsvoordelen, bestaat er geen restrictie voor Nederland om de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. In een dergelijk geval is er namelijk geen sprake van een belastingverdrag dat de toepassing van een dergelijke maatregel verbiedt.

De toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, elfde lid, brengt overigens geen verandering in de vestigingsplaats van de moederentiteit voor de overige onderdelen van dit wetsvoorstel met zich. De moederentiteit wordt enkel voor de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel geacht

gevestigd te zijn in Nederland. Voor alle andere onderdelen van dit wetsvoorstel, zoals de berekening van het effectieve belastingtarief in een staat, is de moederentiteit gevestigd in de staat waarin zij op grond van de toepassing van het voorgestelde artikel 1.3, zevende, achtste, of negende lid, geacht wordt gevestigd te zijn.

Artikel 1.3, twaalfde lid

Het voorgestelde artikel 1.3, twaalfde lid, ziet op het geval dat een entiteit haar vestigingsplaats gedurende het verslagjaar verandert. In dergelijke situaties bepaalt genoemd twaalfde lid dat de entiteit in dat verslagjaar geacht wordt te zijn gevestigd in de staat waarin zij op grond van de voorgaande leden van het voorgestelde artikel 1.3 was gevestigd bij de aanvang van dat verslagjaar. De toepassing van genoemd twaalfde lid ziet enkel op het verslagjaar waarin de vestigingsplaats verandert. In het volgende verslagjaar zal de entiteit niet meer gevestigd zijn in de staat waaruit zij is vertrokken.

Artikel 1.3, dertiende lid

Het voorgestelde artikel 1.3, dertiende lid, bepaalt dat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen onder de vestigingsplaats van een groepsentiteit mede wordt verstaan de plaats waar een vaste inrichting is gelegen. De definitie van «groepsentiteit» omvat namelijk ook vaste inrichtingen. Omdat een vaste inrichting geen entiteit is, kan een vaste inrichting niet gevestigd zijn in een staat. Daarom regelt genoemd dertiende lid dat onder de vestigingsplaats van een groepsentiteit mede wordt verstaan de plaats waar een vaste inrichting is gelegen.

Artikel 2.1

Het voorgestelde artikel 2.1 regelt op welke groepsentiteiten de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen van toepassing zijn.

Artikel 2.1, eerste en tweede lid

Het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, bepaalt op welke groepsentiteiten de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen betrekking hebben. De bepaling heeft daarmee een ruimer bereik dan de (in Nederland gevestigde) belastingplichtige groepsentiteiten, onder andere om uit te drukken welke groepsentiteiten al dan niet worden meegenomen in de diverse berekeningen van het wetsvoorstel om de door in Nederland gevestigde groepsentiteiten verschuldigde minimumbelasting ingevolge de hoofdstukken 3, 4 en 5 te bepalen.

Groepsentiteiten in de zin van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, kunnen, als gevolg van de definitie van het begrip «groepsentiteit», zowel entiteiten zijn als vaste inrichtingen. Een in Nederland gelegen vaste inrichting kan daardoor, indien eveneens aan de overige voorwaarden van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, in samenhang met het voorgestelde artikel 3.1 of artikel 5.1, is voldaan, ook als belastingplichtige voor de binnenlandse bijheffing, onderscheidenlijk de onderbelastewinstbijheffing, kwalificeren.

De in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben geen betrekking op groepsentiteiten die uitgesloten entiteiten zijn. Wat entiteiten uitgesloten entiteiten zijn is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 2.2. De bewoordingen «groepsentiteiten, niet zijnde uitgesloten entiteiten als bedoeld in artikel 2.2» leiden ertoe dat indien een artikel verwijst naar

«een groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid», dat artikel niet van toepassing is op uitgesloten entiteiten. Dat de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen geen betrekking hebben op groepsentiteiten die uitgesloten entiteiten zijn, heeft de volgende consequenties:

- (i) De binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel zijn niet van toepassing op uitgesloten entiteiten. Dit betekent dat wanneer een uitgesloten entiteit de uiteindelijkemoederentiteit is van een groep, de inkomen-inclusiemaatregel toegepast dient te worden door de eerstvolgende onderliggende groepsentiteit in de groepsstructuur die geen uitgesloten entiteit is.
- (ii) De uitgesloten entiteiten worden niet meegenomen bij de diverse berekeningen in dit wetsvoorstel, behalve – ingevolge het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid – voor het bepalen van de omzet van de groep ten behoeve van de vraag of de zogenoemde omzetrempel in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, wordt overschreden. Dit betekent bijvoorbeeld dat de winsten, verliezen, verschuldigde belastingen, materiële activa en loonkosten van uitgesloten entiteiten niet in aanmerking worden genomen in de diverse berekeningen voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen.
- (iii) Uitgesloten entiteiten hebben geen administratieve verplichtingen op grond van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Zo dienen zij geen informatieaangifte in en wordt informatie inzake bijvoorbeeld hun inkomen, belastingen en activa niet gerapporteerd in de informatieaangifte van de groep waarvan zij deel uitmaken. De informatie inzake uitgesloten entiteiten wordt opgenomen in de informatieaangifte van de groepsentiteit die deze informatieaangifte opstelt. Dit betreft informatie over de algemene groepsstructuur.

Voor uitgesloten entiteiten geldt derhalve zowel een subjectieve belastingvrijstelling als een vrijstelling van de informatie- en administratieplicht. Het kan voorkomen dat een multinationale groep of binnenlandse groep volledig bestaat uit uitgesloten entiteiten. In een dergelijk geval zal de groep als geheel zijn uitgesloten van de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen.

Het overschrijden van de omzetrempel wordt beoordeeld aan de hand van de jaarlijkse omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkemoederentiteit. Indien het inkomen van een entiteit is geconsolideerd met het inkomen van de groep, wordt de jaarlijkse omzet bepaald aan de hand van het volledige inkomen van die entiteit, ook indien een deel van het belang in die entiteit die onderdeel vormt van de groep wordt gehouden door minderheidsbelanghouders. De jaarlijkse omzet wordt derhalve bepaald aan de hand van de geconsolideerde omzet van de groep, niet aan de hand van de som van de omzet van iedere separate entiteit die onderdeel vormt van de groep. Dit brengt met zich dat de omzet behaald op transacties met andere entiteiten die onderdeel vormen van de groep en die geëlimineerd worden tijdens het consolidatieproces ook niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de jaarlijkse omzet.

Om te bepalen of aan de genoemde omzetrempel van € 750 miljoen is voldaan, wordt ingevolge het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid, de omzet van de entiteiten die op basis van het voorgestelde artikel 2.2 kwalificeren als uitgesloten entiteiten eveneens meegerekend, indien en voor zover de omzet van die uitgesloten entiteiten onderdeel vormt van de omzet zoals gerapporteerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkemoederentiteit. Dit is in lijn met de wijze waarop de omzet wordt bepaald voor toepassing van de Country-by-Country regelgeving en

leidt ertoe dat geen additionele regels vereist zijn om te bepalen hoe omgegaan moet worden met omzet die is behaald op transacties tussen een uitgesloten entiteit en de rest van de groep.

De omzetsdrempel wordt overschreden indien de jaarlijkse omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit in ten minste twee van de vier verslagjaren die direct vooraf zijn gegaan aan het verslagjaar waarvoor wordt getoetst ten minste € 750 miljoen is (hierna: toetsjaar). De omzet van het toetsjaar wordt daarbij dus niet in aanmerking genomen. Door de uitsluiting van de omzet van het toetsjaar is het voor een groep reeds bij de aanvang van dat verslagjaar kenbaar of zij binnen de reikwijdte van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen valt. Indien dat het geval is, vallen alle groepsentiteiten die geen uitgesloten entiteiten zijn, binnen de reikwijdte van die maatregelen.

Het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, regelt eveneens dat de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen van toepassing kunnen zijn indien er minder dan vier verslagjaren vooraf zijn gegaan aan het toetsjaar. In dat geval zijn de maatregelen van toepassing mits in ten minste twee van de onmiddellijk aan het toetsjaar voorafgaande verslagjaren een omzet van ten minste € 750 miljoen per verslagjaar is behaald, inclusief de omzet van uitgesloten entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2.

In dat geval is het derde verslagjaar het eerste jaar waarover de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen van toepassing kunnen zijn, omdat vanaf dat jaar er twee direct aan dat toetsjaar voorafgaande verslagjaren zijn waarin sprake kan zijn van een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Indien bijvoorbeeld in beide direct aan het derde verslagjaar voorafgaande jaren een omzet van ten minste € 750 miljoen wordt behaald volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit, zijn de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen van toepassing ondanks het feit dat er geen sprake is van vier verslagjaren direct voorafgaand aan het toetsjaar.

Het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid, regelt voorts hoe de omzetsdrempel wordt bepaald indien één of meer van de aan het toetsjaar voorafgaande verslagjaren langer of korter duurde dan twaalf maanden. In dat geval wordt de omzetsdrempel voor die verslagjaren pro-rata berekend. De jaarlijkse omzet van ten minste € 750 miljoen wordt voor ieder van die langere of kortere jaren gedeeld door twaalf maanden en vermenigvuldigd met het aantal maanden van dat langere of kortere verslagjaar. De uitkomst van die som vormt de omzetsdrempel voor de toepassing van dat langere of kortere verslagjaar.

Artikel 2.2

Het voorgestelde artikel 2.2 definieert welke entiteiten uitgesloten entiteiten zijn.

Artikel 2.2, eerste lid

Op basis van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, wordt onder een uitgesloten entiteit verstaan een overheidsentiteit, internationale organisatie, non-profitorganisatie, pensioenfonds, beleggingsfonds dat een uiteindelijkkemoederentiteit is en vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijkkemoederentiteit is. Voor een toelichting op de in artikel 2.2 gebruikte begrippen overheidsentiteit, internationale organisatie, non-profitorganisatie, beleggingsfonds, vastgoedbeleggingsvehikel en pensioenfonds wordt verwezen naar de toelichting op die begrippen bij het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

In zijn algemeenheid geldt dat de in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, opgesomde uitgesloten entiteiten reeds niet kwalificeren als onderdeel van een groep als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, omdat zij over het algemeen niet worden geconsolideerd met een groep van operationele entiteiten. Desalniettemin geeft het voorgestelde artikel 2.2 een lijst met entiteiten die in ieder geval kwalificeren als uitgesloten entiteiten.

Beleggingsfondsen en vastgoedbeleggingsvehikels die een uiteindelijk-moederentiteit zijn, zijn vrijgesteld van de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen om hun status als belastingneutrale beleggingsvehikels te waarborgen. Indien een beleggingsfonds of een vastgoedbeleggingsvehikel geen uiteindelijk-moederentiteit is, kan een dergelijke entiteit een groepsentiteit zijn waarop de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen van toepassing zijn. Beleggingsfondsen en vastgoedbeleggingsvehikels die geen uiteindelijk-moederentiteit zijn worden voor de toepassing van die maatregelen aangemerkt als beleggingsentiteiten die onderworpen kunnen zijn aan bijzondere regels met betrekking tot, onder andere, de berekening van het effectieve belastingtarief. Die bijzondere regels voor beleggingsentiteiten zijn opgenomen in de voorgestelde artikelen 10.4 tot en met 10.6.

Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b en c, bevat een uitbreiding op grond waarvan bepaalde entiteiten die zowel onmiddellijk als via een of meer uitgesloten entiteiten worden gehouden door een of meer uitgesloten entiteiten als bedoeld in onderdeel a ook worden aangemerkt als uitgesloten entiteiten. Deze uitbreiding is bedoeld voor gevallen waarin uitgesloten entiteiten op grond van regelgeving of vanwege commerciële redenen activa houden of activiteiten verrichten via een afzonderlijke entiteit. Een beleggingsfonds kan bijvoorbeeld vanwege aansprakelijkheidsredenen een investering doen via een afzonderlijke entiteit. In dergelijke gevallen regelt het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b en c, onder welke voorwaarden de betreffende entiteit aangemerkt wordt als een uitgesloten entiteit.

De uitbreiding is niet van toepassing indien een entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b en c, wordt gehouden, onmiddellijk of via een of meer uitgesloten entiteiten, door een pensioendienstverleningsentiteit. Voor een toelichting op het begrip «pensioendienstverleningsentiteit» wordt verwezen naar de toelichting op de definitie van die term bij artikel 1.2, eerste lid.

De uitbreiding van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, is bedoeld voor situaties waarin een uitgesloten entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, een separate entiteit opzet om haar activa aan te houden of haar middelen te beleggen. Een uitgesloten entiteit in de zin van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, is een entiteit:

1. waarin een of meer uitgesloten entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, met uitzondering van pensioendienstverleningsentiteiten, onmiddellijk ten minste 95% van de waarde van die entiteit houden; of
2. waarin een of meer entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, met uitzondering van pensioendienstverleningsentiteiten, via een of meer uitgesloten entiteiten, ten minste 95% van de waarde van die entiteit houden.

Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, omvat zowel een toets inzake de waarde van een entiteit (kort gezegd de bezitseis) als een activiteitentoets.

De bezitseis is het vereiste dat ten minste 95% van de waarde van de entiteit zowel onmiddellijk als via een of meer uitgesloten entiteiten wordt gehouden door een of meer uitgesloten entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, die geen pensioendienstverleningsentiteiten zijn. De bezitseis is bedoeld om ruimte te bieden aan situaties waarin er sprake is van een kleine minderheidsbelanghouder. Er kan hierbij bijvoorbeeld gedacht worden aan een fondsmanager die een klein percentage van de waarde van een beleggingsfonds houdt of het geval waarin regelgeving voor de oprichting van een rechtspersoon vereist dat er ten minste twee aandeelhouders zijn.

Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, is ook van toepassing indien een uitgesloten entiteit als bedoeld in genoemd artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, 95% van de waarde in een entiteit door middel van een keten van uitgesloten entiteiten houdt. Dat is geregeld door de bewoordingen «via een of meer uitgesloten entiteiten». Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 32: toetsing van de bezitseis bij entiteit die door middel van een uitgesloten entiteit wordt gehouden

Entiteit A die een uitgesloten entiteit is op grond van artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, heeft het volledige belang in entiteit B, die ook een uitgesloten entiteit is. Entiteit B houdt op haar beurt 95% van de waarde van entiteit C. In dit geval zal entiteit C – mits wordt voldaan aan de overige eisen van artikel 2.2 – aangemerkt worden als een uitgesloten entiteit, omdat entiteit A via entiteit B 95% van de waarde van entiteit C houdt. In de situatie dat entiteit A 95% van de waarde in entiteit B houdt, zou entiteit C echter niet worden aangemerkt als een uitgesloten entiteit, omdat entiteit A in dat geval maar 90% ($95\% \times 95\%$) van de waarde van entiteit C houdt.

De in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, gebruikte term «*waarde*» van de entiteit ziet op de totale waarde van de belangen die zijn uitgegeven door de betreffende entiteit. In het geval van aandelen betreft dit de waarde van de uitgegeven en uitstaande aandelen die worden gehouden door aandeelhouders. De waarde van een entiteit verschilt van een directe waardering van de belangen die een uitgesloten entiteit houdt in die entiteit, waarbij die belangen refereren aan de onderliggende rechten op winsten, kapitaal of reserves van die entiteit. Het percentage van de waarde van de entiteit dat wordt gehouden door een uitgesloten entiteit wordt bepaald aan de hand van de totale waarde van alle soorten belangen die worden gehouden door die uitgesloten entiteit in verhouding tot de totale waarde van alle door de betreffende entiteit uitgegeven belangen. Voor de beoordeling of ten minste 95% van de waarde in een entiteit wordt gehouden, dient de waarde van alle soorten belangen die worden gehouden door de uitgesloten entiteit, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, in aanmerking te worden genomen. Dit kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 33: toetsing bezitseis bij reguliere en preferente aandelen

Een nieuw opgerichte entiteit geeft 200 reguliere aandelen uit met een waarde van € 1 per stuk en 100 preferente aandelen met een waarde van € 2 per stuk. In dit geval zal de waarde van de entiteit € 400 bedragen. Een uitgesloten entiteit, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit,

houdt alle reguliere aandelen en 90 van de preferente aandelen, welke gezamenlijk een waarde van € 380 hebben. De uitgesloten entiteit, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, houdt in dit voorbeeld derhalve onmiddellijk 95% (380/400) van de waarde van de entiteit voor toepassing van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b.

Voor de beoordeling of ten minste 95% van de waarde in een entiteit wordt gehouden wordt aangesloten bij de waarde op het moment van de meest recente wijziging van het relatieve belang van de uitgesloten entiteit in de betreffende entiteit. Indien bijvoorbeeld de betreffende entiteit nieuwe aandelen uitgeeft aan een minderheidsbelanghouder of aan werknemers, doet zich een wijziging in het relatieve belang van de uitgesloten entiteit in de betreffende entiteit voor. In dat geval dient na de uitgifte van de aandelen beoordeeld te worden of nog steeds ten minste 95% van de waarde van de entiteit, onmiddellijk of via een of meer uitgesloten entiteiten, wordt gehouden door een of meer uitgesloten entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten. Ongerealiseerde veranderingen in de waarde tussen verschillende soort aandelen behoren geen invloed te hebben op de toepassing van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, totdat sprake is van een relatieve verandering in het belang van de uitgesloten entiteit in de betreffende entiteit. Dit wordt verduidelijkt aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 34: waarde entiteit wijzigt niet bij ongerealiseerde wijziging in de waarde economisch verkeer

Indien de waarde van de entiteit in het bovenstaande voorbeeld zou dalen naar € 300, waardoor de reguliere aandelen dan slechts € 100 waard zijn, dan heeft de uitgesloten entiteit nog steeds ten minste 95% van de waarde van de entiteit ondanks het feit dat de waarde economisch verkeer van haar aandelen ongeveer 93% vertegenwoordigen in de betreffende entiteit (280/300).

Het percentage van het belang dat door een entiteit wordt gehouden in een andere entiteit, wordt op een andere wijze bepaald dan het percentage van de waarde dat door een entiteit in een andere entiteit wordt gehouden. Bij het bepalen van het percentage van het belang dat door een entiteit wordt gehouden wordt een vergelijking gemaakt ten aanzien van een of meer specifieke rechten op de winsten, op het kapitaal of op de reserves.

Activiteitentoets

Naast de hiervoor beschreven bezitsei, worden op grond van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, onder 1° en 2°, eisen gesteld aan de activiteiten van de betreffende entiteit. De betreffende entiteit dient te voldoen aan één van de volgende voorwaarden. De eerste voorwaarde is dat de entiteit uitsluitend of nagenoeg uitsluitend activa aanhoudt of middelen belegt ten behoeve van – kort gezegd – de overheidsentiteiten; internationale organisatie(s); non-profitorganisatie(s); pensioenfondsen; investeringsfondsen; zijnde de uiteindelijk moederentiteit van een groep; vastgoedbeleggingsvehikel(s) zijnde de uiteindelijk moederentiteit van een groep, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten, die 95% van de waarde in die entiteit houden. Of de activiteiten uitsluitend of nagenoeg uitsluitend bestaan uit het aanhouden van activa of beleggen van middelen wordt beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden van het specifieke geval. Of voornoemde activiteiten ten behoeve van de entiteiten bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, plaatsvinden dient in samenhang met de overige

voorwaarden van het genoemde artikel 2.2, eerste lid, beoordeeld te worden. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 35: activiteiten ten behoeve van een uitgesloten entiteit

Een fondsmanager heeft een klein minderheidsbelang in een entiteit. Het feit dat de activiteiten van die entiteit mede ten bate van de fondsmanager komen naar rato van zijn belang in die entiteit, doet er niet aan af dat de werkzaamheden door de entiteit worden verricht ten behoeve van de entiteit of entiteiten, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten, die 95% van de waarde in die entiteit houden.

Het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, onder 2°, bevat de tweede voorwaarde van de zogenoemde activiteitentoets. Indien de entiteit uitsluitend activiteiten verricht die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de in het genoemde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, opgesomde uitgesloten entiteiten, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten, die 95% van de waarde in die entiteit houden, is voldaan aan de vereisten van de activiteitentoets. Een voorbeeld van activiteiten die ondergeschikt zijn is het geval waarin een uitgesloten entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, een informatietechnologie dienstverleningsbedrijf opricht waarvan de activiteiten uitsluitend bestaan uit het verlenen van diensten aan die uitgesloten entiteit.

Op grond van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel c, is een entiteit ook een uitgesloten entiteit indien:

1. een of meer uitgesloten entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, met uitzondering van pensioendienstverleningsentiteiten, onmiddellijk ten minste 85% van de waarde van die entiteit houden; of
2. een of meer entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, met uitzondering van pensioendienstverleningsentiteiten, via een of meer uitgesloten entiteiten, ten minste 85% van de waarde van die entiteit houden.

In het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel c, is de grens van de bezitseis op ten minste 85% van de waarde gesteld. Deze lagere bezitseis ten opzichte van de 95%-bezitseis in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, is bedoeld om meer flexibiliteit te bieden. Deze flexibiliteit is in het bijzonder relevant voor situaties waarin een beleggingsfonds een entiteit houdt waarin derden een groter belang mogen houden of waarin belangen uitgegeven worden aan het management of personeel van de operationele entiteit. Voor een toelichting op de bezitseis wordt verwezen naar de toelichting over dat onderwerp bij het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, waarbij telkens voor ten minste 95% moet worden gelezen: ten minste 85%.

Naast de bezitseis dient de entiteit ook te voldoen aan de inkomenseis zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 2.2, tweede lid.

Artikel 2.2, tweede lid

De uitbreiding van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel c, in samenhang met het tweede lid, is bedoeld voor situaties waarin een uitgesloten entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, een separate entiteit opzet waarvan de nettowinst of het

nettoverlies zou zijn uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, omdat nagenoeg al het inkomen van die separate entiteit bestaat uit uitgesloten dividenden of uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen. Dergelijke entiteiten zouden derhalve niet onderworpen zijn aan bijheffing doordat voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van zo'n groepsentiteit de nettowinst of het nettoverlies wordt gecorrigeerd met het bedrag van de uitgesloten dividenden en uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen. Wat wordt verstaan onder uitgesloten dividenden en uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen wordt geregeld in het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdelen b en c.

De bewoordingen «nagenoeg al het inkomen» zijn opgenomen om te voorkomen dat een entiteit niet zou kwalificeren als een uitgesloten entiteit op basis van het voorgestelde artikel 2.2, tweede lid, alleen maar omdat het een relatief klein bedrag aan inkomen heeft dat geen uitgesloten dividend of uitgesloten vermogenswinst of -verlies is.

Artikel 2.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 2.2, derde lid, bevat een fictie op basis waarvan een entiteit waarvan 100% van de waarde onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een of meer non-profitorganisaties geacht wordt uitsluitend activiteiten te verrichten die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van die non-profitorganisatie respectievelijk non-profitorganisaties. Er zou twijfel over kunnen bestaan of de activiteiten van een dochterentiteit van een non-profitorganisatie die zich bezighoudt met handels- of bedrijfsmatige activiteiten die niet direct samenhangen met het doel waarvoor de non-profitorganisatie is opgericht, bijvoorbeeld het door middel van commerciële activiteiten werven van fondsen, ondergeschikte activiteiten zijn. Zo kan een universiteit bijvoorbeeld een conferentiecentrum uitbaten om fondsen te werven ten behoeve van het onderwijs. Op basis van het voorgestelde artikel 2.2, derde lid, worden dergelijke activiteiten geacht ondergeschikte activiteiten te zijn. Zelfs indien een entiteit dus op zichzelf gezien mogelijk niet voldoet aan de voorwaarden van artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a of onderdeel b, wordt die entiteit als uitgezonderde entiteit in de zin van artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, onder 2° aangemerkt. De fictie is van toepassing indien de omzet van de multinationale groep of binnenlandse groep zonder de omzet van de non-profitorganisatie(s) en zonder de omzet van uitgesloten entiteiten in de zin van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b of c, voor een verslagjaar lager is dan de omzet, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, of lager is dan 25% van de omzet van de multinationale groep of binnenlandse groep zoals gerapporteerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit van de groep.

Om te bepalen of de omzet lager is dan de omzet van € 750 miljoen zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, dient zowel artikel 2.1, eerste lid als tweede lid, in ogenschouw te worden genomen. Indien een verslagjaar meer of minder dan 12 maanden duurt, wordt de omzetgrens van € 750 miljoen derhalve herrekend aan de hand van het aantal maanden van dat verslagjaar.

Artikel 2.2, vierde lid

Op basis van het voorgestelde artikel 2.2, vierde lid, zijn de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen wel van toepassing op uitgesloten entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b en c, indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit

daarvoor kiest. Voor een toelichting op het begrip «informatieaangifte-indienende groepsentiteit» wordt verwezen naar de toelichting op de desbetreffende in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, worden voornoemde entiteiten niet behandeld als uitgesloten entiteiten. In dat geval kunnen zij binnen de reikwijdte van het voorgestelde artikel 2.1 vallen, mits zij voldoen aan de voorwaarden om te kwalificeren als een groepsentiteit die onderdeel vormt van een multinationale of binnenlandse groep. Op basis van het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, geldt de keuze om die entiteiten niet te behandelen als uitgesloten entiteiten voor een periode van vijf jaar.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest om het voorgestelde artikel 2.2, vierde lid, toe te passen, dan zijn de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen op dezelfde wijze van toepassing op entiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdelen b en c, als op andere groepsentiteiten. De keuze om een entiteit niet als uitgesloten entiteit te behandelen zou gemaakt kunnen worden om de inkomen-inclusiemaatregel toe te kunnen passen op laagbelaste groepsentiteiten in plaats van de onderbelastewinstmaatregel.

Artikel 3.1

Artikel 3.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 3.1, eerste lid, regelt welke entiteiten belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing. Belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing is iedere in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, mits die groepsentiteit een laagbelaste groepsentiteit is. Op basis van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «laagbelaste groepsentiteit» is iedere groepsentiteit die in een laagbelastende staat is gevestigd een laagbelaste groepsentiteit. Dat betekent dat indien Nederland op basis van de definitie van het begrip «laagbelastende staat», in samenhang met het voorgestelde artikel 8.1, eerste lid, met betrekking tot een multinationale groep of binnenlandse groep kwalificeert als laagbelastende staat, alle in Nederland gevestigde entiteiten die behoren tot die groep laagbelaste groepsentiteiten zijn die belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing. Doordat de definitie van «groepsentiteit» eveneens vaste inrichtingen omvat, kan ook een op basis van het voorgestelde artikel 1.3 in Nederland gelegen vaste inrichting van een in een andere staat gevestigde hoofdentiteit belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing. Ook een doorkijkentiteit kan een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit zijn en derhalve belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing. Uitgesloten entiteiten zijn als gevolg van de verwijzing naar een groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing.

Artikel 3.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 3.1, eerste lid, regelt dat iedere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit belastingplichtig is voor de binnenlandse bijheffing. Het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, regelt dat indien er meerdere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten behoren tot dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep, de binnenlandse bijheffing van hen wordt geheven alsof er één belastingplichtige is. Er is geen sprake van een keuzemogelijkheid: de heffing alsof

er één belastingplichtige is, is per groep van rechtswege van toepassing. Door slechts één van de belastingplichtige groepsentiteiten die onderdeel vormen van dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep aan te wijzen als de groepsentiteit bij wie de binnenlandse bijheffing wordt geheven, wordt slechts één belastingaangifte per groep ingediend voor de toepassing van de binnenlandse bijheffing.

De belasting wordt geheven alsof er één belastingplichtige groepsentiteit is door het kwalificerende inkomen van de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.2, vijfde lid, aan te merken als kwalificerend inkomen van de entiteit waarbij de binnenlandse bijheffing wordt geheven. Op basis van het voorgestelde artikel 8.2, vijfde lid, wordt de bijheffing voor een staat over een verslagjaar die is berekend op basis van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, toegerekend aan de groepsentiteiten in die staat die kwalificerend inkomen hebben. Door het kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten aan te merken als het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit bij wie de binnenlandse bijheffing wordt geheven wordt het gehele bedrag aan binnenlandse bijheffing toegerekend aan die laatstgenoemde groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, tweede zin, aanhef en onderdeel a, schrijft voor dat, indien er meerdere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten behoren tot dezelfde groep, de binnenlandse bijheffing wordt geheven bij de in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde moederentiteit. Kort gezegd betekent dit dat de binnenlandse bijheffing wordt geheven bij de hoogste in Nederland gevestigde moederentiteit. Het begrip «moederentiteit» omvat zowel de termen uiteindelijke moederentiteit, niet zijnde een uitgesloten entiteit, tussenliggende moederentiteit als partieel gehouden moederentiteit. De voorwaarde dat het moet gaan om de binnen de groepsstructuur hoogst aanwezige moederentiteit in Nederland blijkt uit de bewoordingen «en waarvan het belang niet onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde moederentiteit». Dit betekent voor een multinationale groep dat de binnenlandse bijheffing, indien er meer dan één laagbelaste groepsentiteit in Nederland is gevestigd, wordt geheven bij een van de volgende in Nederland gevestigde groepsentiteiten:

- de uiteindelijke moederentiteit, niet zijnde een uitgesloten entiteit;
- een tussenliggende moederentiteit waarvan het belang wordt gehouden door één of meer niet in Nederland gevestigde moederentiteiten; of
- een partieel gehouden moederentiteit waarvan het deel van het belang dat wordt gehouden door de groep, geheel wordt gehouden door één of meer niet in Nederland gevestigde moederentiteiten.

Ook wordt de binnenlandse bijheffing bijvoorbeeld geheven bij een in Nederland gevestigde moederentiteit indien de multinationale groep naast die moederentiteit nog een aantal andere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten heeft die geen moederentiteiten zijn en waarin het belang onmiddellijk wordt gehouden door een in een andere staat gelegen moederentiteit.

Bij een binnenlandse groep waarvan de laagbelaste groepsentiteiten in Nederland zijn gevestigd zal de uiteindelijke moederentiteit ook in Nederland zijn gevestigd. In dat geval wordt de binnenlandse bijheffing geheven bij de uiteindelijke moederentiteit van de binnenlandse groep.

Het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, tweede zin, aanhef en onderdeel b, regelt dat, indien sprake is van meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde moederentiteit of géén sprake is van een in Nederland gevestigde moederentiteit, de binnenlandse bijheffing wordt geheven bij een daartoe door de groep of de inspecteur aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit. Genoemd onderdeel b kan bijvoorbeeld van toepassing zijn indien er (alleen) meerdere in Nederland gevestigde zogenoemde zusterentiteiten zijn die géén uiteindelijk moederentiteiten, tussenliggende moederentiteiten of partieel gehouden moederentiteiten zijn.

Artikel 3.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 3.1, derde lid, regelt dat, indien artikel 3.1, tweede lid, onderdeel b, van toepassing is de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de binnenlandse bijheffing van de tot dezelfde groep behorende, in Nederland gevestigde groepsentiteiten wordt geheven. De inspecteur kan dus zelf, uit eigen beweging, een beschikking afgeven aan een in Nederland gevestigde groepsentiteit, waardoor bij deze in Nederland gevestigde groepsentiteit de door de multinationale groep of binnenlandse groep verschuldigde binnenlandse bijheffing wordt geheven.

Deze beschikking kan ook op verzoek van een in Nederland gevestigde groepsentiteit vastgesteld worden, bij welk verzoek dan aangegeven kan worden bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de binnenlandse bijheffing geheven dient te worden.

Deze beschikking maakt voor de multinationale groep of binnenlandse groep en de inspecteur duidelijk, welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de aangifte voor de binnenlandse bijheffing zal doen en vervolgens de belasting zal voldoen. Verder wordt een mogelijke wijziging van de aangewezen groepsentiteit, bijvoorbeeld vanwege een herstructurering, verkoop of omdat er om praktische redenen door de multinationale groep of binnenlandse groep verzocht wordt de bijheffing bij een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit te heffen, voor de inspecteur inzichtelijk door het verzoek.

Wanneer de multinationale groep of binnenlandse groep een Nederlandse moederentiteit heeft als bedoeld in het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, onderdeel a, bestaat geen keuzemogelijkheid om een groepsentiteit te kiezen en is de Nederlandse moederentiteit te allen tijde de groepsentiteit die de aangifte voor de binnenlandse bijheffing moet doen en de belasting moet voldoen.

Artikel 3.1, vierde lid

In het voorgestelde artikel 3.1, vierde lid, is geregeld dat bij of krachtens AMvB nadere regels gesteld kunnen worden waaraan het verzoek moet voldoen om een beschikking als bedoeld in artikel 3.1, derde lid, af te geven. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan het volgende: dat de verzoekende groepsentiteit in het verzoek duidelijk aangeeft voor welke groep hij de binnenlandse bijheffing voldoet, welke andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten tot de groep behoren, per wanneer een eventuele wijziging in zou moeten gaan, contactgegevens, et cetera.

Artikel 3.2

Het voorgestelde artikel 3.2 bepaalt welk bedrag aan binnenlandse bijheffing is verschuldigd.

Artikel 3.2, eerste lid

De binnenlandse bijheffing die wordt geheven van een groepsentiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 3.1 is gelijk aan de bijheffing voor Nederland over het verslagjaar. Het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, is niet van toepassing bij de berekening van de binnenlandse bijheffing.

Op basis van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, komt ter bepaling van het bedrag aan bijheffing voor een staat een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing in aftrek. In het voorgestelde artikel 3.2, eerste lid, onderdeel a, wordt daarom geregeld dat ter bepaling van het bedrag aan binnenlandse bijheffing, een bedrag aan (door Nederland) te heffen (kwalificerende) binnenlandse bijheffing, niet in aanmerking wordt genomen. Met andere woorden, de «N» uit de in artikel 8.2, tweede lid, opgenomen formule wordt niet in aanmerking genomen voor de berekening van de binnenlandse bijheffing. Verder wordt op grond van het voorgestelde artikel 3.2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, het bedrag dat op grond van het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, wordt aangemerkt als additionele bijheffing niet in aanmerking genomen voor de berekening van de binnenlandse bijheffing. Artikel 8.4, zevende lid, is onder andere van toepassing indien een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit de in Nederland verschuldigde kwalificerende binnenlandse bijheffing over een verslagjaar niet heeft betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarover die kwalificerende binnenlandse bijheffing verschuldigd was. In dat geval wordt dat niet-betaalde bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing, op grond van het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarover die kwalificerende binnenlandse bijheffing verschuldigd is in aanmerking genomen ter bepaling van de bijheffing bedoeld in het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid. Echter, op grond van het voorgestelde artikel 3.2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, wordt bij de berekening van de binnenlandse bijheffing dat bedrag aan niet-betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing niet in aanmerking genomen over het vijfde verslagjaar. Daarmee wordt voorkomen dat, indien een bedrag aan binnenlandse bijheffing in Nederland niet is betaald binnen de genoemde vierjaarsperiode, datzelfde bedrag opnieuw onderdeel kan vormen van de verschuldigde binnenlandse bijheffing over het vijfde verslagjaar.

Het bedrag aan in Nederland niet-betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing dat op grond van het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, wordt aangemerkt als additionele bijheffing wordt wel in aanmerking genomen ter berekening van de inkomen-inclusiebijheffing en de onderbelaste-winstbijheffing over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarover die kwalificerende binnenlandse bijheffing in Nederland verschuldigd is.

Voor de berekening van de binnenlandse bijheffing wordt geen rekening gehouden met het belang dat de groep heeft in de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten.

Artikel 3.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 3.2, tweede lid, regelt dat ter berekening van de binnenlandse bijheffing de overwinst, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.2, tweede en vierde lid, mag worden bepaald in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautorise-

seerde financiële verslaggevingsstandaard waarbij de gegevens in de financiële verslaggeving zijn gecorrigeerd om elke vorm van omvangrijke concurrentievervalsing te voorkomen. Dit is relevant als de financiële verslaggevingsstandaard afwijkt van de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit. De woorden «mag (...) worden bepaald» geven aan dat het voorgestelde artikel 3.2, tweede lid, een keuzemogelijkheid voor belastingplichtigen betreft. Dit kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 36: berekening van de overwinst op basis van geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard

Een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit kan ervoor kiezen om de overwinst voor de toepassing van de binnenlandse bijheffing te berekenen op basis van het Nederlandse jaarrekeningenrecht of op basis van IFRS terwijl haar uiteindelijk moederentiteit de algemeen aanvaarde verslaggevingsprincipes van de Verenigde Staten van Amerika gebruikt bij de totstandkoming van haar geconsolideerde jaarrekening.

De verwijzing naar de overwinst, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.2, tweede en vierde lid, heeft tot gevolg dat de bestanddelen waaruit die overwinst bestaat bepaald mogen worden in overeenstemming met de gekozen financiële verslaggevingsstandaard. Die bestanddelen zijn zowel het kwalificerende inkomen en verlies als het bedrag van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

Artikel 3.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 3.2, derde lid, bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan bij ministeriële regeling regels kunnen worden gesteld om te bepalen wat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 3.2, tweede lid, wordt verstaan onder een omvangrijke concurrentievervalsing. Bij ministeriële regeling zou bijvoorbeeld invulling kunnen worden gegeven aan een passende drempel waarbij, indien die drempel wordt overschreden, sprake is van een omvangrijke concurrentievervalsing. Een dergelijke drempel zal in ieder geval voor een multinationale groep lager zijn dan de drempel zoals die geldt voor de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen term materiële concurrentievervalsing. Er is – kort gezegd – sprake van een materiële concurrentievervalsing indien zich voor de multinationale groep of binnenlandse groep als geheel een totale afwijking van de inkomsten of de kosten van meer dan € 75.000.000 in een verslagjaar voordoet. Nu de binnenlandse bijheffing slechts van toepassing is in één van de staten waarin een multinationale groep actief is dient de drempel ter bepaling van wanneer er sprake is van een omvangrijke concurrentievervalsing voor een multinationale groep lager te zijn dan de drempel van € 75.000.000 die geldt voor de groep als geheel.

Artikel 4.1

Artikel 4.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, regelt – kort gezegd – welke groepsentiteiten belastingplichtig zijn voor de inkomen-inclusiebijheffing. Het gaat daarbij om een groepsentiteit die op basis van het voorgestelde artikel 1.3 in Nederland is gevestigd (of gelegen) en die voldoet aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid. Het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, is van toepassing op uiteindelijk moederentiteiten, op tussenliggende moederentiteiten die worden gehouden door een in

een derde staat gelegen uiteindelijkmoederentiteit of door een uiteindelijkmoederentiteit die een uitgesloten entiteit is als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, en, op partieel gehouden moederentiteiten. Dergelijke moederentiteiten zijn belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing, mits zij ofwel een belang hebben in een of meer in een andere staat gevestigde of staatloze laagbelaste groepsentiteiten, ofwel een belang hebben in een of meer in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten of zelf een laagbelaste groepsentiteit zijn.

Een in Nederland gevestigde moederentiteit die kwalificeert als een uitgesloten entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2 is niet belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing. Het voorgestelde artikel 4.1 is zowel van toepassing op groepsentiteiten die onderdeel vormen van een multinationale groep als op groepsentiteiten die onderdeel vormen van een binnenlandse groep.

Op basis van het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, is iedere uiteindelijkmoederentiteit, partieel gehouden moederentiteit of tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde staat gelegen uiteindelijkmoederentiteit of door een uitgesloten uiteindelijkmoederentiteit onderworpen aan de inkomen-inclusiebijheffing indien zij een belang heeft in een in een andere staat gevestigde of staatloze laagbelaste groepsentiteit. Of sprake is van een in een andere staat gevestigde of staatloze groepsentiteit wordt bepaald door de toepassing van artikel 1.3 van dit wetsvoorstel. Iedere groepsentiteit die is gevestigd in een laagbelastende staat, is een laagbelaste groepsentiteit. Of sprake is van een staat die laagbelastend is, wordt berekend door het effectieve belastingtarief voor een groep in een staat in mindering te brengen op het minimumbelastingtarief van 15%. Een moederentiteit heeft een belang in een laagbelaste groepsentiteit indien zij een «belang» heeft als bedoeld in de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «belang». Er is geen voorwaarde gesteld aan de tijdsduur waarvoor een belang moet worden gehouden. Daardoor kan de inkomen-inclusiebijheffing ook van toepassing zijn indien het belang in de groepsentiteit gedurende het verslagjaar is aangekocht of verkocht.

Op basis van het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, is iedere (i) uiteindelijkmoederentiteit, (ii) partieel gehouden moederentiteit of (iii) tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde staat gevestigde uiteindelijkmoederentiteit of door een uiteindelijkmoederentiteit die een uitgesloten entiteit is onderworpen aan de inkomen-inclusiebijheffing indien zij een belang heeft in een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit. Het onderscheid tussen het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, onderdelen a en b, is dus gelegen in de vestigingsplaats van de entiteit waarin de moederentiteit een belang heeft. De uitleg van genoemd artikel 4.1, eerste lid, onderdeel b, komt overeen met de toelichting op onderdeel a van dat lid.

Daarnaast is een moederentiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, aanhef, op basis van het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, onderdeel c, onderworpen aan inkomen-inclusiebijheffing indien zijzelf een laagbelaste groepsentiteit is. Het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, onderdelen b en c, betreft de implementatie van de zogenoemde «binnenlandse uitbreiding» van de inkomen-inclusiebijheffing.

Artikel 4.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, vormt voor in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteiten een uitzondering op het eerste lid en regelt daarmee voorkoming van dubbele belasting die, bij afwezigheid van deze uitzondering, het gevolg zou zijn van de top-downbenadering die aan de inkomen-inclusiebijheffing ten grondslag ligt. Het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, is op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel a, niet van toepassing op tussenliggende moederentiteiten indien over het verslagjaar de uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep of binnenlandse groep is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel in haar staat van vestiging. De uiteindelijk moederentiteit van de tussenliggende moederentiteit wordt geacht in haar staat van vestiging onderworpen te zijn aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel indien zij op basis van de nationale belastingregelgeving die van kracht is in haar staat van vestiging verplicht is de aldaar geldende kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. Aan deze voorwaarde is bijvoorbeeld niet voldaan indien de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel nog niet van kracht is over het verslagjaar. Ook is bijvoorbeeld niet aan die voorwaarde voldaan indien de uiteindelijk moederentiteit een uitgesloten entiteit is ter zake waarvan de informatieaangifte-indienende entiteit er niet voor heeft gekozen om haar niet als uitgesloten entiteit te behandelen. In dat geval zal zij immers niet verplicht zijn de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen. In geval een in Nederland of een andere staat gevestigde uiteindelijk moederentiteit een uitgesloten entiteit is, is op basis van het genoemde artikel 4.1, een in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing.

Op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel b, is het eerste lid van dat artikel eveneens niet van toepassing op een in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit indien over het verslagjaar een andere tussenliggende moederentiteit, middellijk of onmiddellijk, een controlerend belang in de in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit heeft. Indien een andere tussenliggende moederentiteit geen controlerend belang heeft in de in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit, dan is het eerste lid wel van toepassing. In die situatie kan de inkomen-inclusiebijheffing door meer dan één tussenliggende moederentiteit van de multinationale groep worden toegepast. Voor de uitzondering van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel b, is daarnaast vereist dat die andere tussenliggende moederentiteit is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel in haar staat van vestiging.

Artikel 4.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 4.1, derde lid, vormt voor in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteiten een uitzondering op het eerste lid van dat artikel en regelt daarmee voorkoming van dubbele belasting die, bij afwezigheid van deze uitzondering, het gevolg zou zijn van de top-downbenadering die aan de inkomen-inclusiebijheffing ten grondslag ligt. Op grond van genoemd derde lid is het voorgestelde artikel 4.1, eerste lid, niet van toepassing op een in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit indien een andere partieel gehouden moederentiteit, middellijk of onmiddellijk, het volledige belang in die in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit heeft en over het verslagjaar is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel. Voor een toelichting op de voorwaarde dat de partieel gehouden moeder-

entiteit moet zijn onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid.

Het voorgestelde artikel 4.1, derde lid, ziet op de situatie dat er – kort gezegd – sprake is van een stapeling van partieel gehouden moederentiteiten. Dit wordt toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 37: stapeling van partieel gehouden moederentiteiten

Het belang in de winsten van B Co wordt voor 25% gehouden door entiteiten die geen groepsentiteiten zijn. De uiteindelijk moederentiteit van de multinationale groep, A Co, heeft onmiddellijk het resterende belang in B Co. B Co heeft een volledig onmiddellijk belang in een laagbelaste groepsentiteit, NL Co. NL Co heeft op zijn beurt een volledig onmiddellijk belang in een andere groepsentiteit, D Co. NL Co is in Nederland gevestigd.

In dit voorbeeld zijn zowel B Co als NL Co partieel gehouden moederentiteiten. Immers, zowel het belang in de winsten van B Co als NL Co wordt voor meer dan 20%, onmiddellijk of middellijk, gehouden door een of meer natuurlijk personen of entiteiten die geen groepsentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep zijn.

In dit voorbeeld is het voorgestelde artikel 4.1, derde lid, van toepassing op NL Co, mits B Co verplicht is over het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen.

Artikel 4.2

Het voorgestelde artikel 4.2 bepaalt welk bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing is verschuldigd over het verslagjaar. Het voorgestelde artikel 4.2 bevat regels die bepalen hoe de bijheffing toegerekend dient te worden op grond van de inkomen-inclusiebijheffing. Daarbij wordt opgemerkt dat voor de berekening van de bijheffing, die het uitgangspunt vormt voor de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing, op basis van de formule in het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, de binnenlandse bijheffing zoals berekend op basis van het voorgestelde artikel 3.2 in aftrek wordt gebracht. Daardoor zal in beginsel ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, inclusief moederentiteiten, geen inkomen-inclusiebijheffing verschuldigd zijn op basis van het voorgestelde artikel 4.2, eerste en vierde lid. Indien de binnenlandse bijheffing van toepassing is en er is voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, hoeft in het geheel geen bijheffing berekend te worden ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, inclusief moederentiteiten. In dat geval wordt derhalve voor die groepsentiteiten de facto niet toegekomen aan de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2.

Ook voor in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten geldt dat, indien aldaar een kwalificerende binnenlandse bijheffing van toepassing is en is voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, voor de in die staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten geen bijheffing berekend wordt. Ook voor die groepsentiteiten geldt dat de facto niet wordt toegekomen aan de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2.

De toepassing van het voorgestelde artikel 4.2 kan bijvoorbeeld relevant zijn indien sprake is van staatloze groepsentiteiten of laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in een staat die geen kwalificerende binnenlandse bijheffing toepast.

Voor een toelichting op de diverse begrippen die worden gebruikt in het voorgestelde artikel 4.2 wordt verwezen naar de toelichting op de desbetreffende definities in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Artikel 4.2, eerste lid

De inkomen-inclusiebijheffing die wordt geheven van een moederentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, onderdelen a en b, is gelijk aan de som van de berekende bedragen aan bijheffing over het verslagjaar voor iedere laagbelaste groepsentiteit waarin zij een onmiddellijk of middellijk belang heeft, nadat die bijheffing per groepsentiteit is vermenigvuldigd met het aan de moederentiteit toerekenbare deel van die bijheffing over dat verslagjaar.

De term bijheffing betekent op basis van de definitie in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid: de bijheffing berekend op basis van artikel 8.2 voor een staat of een groepsentiteit. Voor de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing is met name van belang het voorgestelde artikel 8.2, vijfde, zesde en achtste lid. Doordat het voorgestelde artikel 4.2, eerste lid, van toepassing is op situaties waarin een moederentiteit een belang heeft in zowel laagbelaste staatloze groepsentiteiten als in laagbelaste groepsentiteiten die in Nederland of een andere staat zijn gevestigd, kan het zijn dat het voorgestelde artikel 8.2 over hetzelfde verslagjaar van toepassing is ter zake van in verschillende staten gevestigde of staatloze laagbelaste groepsentiteiten.

De bijheffing die op basis van het voorgestelde artikel 8.2, is berekend voor een laagbelaste groepsentiteit wordt vervolgens vermenigvuldigd met het aan de moederentiteit toerekenbare deel van die bijheffing over het verslagjaar. Wat het aan een moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing is, is geregeld in het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid.

Indien een uiteindelijk moederentiteit is gevestigd in een staat die de inkomen-inclusiemaatregel toepast en die moederentiteit het volledige belang in alle in een laagbelastende staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten die tot dezelfde groep behoren houdt, hoeft de bijheffing op basis van het voorgestelde artikel 8.2, zevende lid, niet voor iedere groepsentiteit berekend te worden. In dat geval wordt de inkomen-inclusiebijheffing de facto per staat berekend.

Artikel 4.2, tweede lid

Op basis van het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid, is het aan een moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit over het verslagjaar gelijk aan het kwalificerende inkomen van die laagbelaste groepsentiteit over het verslagjaar, verminderd met het bedrag aan kwalificerend inkomen van die laagbelaste groepsentiteit dat toerekenbaar is aan andere belanghouders in die entiteit, gedeeld door het kwalificerende inkomen van die groepsentiteit over het verslagjaar. Er is in zoverre sprake van een pro-ratabenadering ter bepaling van het bedrag aan verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing dat een moederentiteit is verschuldigd ter zake van een laagbelaste groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 4.2, eerste en tweede lid, kan toegelicht worden aan de hand van de volgende formule: $(A-B)/A=C^{53}$. Vervolgens wordt, op basis van genoemd eerste lid, de berekende bijheffing van de laagbelaste groepsentiteit vermenigvuldigd met de uitkomst van die formule (zijnde C). De uitkomst van die laatste stap is de inkomen-inclusiebijheffing die wordt geheven van een moederentiteit als bedoeld in artikel 4.1, eerste lid, onderdelen a en b, ter zake van die laagbelaste groepsentiteit.

In de regel komt het toerekenbare deel van de bijheffing wanneer dat wordt omgerekend naar een percentage overeen met het belang van een moederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit. In het geval dat het volledige belang in een laagbelaste groepsentiteit wordt gehouden door de in Nederland gevestigde moederentiteit, zal het toerekenbare deel altijd 1 bedragen en is geen additionele berekening nodig. In dat geval is de ter zake van de laagbelaste groepsentiteit berekende bijheffing gelijk aan het aan de moederentiteit toerekenbare deel van die bijheffing. Het volgende voorbeeld illustreert de werking van het voorgestelde artikel 4.2, eerste en tweede lid, ingeval de Nederlandse moederentiteit niet het volledige belang in een laagbelaste groepsentiteit heeft.

Voorbeeld 38: berekening inkomen-inclusiebijheffing indien moederentiteit niet het volledige belang heeft in de laagbelaste groepsentiteit

Stel dat het totale kwalificerende inkomen van de laagbelaste groepsentiteit over het verslagjaar € 1.000 is. Van dat bedrag is € 100 toerekenbaar aan andere belanghouders in die laagbelaste groepsentiteit. Het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing is: $(1000-100)/1000=0,9$. Om de van de moederentiteit te heffen inkomen-inclusiebijheffing te berekenen wordt op basis van het voorgestelde artikel 4.2, eerste lid, de ter zake van de laagbelaste groepsentiteit op basis van het voorgestelde artikel 8.2 berekende bijheffing in dit voorbeeld vermenigvuldigd met 0,9. Stel dat de berekende bijheffing ter zake van de laagbelaste groepsentiteit € 10 is. Dan is de van de moederentiteit te heffen inkomen-inclusiebijheffing ter zake van die laagbelaste groepsentiteit: $€ 10 \times 0,9 = € 9$.

Artikel 4.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, bepaalt hoe het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan andere belanghouders wordt berekend. De definitie van andere belanghouders is opgenomen in het voorgestelde artikel 4.2, vijfde lid. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2 zijn andere belanghouders die belanghouders die niet tot de groep behoren. Dit kunnen zowel natuurlijk personen als entiteiten zijn.

Het startpunt voor de berekening is het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit dat overeenkomstig hoofdstuk 6 van dit wetsvoorstel is berekend. Het inkomen van een groepsentiteit wordt op entiteitsbasis bepaald, waarbij transacties tussen groepsentiteiten over het algemeen worden gerespecteerd. Zo wordt bij de berekening van het kwalificerende inkomen over het algemeen geen rekening gehouden met de eliminatie van transacties die gemaakt zouden worden in het consoli-

⁵³ A staat voor: het totale kwalificerende inkomen van de laagbelaste groepsentiteit van het verslagjaar.

B staat voor: het bedrag aan kwalificerend inkomen van die laagbelaste groepsentiteit dat toerekenbaar is aan andere belanghouders in die laagbelaste groepsentiteit.

C staat voor: het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing voor die laagbelaste groepsentiteit over het verslagjaar.

datieproces. Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, negende lid, kan een uiteindelijk moederentiteit er wel voor kiezen om voor de berekening van het netto kwalificerend inkomen of verlies ten aanzien van, kort gezegd, transacties tussen groepsentiteiten een geconsolideerde grondslag toe te passen, maar slechts indien die groepsentiteiten zijn gevestigd in dezelfde staat en betrokken zijn in een fiscale groepsregeling. Het voorgaande houdt in dat in de meeste gevallen het onwaarschijnlijk is dat het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit precies overeenkomt met het inkomen dat is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening. In sommige gevallen kan de nettowinst of het nettoverlies na de toepassing van correcties in het consolidatieproces nihil bedragen. Echter, het is niet de nettowinst maar het kwalificerende inkomen dat toegerekend moet worden aan de moederentiteit die de inkomen-inclusiebijheffing toepast.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, aanhef, wordt ervan uitgegaan dat de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt is bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit regels bevat ter bepaling van het deel van de nettowinst van een gecontroleerde entiteit dat toerekenbaar is aan andere belanghouders. Door middel van een fictie worden diezelfde regels toegepast om te berekenen welk deel van het kwalificerende inkomen toerekenbaar is aan andere belanghouders. Dit wordt bewerkstelligd door te doen alsof de nettowinst gelijk is aan het op basis van het voorgestelde artikel 6.2 berekende bedrag aan kwalificerend inkomen. Vervolgens wordt de toerekening van dat kwalificerende inkomen bepaald aan de hand van de regels voor toerekening van de nettowinst aan andere belanghouders. De regels voor toerekening van de nettowinst zijn de regels op basis van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is toegepast door de uiteindelijk moederentiteit. Bij de toepassing van die regels wordt uitgegaan van de ficties die zijn opgenomen in artikel 4.2, derde lid, onderdelen a tot en met d.

De term kwalificerend inkomen betekent dat het hier gaat om een positief bedrag. Doordat uitgegaan wordt van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt door de uiteindelijk moederentiteit moet in het geval dat de inkomen-inclusiebijheffing wordt toegepast door een tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit, die moederentiteit ter zake van haar belang in een laagbelaste groepsentiteit rekening houden met de principes uit de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die de uiteindelijke moederentiteit hanteert met betrekking tot andere belanghouders.

Om het kwalificerende inkomen toe te kunnen rekenen worden in het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdelen a tot en met d, een aantal veronderstellingen gehanteerd. Op basis van het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel a, wordt er voor de hypothetische toerekening van het kwalificerende inkomen aan andere belanghouders gedaan alsof de moederentiteit een hypothetische geconsolideerde jaarrekening heeft. Die hypothetische geconsolideerde jaarrekening is de geconsolideerde jaarrekening die de moederentiteit op zou hebben gesteld indien zij een geconsolideerde jaarrekening zou hebben opgesteld op grond van dezelfde geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt is bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit. De veronderstelling van genoemd onderdeel a is noodzakelijk wanneer de moederentiteit niet de uiteindelijk moederentiteit is, maar een tussenliggende moederentiteit of een partieel gehouden moederentiteit. Hoewel de uiteindelijk moederentiteit daadwerkelijk een geconsolideerde jaarrekening heeft opgesteld, is die jaarrekening voor de toepassing van dit artikel de hypothetische geconso-

lideerde jaarrekening. Hiermee wordt een uniforme financiële verslaggevingsstandaard gehanteerd om het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit en de inkomen-inclusiebijheffing toe te rekenen tussen de moederentiteiten die de inkomen-inclusiebijheffing toepassen. Vanwege het feit dat alle moederentiteiten dezelfde financiële verslaggevingsstandaard hanteren om hun toerekenbare deel van de bijheffing te bepalen, zal geen verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing misgelopen worden of meer dan een keer in aanmerking worden genomen. Daarnaast zal sprake zijn van een adequate coördinatie op grond van het voorgestelde artikel 4.3 tussen de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel door een moederentiteit en een partieel gehouden moederentiteit ter zake van dezelfde laagbelaste groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel b, bevat de tweede veronderstelling. Op grond van genoemd onderdeel b wordt er voor de hypothetische toerekening van het kwalificerende inkomen aan andere belanghouders gedaan alsof de moederentiteit een controlerend belang in de laagbelaste groepsentiteit heeft, waardoor alle inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit integraal geconsolideerd worden met de inkomsten en de uitgaven van de moederentiteit in de hypothetische geconsolideerde jaarrekening. Met andere woorden, het bedrag van elk bestanddeel aan inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit dat is opgenomen op grond van de financiële verslaggevingsstandaard voor het verslagjaar wordt inbegrepen in de geconsolideerde bedragen van elk bestanddeel aan inkomsten en uitgaven die zijn weergegeven in de hypothetische geconsolideerde jaarrekening. De veronderstelling van genoemd onderdeel b is bedoeld om te verduidelijken dat de groepsentiteit wordt behandeld alsof zij wordt gecontroleerd door de moederentiteit die de hypothetische geconsolideerde jaarrekening opstelt, ook al heeft die moederentiteit geen controlerend belang in de laagbelaste groepsentiteit. Dit is van belang omdat het kan voorkomen dat de laagbelaste groepsentiteit een groepsentiteit is vanwege het feit dat de uiteindelijk moederentiteit een controlerend belang heeft in die groepsentiteit, terwijl de tussenliggende moederentiteit of de partieel gehouden moederentiteit geen controlerend belang heeft in die laagbelaste groepsentiteit. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 39: moederentiteit heeft bij fictie een controlerend belang in de laagbelaste groepsentiteit

Stel dat de uiteindelijk moederentiteit onmiddellijk een 30% belang heeft in een laagbelaste groepsentiteit en middellijk, via een tussenliggende moederentiteit, nog een 30% belang heeft in die laagbelaste groepsentiteit. In dat geval zou de tussenliggende moederentiteit niet verplicht zijn om de laagbelaste groepsentiteit integraal te consolideren omdat zij geen controlerend belang heeft in die groepsentiteit. Indien de tussenliggende moederentiteit enkel het door haar gehouden belang in de laagbelaste groepsentiteit in aanmerking zou nemen, dan zou zij bijvoorbeeld ook enkel de nettowinst of het nettoverlies van die groepsentiteit in aanmerking kunnen nemen op grond van de nettovermogenswaardemethode in de geconsolideerde jaarrekening. Door de hypothese in het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel b, worden alle inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit integraal inbegrepen in de hypothetische jaarrekening van de tussenliggende moederentiteit. Daarvan uitgaande zou het op grond van de relevante financiële verslaggevingsstandaard verplicht zijn om te bepalen welk deel van het inkomen van de laagbelaste groepsentiteit toerekenbaar is aan andere belanghouders.

Het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel b, beperkt de verplichte fictieve consolidatie tot de inkomsten en uitgaven van de laagbelaste groepsentiteit.

Op grond van het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel c, wordt er voor de hypothetische toerekening van het kwalificerende inkomen aan andere belanghouders gedaan alsof al het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit toerekenbaar is aan transacties met natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel zijn van de groep. In het reguliere proces van het opstellen van geconsolideerde jaarrekeningen worden inkomsten en uitgaven die toerekenbaar zijn aan transacties tussen entiteiten die onderdeel zijn van dezelfde groep geëlimineerd. Echter, zoals eerder aangegeven, wordt bij de berekening van het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit over het algemeen geen rekening gehouden met de eliminatie van transacties die gemaakt zouden worden in het consolidatieproces. Genoemd onderdeel c verduidelijkt dat een dergelijke eliminatie ook niet van toepassing is op het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit voor toepassing van de hypothetische toerekening aan andere belanghouders. Het bedrag dat in aanmerking wordt genomen voor de hypothetische toerekening is derhalve het totale kwalificerende inkomen van de laagbelaste groepsentiteit.

Tot slot wordt op grond van het voorgestelde artikel 4.2, derde lid, onderdeel d, voor de hypothetische toerekening van het kwalificerende inkomen aan andere belanghouders gedaan alsof alle belangen die niet middellijk of onmiddellijk door de moederentiteit worden gehouden, gehouden zouden worden door natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel vormen van de groep. Dit betekent dat wordt gedaan alsof alle andere belanghouders, waaronder andere groepsentiteiten, geen controlerend belang houden in de laagbelaste groepsentiteit. Hierdoor worden andere groepsentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep die een belang houden in dezelfde laagbelaste groepsentiteit waarin de moederentiteit een belang heeft, op dezelfde wijze behandeld als natuurlijk personen of entiteiten die geen onderdeel vormen van de groep. Dit zorgt ervoor dat alleen de inkomsten die toerekenbaar zijn aan de middellijke en onmiddellijke belangen van de moederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit zijn inbegrepen in het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteit. Zoals eerder aangegeven vormt het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing de factor waarmee de bijheffing van een laagbelaste groepsentiteit wordt vermenigvuldigd om te komen tot het van de moederentiteit te heffen bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing ter zake van die laagbelaste groepsentiteit.

Artikel 4.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 4.2, vierde lid, regelt welk bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing wordt geheven van een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit die kwalificeert als (i) uiteindelijk moederentiteit, (ii) tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een in een derde staat gevestigde uiteindelijk moederentiteit of door een in een lidstaat gevestigde uiteindelijk moederentiteit die een uitgesloten entiteit is, of (iii) partieel gehouden moederentiteit. Het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat van haar wordt geheven ter zake van zichzelf is gelijk aan de berekende bijheffing voor die moederentiteit over het verslagjaar. Indien de relevante moederentiteit eveneens inkomen-inclusiebijheffing is verschuldigd ter zake van haar laagbelaste groepsentiteiten wordt het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat is verschuldigd op basis van het voorgestelde artikel 4.2, eerste lid, opgeteld bij de voor

die moeder-entiteit berekende bijheffing over het verslagjaar. Dit wordt verduidelijkt met de bewoordingen «al dan niet in aanvulling op het eerste lid».

Artikel 4.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 4.2, vijfde lid, geeft de definitie van het begrip «andere belanghouders» voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2. Onder andere belanghouders wordt voor de toepassing van genoemd artikel verstaan: belanghouders die niet behoren tot dezelfde groep als de moederentiteit en de laagbelaste groepsentiteiten. Andere belanghouders kunnen zowel natuurlijk personen als entiteiten zijn.

Artikel 4.3

Artikel 4.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 4.3, eerste lid, bepaalt dat het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat is verschuldigd door een in Nederland gevestigde moederentiteit ter zake van een laagbelaste groepsentiteit wordt verminderd indien een, in de eigendomsketen lager gelegen, tussenliggende moederentiteit of partieel gehouden moederentiteit ook verplicht is om de inkomen-inclusiebijheffing toe te passen ter zake van dezelfde laagbelaste groepsentiteit. Het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat de in Nederland gevestigde moederentiteit is verschuldigd wordt verminderd met het aan die Nederlandse moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing dat vermenigvuldigd wordt met de bijheffing over het verslagjaar voor die laagbelaste groepsentiteit en dat verschuldigd is door de lager in dezelfde eigendomsketen gelegen moederentiteit ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. In de toelichting bij het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid, wordt toegelicht wat wordt verstaan onder het aan de moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing.

Het voorgestelde artikel 4.3, eerste lid, is bedoeld om overlap in de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel te voorkomen in situaties waarin een dergelijke overlap niet wordt voorkomen door de allocatieregels van het voorgestelde artikel 4.1, tweede en derde lid. Deze situatie kan zich bijvoorbeeld voordoen indien de uiteindelijk moederentiteit van de groep geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast en een in Nederland gevestigde tussenliggende moederentiteit een niet-controlerend belang heeft in een andere tussenliggende moederentiteit welke het volledige belang in een laagbelaste groepsentiteit heeft. In deze situatie dienen beide moederentiteiten de inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van dezelfde laagbelaste groepsentiteit op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid (of een daarmee vergelijkbare bepaling indien de andere tussenliggende moederentiteit niet in Nederland is gevestigd). Een vergelijkbare situatie kan zich voordoen indien een in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit een onmiddellijk of middellijk belang, niet zijnde een volledig belang, heeft in een andere partieel gehouden moederentiteit. In dat geval past zowel de in Nederland gevestigde partieel gehouden moederentiteit als de andere partieel gehouden moederentiteit de inkomen-inclusiebijheffing toe. Het voorgestelde artikel 4.3, eerste lid, voorkomt in deze situatie dubbele heffing.

De vermindering vindt plaats op het moment dat de inkomen-inclusiebijheffing wordt toegerekend aan beide moederentiteiten. De vermindering is dus niet afhankelijk van het moment dat de inkomen-inclusiebijheffing daadwerkelijk gedeeltelijk of volledig is betaald.

De werking van het voorgestelde artikel 4.3, eerste lid, kan als volgt worden geïllustreerd.

Voorbeeld 40: vermindering inkomen-inclusie maatregel

Uiteindelijkmoederentiteit A Co is gevestigd in een staat die geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel heeft geïmplementeerd. A Co heeft onmiddellijk een 100% belang in NL Co en onmiddellijk een 60% belang in B Co. NL Co is een tussenliggende moederentiteit. NL Co heeft een onmiddellijk belang van 40% in B Co. Het totale middellijke en onmiddellijke belang van A Co in B Co is 100%. B Co heeft onmiddellijk een 100% belang in C Co. C Co is een laagbelaste groepsentiteit. De bijheffing over het verslagjaar voor C Co is € 100. Doordat B Co een 100% belang heeft in C Co is B Co ter zake van C Co een bijheffing verschuldigd van € 100. Het aan NL Co ter zake van C Co toerekenbare deel van de bijheffing is 0,4. Vermenigvuldigd met de bijheffing over het verslagjaar voor C Co bedraagt de vermindering € 40 ($0,4 \times € 100 = € 40$). Het door NL Co over het verslagjaar verschuldigde bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing wordt verminderd met de aan haar toerekenbare € 40 aan bijheffing ter zake van C Co omdat B Co die bijheffing is verschuldigd.

Artikel 4.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 4.3, tweede lid, bepaalt dat de door een in Nederland gevestigde moederentiteit verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing – kort gezegd – wordt verminderd met het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat is verschuldigd door of ter zake van haar laagbelaste groepsentiteiten. De regeling is bedoeld voor uitzonderingssituaties waarin het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, niet van toepassing is.

Op grond van het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, hoeft onder voorwaarde de bijheffing niet te worden berekend indien een groepsentiteit in een staat kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd. Echter, het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, is niet van toepassing indien de groepsentiteiten een kwalificerende binnenlandse bijheffing over dat verslagjaar zijn verschuldigd die is berekend op basis van een andere verslaggevingstandaard dan de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkmoederentiteit, of IFRS. Met andere woorden, slechts indien de bijheffing wél moet worden berekend doordat het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, niet van toepassing is, kan worden toegekomen aan de toepassing van het voorgestelde artikel 4.3, tweede lid.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.3, tweede lid, is het niet van belang of de laagbelaste groepsentiteiten waarin de moederentiteit een belang heeft zijn gevestigd in een andere EU-lidstaat, een derde staat of in dezelfde staat als de moederentiteit.

Het bedrag aan inkomen-inclusiebijheffing dat door een in Nederland gevestigde moederentiteit is verschuldigd ter zake van laagbelaste groepsentiteit wordt verminderd met het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat door of ter zake van die laagbelaste groepsentiteit is verschuldigd, maar niet verder dan tot nihil. De vermindering vindt plaats als het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd. De vermindering is dus niet afhankelijk van het moment dat de kwalificerende binnenlandse bijheffing daadwerkelijk gedeeltelijk of volledig is betaald. Verder kan de vermindering niet leiden tot een teruggave aangezien de vermindering niet tot een negatief bedrag aan

verschuldigde inkomen-inclusiebijheffing kan leiden. Dit is geregeld door de bewoordingen «maar niet verder dan tot nihil».

Artikel 5.1

Artikel 5.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, regelt de belastingplicht voor de onderbelastewinstbijheffing van een in Nederland gevestigde groepsentiteit, niet zijnde een beleggingsentiteit, die behoort tot een multinationale groep, waarvan een of meer laagbelaste groepsentiteiten deel uitmaken en waarvan de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie die heeft gekozen voor een latere toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel. Artikel 50, eerste lid, van Richtlijn (EU) 2022/2523 geeft lidstaten van de Europese Unie waarin niet meer dan twaalf uiteindelijk moederentiteiten zijn gevestigd die onder de reikwijdte van die richtlijn vallen, de mogelijkheid om de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel vanaf 31 december 2023 voor zes opeenvolgende verslagjaren niet toe te passen. Dit betekent dat een lidstaat die gekozen heeft voor de latere toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel op grond van artikel 50, eerste lid, van Richtlijn (EU) 2022/2523 deze maatregelen pas zal toepassen voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2029.

Als de uiteindelijk moederentiteit geen inkomen-inclusiemaatregel toepast, kan de situatie zich voordoen dat geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten van de multinationale groep. Daarom voorziet het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, in belastingplicht voor de onderbelastewinstmaatregel van een in Nederland gevestigde groepsentiteit waarvan de uiteindelijk moederentiteit gevestigd is in een lidstaat die heeft gekozen voor een latere toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en onderbelastewinstmaatregel op grond van artikel 50, eerste lid, van Richtlijn (EU) 2022/2523. Omdat de desbetreffende keuzemogelijkheid ziet op verslagjaren die aanvangen voor 31 december 2029, ziet de genoemde belastingplicht ingevolge het voorgestelde artikel 5.1, vijfde lid, ook op die verslagjaren.

Beleggingsentiteiten zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, zijn uitgesloten van de toepassing van de onderbelastewinstmaatregel. Hiermee wordt beoogd de belastingneutraliteit van deze entiteiten te waarborgen met betrekking tot hun belanghouders die geen groepsentiteiten zijn. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat op grond van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel a, beleggingsfondsen en vastgoedbeleggingsvehikels die een uiteindelijk moederentiteit zijn uitgesloten zijn van de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, en dus ook van de toepassing van de onderbelastewinstbijheffing.

Artikel 5.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, regelt welke groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing indien meerdere in Nederlandse gevestigde groepsentiteiten als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde beleggingsentiteiten, behoren tot een multinationale groep. In dat geval worden twee situaties onderscheiden.

Allereerst bepaalt het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, aanhef en onderdeel a, dat wanneer sprake is van een in Nederland gevestigde moederentiteit die behoort tot een multinationale groep en waarvan het belang niet onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde moederentiteit, dat die moederentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing.

Daarnaast bepaalt het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, aanhef en onderdeel b, dat wanneer er meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten als bedoeld in het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, onderdeel a, zijn of indien de in Nederland gevestigde groepsentiteiten géén moederentiteiten zijn, dat een daartoe door de groep of de inspecteur aangewezen in Nederland gevestigde groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing. De aanwijzing van de belastingplichtige wordt nader toegelicht in de artikelsgewijze toelichting van het voorgestelde artikel 5.1, derde en vierde lid.

Als gevolg van de toepassing van het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, zijn de andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten die behoren tot die multinationale groep niet belastingplichtig voor de onderbelastewinstbijheffing. Er is derhalve geen sprake van een groepsbenadering maar van één groepsentiteit die belastingplichtig is.

Artikel 5.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 5.1, derde lid, regelt dat, indien artikel 5.1, tweede lid, onderdeel b, van toepassing is, al dan niet op verzoek van de groep, de inspecteur bij voor bezwaar vatbare beschikking vaststelt, welke in Nederland gevestigde groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing. De inspecteur kan dus zelf, uit eigen beweging, een beschikking afgeven aan een in Nederland gevestigde groepsentiteit, waardoor van deze in Nederland gevestigde groepsentiteit de door de multinationale groep verschuldigde onderbelastewinstbijheffing geheven kan worden die aan Nederland wordt toegerekend op grond van het voorgestelde artikel 5.2.

Deze beschikking kan ook op verzoek van een in Nederland gevestigde groepsentiteit vastgesteld worden, waarbij dan aangegeven kan worden welke in Nederland gevestigde groepsentiteit belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing. Vervolgens wordt deze aanwijzing bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur vastgesteld.

Deze beschikking maakt voor de multinationale groep en de Belastingdienst duidelijk, welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de aangifte voor de onderbelastewinstbijheffing zal doen en vervolgens de belasting zal betalen. Verder wordt een mogelijke wijziging van de aangewezen groepsentiteit, bijvoorbeeld vanwege een herstructurering, verkoop of omdat er om praktische redenen door de multinationale groep verzocht wordt de onderbelastewinstbijheffing van een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit te heffen, voor de inspecteur inzichtelijk door de gewijzigde beschikking. Wanneer de multinationale groep een Nederlandse moederentiteit heeft, bedoeld in het voorgestelde artikel 5.1, tweede lid, onderdeel a, bestaat geen keuzemogelijkheid voor de belastingplicht en is de Nederlandse moederentiteit te allen tijde de groepsentiteit die de aangifte voor onderbelastewinstmaatregel moet doen en de belasting moet betalen.

Artikel 5.1, vierde lid

In het voorgestelde artikel 5.1, vierde lid, is geregeld dat bij of krachtens AMvB, nadere regels gesteld kunnen worden waar het verzoek om een beschikking af te geven, op grond van het voorgestelde artikel 5.1, derde lid, aan moet voldoen. Hierbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan dat de verzoekende groepsentiteit in het verzoek duidelijk moet aangeven voor welke multinationale groep zij de onderbelastewinstbijheffing voldoet, welke andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten tot de multinationale groep behoren, per wanneer een eventuele wijziging in zou moeten gaan en de contactgegevens van de betrokkenen.

Artikel 5.1, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 5.1, vijfde lid, bepaalt dat de in Nederland gevestigde groepsentiteit, bedoeld in het voorgestelde artikel 5.1, eerste en tweede lid, slechts belastingplichtig is voor de onderbelastewinstbijheffing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen voor 31 december 2029. Dit hangt ermee samen dat de keuzemogelijkheid van artikel 50, eerste lid, van Richtlijn (EU) 2022/2523 enkel betrekking heeft op verslagjaren die aanvangen voor 31 december 2029. De genoemde belastingplicht ziet ingevolge het voorgestelde artikel 5.1, vijfde lid, daarom ook alleen op die verslagjaren.

Artikel 5.2

Artikel 5.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 5.2, eerste lid, regelt welk bedrag aan onderbelastewinstbijheffing over een verslagjaar wordt geheven van de belastingplichtige, bedoeld in het voorgestelde artikel 5.1. De onderbelastewinstbijheffing is gelijk aan het bedrag van de totale onderbelastewinstbijheffing in het verslagjaar vermenigvuldigd met het onderbelastewinstbijheffingspercentage voor het verslagjaar dat wordt berekend op basis van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid. De totale onderbelastewinstbijheffing wordt berekend op basis van het voorgestelde artikel 5.2, tweede lid.

Artikel 5.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 5.2, tweede lid, regelt wat het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing over een verslagjaar is dat door de belastingplichtige is verschuldigd. Het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing is gelijk aan de som van de op basis van het voorgestelde artikel 8.2 berekende bedragen aan bijheffing voor iedere laagbelaste groepsentiteit van de multinationale groep waartoe de belastingplichtige behoort voor dat verslagjaar, na toepassing van de correcties bedoeld in het voorgestelde artikel 5.2, derde en vierde lid.

Het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing is afhankelijk van het totale bedrag aan verschuldigde bijheffing. Dit zorgt ervoor dat de onderbelastewinstbijheffing het totale bedrag aan bijheffing dat de multinationale groep verschuldigd is, niet zal overschrijden. Het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing is gelijk aan de som van de bijheffingen die is berekend ter zake van iedere laagbelaste groepsentiteit. De berekening van de onderbelastewinstmaatregel vindt plaats in overeenstemming met de berekening van de bijheffing overeenkomstig hoofdstuk 8 van dit wetsvoorstel. Waaronder de wijze voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies, het bedrag aan betrokken belastingen op dergelijk inkomen en de regels die zien op de toepassing van de vermindering van inkomsten op basis van reële aanwezigheid.

Hierbij dient ook rekening gehouden te worden met regels die van invloed kunnen zijn op het berekenen van de bijheffing zoals het voorgestelde artikel 8.6 inzake een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit en de voorgestelde artikelen 10.4 en 10.6 met betrekking tot een beleggings-entiteit. Met betrekking tot een joint venture-groep wordt op grond van het voorgestelde artikel 9.4, derde lid, het bedrag aan bijheffing dat niet is onderworpen aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel, toegevoegd aan het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing.

Bij het bepalen van de onderbelastewinstbijheffing wordt ook rekening gehouden met een kwalificerende binnenlandse bijheffing die is geheven ter zake van een laagbelaste groepsentiteit. Op grond van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, wordt een kwalificerende binnenlandse bijheffing namelijk in mindering gebracht op de verschuldigde bijheffing. Omdat bij het bepalen van de onderbelastewinstbijheffing wordt aangesloten bij de berekende bijheffing bedoeld in het voorgestelde artikel 8.2, zorgt een geheven kwalificerende binnenlandse bijheffing (indirect) ook tot een vermindering van de onderbelastewinstbijheffing.

Wanneer de bijheffing is berekend, wordt het bedrag aan bijheffing gecorrigeerd op basis van het voorgestelde artikel 5.2, derde en vierde lid. Het deel van het totale bedrag aan onderbelastewinstbijheffing dat aan Nederland wordt toegerekend, wordt bepaald aan de hand van het onderbelastewinstbijheffingspercentage.

Artikel 5.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 5.2, derde lid, regelt dat voor de berekening van de totale onderbelastewinstbijheffing de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit wordt gesteld op nihil in het betreffende verslagjaar indien het volledige belang van de uiteindelijk moederentiteit in die laagbelaste groepsentiteit, onmiddellijk of middellijk, wordt gehouden via een of meer moederentiteiten die verplicht zijn om een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van die laagbelaste groepsentiteit. Met deze maatregel wordt bewerkstelligd dat de inkomen-inclusiemaatregel voorrang heeft ten opzichte van de onderbelastewinstmaatregel. Het is namelijk mogelijk dat in plaats van de uiteindelijk moederentiteit, een andere moederentiteit van de multinationale groep de inkomen-inclusiemaatregel toepast ter zake van een laagbelaste groepsentiteit, waardoor de toepassing van de onderbelastewinstmaatregel niet nodig is.

Het voorgestelde artikel 5.2, derde lid, ziet op de situatie dat het belang in de laagbelaste groepsentiteit middellijk of onmiddellijk wordt gehouden door één uiteindelijk moederentiteit. In het geval dat geen inkomen-inclusiemaatregel van toepassing is op het niveau van de uiteindelijk moederentiteit, kunnen één of meer moederentiteiten die onmiddellijk of middellijk worden gehouden door de uiteindelijk moederentiteit, verplicht zijn om een inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. In een dergelijk geval wordt op grond van het voorgestelde artikel 5.2, derde lid, de onderbelastewinstbijheffing op nihil gesteld, mits het volledige belang van de uiteindelijk moederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit, wordt gehouden via één of meer moederentiteiten die verplicht zijn om een inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van die laagbelaste groepsentiteit. De toepassing van het voorgestelde artikel 5.2, derde lid geldt per laagbelaste groepsentiteit.

Artikel 5.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 5.2, vierde lid, regelt de berekening van de totale onderbelastewinstbijheffing indien het voorgestelde artikel 5.2, derde lid, geen toepassing vindt. Het voorgestelde artikel 5.2, vierde lid, is van toepassing indien het gezamenlijke belang van een of meer moederentiteiten in de laagbelaste groepsentiteit kleiner is dan het middellijke belang van de uiteindelijk moederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit. In een dergelijk geval wordt de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit verminderd met de som van de inkomen-inclusiebijheffingen die een of meer moederentiteiten zijn verschuldigd ter zake van die laagbelaste groepsentiteit.

De vermindering van de bijheffing op grond van het voorgestelde artikel 5.2, vierde lid, is niet beperkt tot het toerekenbare deel van de inkomen-inclusiebijheffing dat toegerekend zou worden aan de uiteindelijk moederentiteit indien de uiteindelijk moederentiteit onderworpen zou zijn aan een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. In plaats daarvan wordt de bijheffing die is berekend op basis van het volledige kwalificerende inkomen van de laagbelaste groepsentiteit verminderd met de geheven inkomen-inclusiebijheffing door een of meer moederentiteiten die verplicht zijn om in het verslagjaar een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toe te passen ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. Hierbij wordt geen rekening gehouden met het toerekenbare deel van de uiteindelijk moederentiteit in de bijheffing ter zake van de laagbelaste groepsentiteit. Het bedrag aan bijheffing dat resteert na de vermindering van de geheven inkomen-inclusiebijheffing, wordt belast op grond van de onderbelastewinstmaatregel. In tegenstelling tot de toepassing van het voorgestelde artikel 5.2, derde lid, wordt de onderbelastewinstbijheffing bij de toepassing van het voorgestelde artikel 5.2, vierde lid, niet op nihil gesteld.

Artikel 5.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, bepaalt hoe het onderbelastewinstbijheffingspercentage berekend dient te worden. Het onderbelastewinstbijheffingspercentage wordt bepaald op basis van factoren die de relatieve aanwezigheid van de multinationale groep in Nederland weerspiegelen. De factoren die hiervoor worden gebruikt zijn het aantal werknemers en de nettoboekwaarde van de materiële activa, die beide voor de helft in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het onderbelastewinstbijheffingspercentage. In het voorgestelde artikel 5.2, zesde en zevende lid, wordt nader ingegaan op deze factoren.

Op grond van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, wordt het onderbelastewinstbijheffingspercentage bepaald aan de hand van het totaal aantal werknemers en de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa die een multinationale groep heeft in Nederland in verhouding tot het totaal aantal werknemers en de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa van alle groepsentiteiten die gevestigd zijn in landen waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van toepassing is. Deze gegevens worden gebaseerd op de gegevens die een multinationale groep moeten rapporteren op grond van CbC-reporting in het landenrapport.

Op grond van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, worden de werknemers en de nettoboekwaarde van materiële activa van beleggingsentiteiten niet in aanmerking genomen voor de berekening. Deze uitsluiting hangt samen met het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, op

grond waarvan beleggingsentiteiten zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, zijn uitgezonderd van de toepassing van de onderbelastewinstbijheffing. Als beleggingsentiteiten in aanmerking zouden worden genomen bij de berekening van het onderbelastewinstbijheffingspercentage, zou een deel van de onderbelastewinstbijheffing toegerekend kunnen worden aan een staat waar alleen beleggingsentiteiten zijn gevestigd. In dat geval zou de onderbelastewinstbijheffing niet geheven kunnen worden, omdat dergelijke entiteiten niet belastingplichtig zijn voor de onderbelastewinstmaatregel.

Op grond van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, wordt het onderbelastewinstbijheffingspercentage enkel berekend voor de allocatie van de onderbelastewinstbijheffing ter zake van landen waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van toepassing is. Dit geldt ook voor laagbelastende landen. Dit betekent dat een laagbelastende staat waar een onderbelastewinstmaatregel van toepassing is ook een deel van de onderbelastewinstbijheffing toegerekend krijgt. Het onderbelastewinstbijheffingspercentage wordt voor elk verslagjaar berekend.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, wordt voor het begrip «het aantal werknemers» aangesloten bij BEPS Action 13 inzake CbC-reporting. Het aantal werknemers wordt bepaald aan de hand van het totaal aantal werknemers uitgedrukt in voltijdsequivalenten. Hierbij mag worden uitgegaan van het aantal voltijdsequivalenten aan het eind van het verslagjaar, op basis van het gemiddelde van het verslagjaar of worden bepaald op een andere manier mits die methode elk jaar op basis van een bestendige gedragslijn wordt toegepast in de verschillende landen en op voorwaarde dat het totaal aantal werknemers uitgedrukt in voltijdsequivalenten in het betreffende verslagjaar beoordeeld kan worden.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, worden de werknemers toegerekend aan de staat waar de groepsentiteiten zijn gevestigd die hun loonkosten dragen. Hierbij wordt geen rekening gehouden met de locatie waar de werknemers hun werkzaamheden verrichten. In tegenstelling tot *de in aanmerking komende werknemers* als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3 voor het bepalen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, is het niet vereist dat de werknemers van een groepsentiteit hun werkzaamheden verrichten in de staat waar die groepsentiteit is gevestigd voor het bepalen van het totaal aantal werknemers in de staat waar de groepsentiteit is gevestigd. Ook is het niet relevant voor welke groepsentiteit de werknemers hun werkzaamheden verrichten. Als een werknemer in dienst bij een groepsentiteit en werkzaamheden verricht voor een andere groepsentiteit die gevestigd is in een ander land, zullen deze werknemers voor het bepalen van het aantal werknemers in aanmerking worden genomen bij de groepsentiteit waar de werknemer in dienstverband is.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, wordt voor het begrip «de som van de nettoboekwaarde van de materiële activa» aangesloten bij de in het voorgestelde artikel 1.2 opgenomen definitie van «nettoboekwaarde van de materiële activa». Voor meer toelichting wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij de in het voorgestelde artikel 1.2 opgenomen definitie van «nettoboekwaarde van de materiële activa».

Artikel 5.2, zesde lid

Het voorgestelde artikel 5.2, zesde lid, bepaalt dat onder werknemers mede wordt verstaan zelfstandige contractanten mits zij deelnemen in de reguliere bedrijfsactiviteiten van de groepsentiteit. In tegenstelling tot BEPS Action 13 inzake CbC-reporting, dat de keuze geeft om zelfstandige contractanten in aanmerking te nemen als werknemers voor CbC-reporting, worden zelfstandige contractanten die participeren in de reguliere bedrijfsactiviteiten van de groepsentiteit voor de toepassing van de onderbelastewinstmaatregel altijd in aanmerking genomen. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit dient aan te tonen in hoeverre een zelfstandige contractant deelneemt in de reguliere bedrijfsactiviteiten van een groepsentiteit.

Artikel 5.2, zevende lid

Het voorgestelde artikel 5.2, zevende lid, bepaalt dat de materiële activa van alle in de betreffende staat gevestigde groepsentiteiten in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het onderbelastewinstbijheffingspercentage op grond van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid. Voor de duidelijkheid wordt aangegeven dat liquide middelen of daarmee gelijkgestelde middelen, immateriële en financiële activa niet in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het onderbelastewinstbijheffingspercentage.

In tegenstelling tot uitgezonderde materiële activa als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, omvat de term «materiële activa» ook onroerende zaken gehouden ter investering, verkoop of lease en materiële activa die wordt gebruikt voor het genereren van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart.

Artikel 5.2, achtste lid

Het voorgestelde artikel 5.2, achtste lid, bepaalt dat werknemers en materiële activa aan een vaste inrichting worden toegerekend voor zover de loonkosten van die werknemers en voor zover de materiële activa zijn opgenomen in de afzonderlijke financiële gegevens van die vaste inrichting overeenkomstig het voorgestelde artikel 6.13, eerste tot en met derde lid. Het voorgestelde artikel 5.2, achtste lid, laatste zin, regelt dat in het geval werknemers en materiële activa aan een vaste inrichting worden toegerekend, deze niet in aanmerking worden genomen ter bepaling van het aantal werknemers en materiële activa van de staat waar de hoofdentiteit is gevestigd.

Artikel 5.2, negende lid

Het voorgestelde artikel 5.2, negende lid, bepaalt voor de berekening van het onderbelastewinstbijheffingspercentage op grond van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, dat de werknemers en de materiële activa van een doorkijkentiteit slechts in aanmerking worden genomen voor zover deze zijn toegerekend aan een vaste inrichting of, bij afwezigheid van een vaste inrichting, aan de groepsentiteiten die zijn gevestigd in de staat waarin de doorkijkentiteit is opgericht.

De aanwezigheid van werknemers en materiële activa op het niveau van een doorkijkentiteit kan ertoe leiden dat sprake is van een vaste inrichting. In dat geval dienen de werknemers en de materiële activa van de doorkijkentiteit toegerekend te worden aan de vaste inrichting. De aan de vaste inrichting toegerekende werknemers en de activa worden

vervolgens in aanmerking genomen bij de berekening van het onderbelastewinstbijheffingspercentage van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Het kan voorkomen dat de activiteiten die worden verricht door de doorkijkentiteit niet substantieel genoeg zijn voor de aanwezigheid van een vaste inrichting. Bij de afwezigheid van een vaste inrichting is om die reden bepaald dat de werknemers en materiële activa van een doorkijkentiteit die niet worden toegerekend aan een vaste inrichting, worden toegerekend aan de groepsentiteiten die zijn gevestigd in de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd.

Als er geen groepsentiteiten zijn gevestigd in het land waar de doorkijkentiteit is gevestigd en geen sprake is van een vaste inrichting, zullen de werknemers en materiële activa van de doorkijkentiteit worden uitgesloten van de berekening van het onderbelastewinstbijheffingspercentage.

Artikel 5.2, tiende lid

Het voorgestelde artikel 5.2, tiende lid, bepaalt dat voor het bepalen van het onderbelastewinstbijheffingspercentage op grond van het voorgestelde artikel 5.2, vijfde lid, de werknemers en de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep in een verslagjaar die zijn gevestigd in een staat niet in aanmerking worden genomen, indien het aan die staat toegerekende bedrag aan onderbelastewinstbijheffing van een voorafgaand verslagjaar niet heeft geleid tot een additionele contante belastinglast voor die groepsentiteiten die gelijk is aan het bedrag aan onderbelastewinstbijheffing dat in dat voorafgaande verslagjaar is toegerekend aan die staat. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan andere landen waar een onderbelastewinstmaatregel van toepassing is en waar het toegerekende bedrag aan onderbelastewinstbijheffing van een voorafgaand verslagjaar wel tot een additionele contante belastinglast heeft geleid.

Het voorgestelde artikel 5.2, tiende lid, regelt dat geen onderbelastewinstbijheffing meer wordt toegerekend aan een staat indien het aan die staat toegerekende bedrag aan onderbelastewinstbijheffing van een voorafgaand verslagjaar niet heeft geleid tot een additionele contante belastinglast voor de groepsentiteiten van de multinationale groep die gevestigd zijn in die staat. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als de belastingplichtige groepsentiteit de (extra) belastbare winst die het gevolg is van het weigeren van een aftrek in de winstbelasting kan verrekenen met verrekenbare verliezen, waardoor er geen additionele contante belastinglast is in dat verslagjaar.

Het voorgestelde artikel 5.2, tiende lid, tweede zin, bepaalt dat het voorgestelde artikel 5.2, tiende lid, eerste zin, niet van toepassing is met betrekking tot een verslagjaar indien in dat verslagjaar de werknemers en de materiële activa van de groepsentiteiten van een multinationale groep in alle staten met een in dat verslagjaar van toepassing zijnde kwalificerende onderbelastewinstmaatregel op basis van artikel 5.2, tiende lid, eerste zin, in dat verslagjaar buiten aanmerking zouden blijven. Deze uitzondering op het voorgestelde artikel 5.2, tiende lid, eerste zin, waarborgt dat alsnog een onderbelastewinstbijheffing wordt toegerekend aan de staten waar een onderbelastewinstbijheffing van toepassing is. Zonder het voorgestelde artikel 5.2, tiende lid, eerste zin, zou het kunnen voorkomen dat in een verslagjaar de onderbelastewinstbijheffing aan geen enkele staat wordt toegerekend.

Het voorgestelde artikel 5.2, tiende lid, is van toepassing met betrekking tot elk verslagjaar waarin de onderbelastewinstmaatregel van toepassing is.

Artikel 6.1

Artikel 6.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.1, eerste lid, regelt dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit over een verslagjaar wordt uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies van de betreffende groepsentiteit over het verslagjaar voorafgaand aan de consolidatiecorrecties ter eliminatie van intra-groepstransacties. Deze nettowinst of dit nettoverlies wordt bepaald aan de hand van de financiële verslaggevingsstandaard die door de uiteindelijkemoederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep. De betreffende nettowinst of het nettoverlies omvat alle opbrengsten en kosten van de betreffende groepsentiteit, waaronder de resultaten van transacties met andere leden van de groep, alsmede de belastinglast. Omdat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies wordt uitgegaan van de nettowinst of het nettoverlies van de betreffende groepsentiteit, worden opbrengsten en kosten die rechtstreeks in het eigen vermogen worden verwerkt in beginsel uitgesloten bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

De betreffende nettowinst of het nettoverlies wordt vervolgens aangepast door de correcties toe te passen die volgen uit de voorgestelde, hierna toe te lichten, artikelen 6.2 tot en met 6.14. Daarbij wordt opgemerkt dat de nettowinst of het nettoverlies en de correcties niet proportioneel worden verminderd ingeval er sprake is van minderheidsaandeelhouders in de groepsentiteit.

Artikel 6.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.1, tweede lid, betreft een uitzondering voor die situaties waarin het redelijkerwijs niet mogelijk is om – ten behoeve van de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies – de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit over een verslagjaar te bepalen aan de hand van de financiële verslaggevingsstandaard die door de uiteindelijkemoederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep. In die situatie mag voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.1, eerste lid, de nettowinst of het nettoverlies, zoals dat voor de betreffende groepsentiteit volgt uit de financiële verslaggeving in dat verslagjaar, worden bepaald aan de hand van een andere geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. Hieraan zijn een drietal cumulatieve voorwaarden verbonden. De eerste voorwaarde schrijft voor dat de financiële verslaggeving van de betreffende groepsentiteit wordt bijgehouden op basis van die andere geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard. De tweede voorwaarde vereist dat de gegevens zoals opgenomen in de financiële verslaggeving betrouwbaar zijn. Dit betekent dat er passende mechanismen worden gehanteerd om de financiële verslaggeving accuraat vorm te geven. De derde voorwaarde bepaalt dat het gebruik van de andere geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaarden er niet in mag resulteren dat ten aanzien van inkomen, uitgaven of transacties permanente verschillen ontstaan van in totaal meer dan € 1 miljoen ten opzichte van de financiële verslaggevingsstandaard die door de uiteindelijkemoederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. Indien dergelijke permanente verschillen zouden ontstaan ten aanzien van inkomen,

uitgaven of transacties, worden deze gecorrigeerd overeenkomstig de behandeling die volgt uit de verslaggevingsstandaard gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke-moederentiteit. Indien niet aan een van voornoemde voorwaarden wordt voldaan, kan geen gebruik worden gemaakt van de uitzondering van het voorgestelde artikel 6.1, tweede lid. In dat geval dient de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit conform het voorgestelde artikel 6.1, eerste lid, te worden vastgesteld volgens de verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk-moederentiteit.

Artikel 6.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.1, derde lid, regelt dat ingeval een groepsentiteit is gevestigd in een staat die een kwalificerende binnenlandse bijheffing toepast, voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies, de nettowinst of het nettoverlies van die groepsentiteit, in afwijking van het voorgestelde artikel 6.1, eerste en tweede lid, mag worden bepaald in overeenstemming met een geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard die afwijkt van de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk-moederentiteit. Hierbij geldt als voorwaarde dat de betreffende nettowinst of het betreffende nettoverlies wordt aangepast om elke vorm van materiële concurrentieverstoring te voorkomen.

Artikel 6.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.1, vierde lid, regelt dat ingeval de toepassing van een bepaalde grondslag of procedure volgens een set aan algemeen aanvaarde verslaggevingsbeginselen leidt tot materiële concurrentieverstoring, bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit de toepassing van die grondslag of procedure wordt aangepast overeenkomstig de vereiste behandeling volgens de internationale standaarden voor financiële verslaglegging IFRS. Hierbij wordt onder IFRS eveneens begrepen IFRS zoals goedgekeurd door de EU overeenkomstig Verordening (EG) nr. 1606/2002 van het Europees Parlement en de Raad van het Europees Parlement en de Raad van de Europese Unie van 19 juli 2002 betreffende de toepassing van internationale standaarden voor jaarrekeningen (PbEG 2002, L 243). In het voorgestelde artikel 1.2 is gedefinieerd wat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen onder materiële concurrentieverstoring wordt begrepen.

Artikel 6.2

Artikel 6.2, eerste lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, wordt de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit gecorrigeerd met een negental bestanddelen teneinde het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit te berekenen, te weten:

- a. nettobelastinglast;
- b. uitgesloten dividend;
- c. uitgesloten vermogenswinst of -verlies;
- d. inbegrepen herwaarderingswinst of -verlies;
- e. een op grond van artikel 9.3 uitgesloten winst of verlies als gevolg van de vervreemding van activa en passiva;
- f. asymmetrisch valutaresultaat;
- g. beleidsmatig niet-aftrekbare kosten;

- h. fouterstel of stelselwijziging ten opzichte van voorgaande periode;
- i. aangegroeide pensioenlasten;
- j. voordelen uit het prijsgeven door schuldeisers.

Voor een toelichting op de genoemde onderdelen a tot en met d en f tot en met j, wordt verwezen naar de navolgende toelichting bij het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, waarin deze bestanddelen nader worden beschreven. Het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel e, bevat een bestanddeel dat niet in artikel 6.2, tweede lid, is beschreven en toegelicht. Genoemd onderdeel regelt dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit, de nettowinst of het nettoverlies van die groepsentiteit wordt gecorrigeerd voor vervreemdingswinsten of -verliezen van activa en passiva voor zover deze zijn uitgesloten door de toepassing van het voorgestelde artikel 9.3.

Voor zover een correctie op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, ertoe leidt dat een bedrag wordt uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of het kwalificerende verlies, worden de met dat bedrag verband houdende betrokken belastingen op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, ook uitgesloten bij de bepaling van het bedrag aan betrokken belastingen.

Artikel 6.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, beschrijft, zoals aangegeven, de correcties op de nettowinst of het nettoverlies die zijn opgenomen in het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, om het kwalificerende inkomen of het kwalificerende verlies van een groepsentiteit te bepalen.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a, regelt wat voor de toepassing van dit artikel onder nettobelastinglast wordt verstaan. Op grond van deze bepaling omvat nettobelastinglast het nettobedrag van een viertal bestanddelen. Het eerste bestanddeel betreft de belastinglasten ter zake van betrokken belastingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1, met inbegrip van belastinglasten ter zake van betrokken belastingen op inkomen dat is uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies (onder 1°). Daarbij wordt onder de belastinglast over een verslagjaar zowel de acute belastinglast ter zake van betrokken belastingen inzake het betreffende verslagjaar begrepen, alsmede de mutaties in de actieve en passieve belastinglatenties ter zake van betrokken belastingen inzake dat verslagjaar. Belastinglasten ter zake van betrokken belastingen die betrekking hebben op inkomen dat is uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies worden ook bij dat inkomen of verlies opgeteld om te voorkomen dat deze belastinglasten leiden tot een vermindering van het kwalificerende inkomen of verlies voor de bepaling van het effectieve belastingtarief.

De nettobelastinglast omvat eveneens, wellicht ten overvloede, de actieve belastinglatenties toerekenbaar aan een verlies in het verslagjaar (onder 2°). Een actieve belastinglatentie ter zake van een nettoverlies, welke is opgeteld bij de bepaling van het nettoverlies in de financiële verslaggeving, wordt hierdoor in mindering gebracht bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

Verder omvat de nettobelastinglast de belastinglasten als gevolg van kwalificerende binnenlandse bijheffingen (onder 3°) en de belastinglasten als gevolg van de toepassing van Richtlijn (EU) 2022/2523 of, waar het derde landen betreft, als gevolg van de toepassing van de OESO-modelregels (onder 4°). De reden hiervoor is dat deze belastingen anders de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies zouden beïnvloeden. Ofwel, in gelijke zin als ten aanzien van de belastinglasten

ter zake van betrokken belastingen onder artikel 6.2, tweede lid, onderdeel a, onder 1°, geldt dat het bedrag aan belastinglasten op grond van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen niet het kwalificerende inkomen of verlies vermindert, onderscheidenlijk vermeerdert. Indien een multinationale groep bijvoorbeeld een passieve latentie opneemt voor een verwachte bijheffing als gevolg van dit wetsvoorstel, wordt een dergelijk bedrag derhalve opgeteld bij de nettowinst of het nettoverlies voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Hierdoor wordt voorkomen dat belastinglasten als gevolg van dit wetsvoorstel de berekening van het effectieve belastingtarief beïnvloeden.

Tot slot omvat de nettobelastinglast eveneens belastinglasten ter zake van niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelastingen (onder 5°). Dit betreffen in feite belastingen over het inkomen die in beginsel verschuldigd zijn, maar restitueerbaar zijn bij uitkering van dat inkomen door middel van een dividendbetaling. Om te voorkomen dat deze belastinglasten de berekening van het effectieve belastingtarief beïnvloeden wordt de nettowinst of het nettoverlies hiervoor gecorrigeerd.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder uitgesloten dividend wordt verstaan. Het kwalificerende inkomen of verlies en de betrokken belastingen van een groepsentiteit worden berekend op basis van de nettowinst en het nettoverlies van die groepsentiteit voorafgaand aan de consolidatiecorrecties ter eliminatie van intra-groepstransacties. Derhalve omvat de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit vóór correcties zowel intra-groepsdividenden en uitkeringen ontvangen in of toegerekend aan het verslagjaar ten aanzien van belangen gehouden in groepsentiteiten, als dividenden en uitkeringen ontvangen in of toegerekend aan het verslagjaar ten aanzien van belangen gehouden in overige entiteiten en portfoliobelangen. Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, onder 1° en 2°, bepaalt dat onder uitgesloten dividend wordt verstaan: alle dividenden of uitkeringen ontvangen uit hoofde van een belang in een entiteit, tenzij sprake is van een portfoliobelang dat op het moment van uitkering gedurende minder dan een aaneengesloten periode van een jaar economisch eigendom is van de groepsentiteit die het dividend ontvangt of waaraan het dividend wordt toegerekend (subonderdeel 1°) of tenzij sprake is van een aandelenbelang in een beleggingsentiteit ten aanzien waarvan gebruik wordt gemaakt van het voorgestelde artikel 10.6 (subonderdeel 2°).

Van een portfoliobelang is op grond van het voorgestelde artikel 6.2, zesde lid, sprake indien de multinationale groep een belang heeft dat recht geeft op minder dan 10% van de winst, het kapitaal, de reserves of de stemrechten van die entiteit. In dit kader wordt voor een toelichting op de definities van de begrippen belang en entiteit verwezen naar de toelichting op deze begrippen bij het voorgestelde artikel 1.2. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat, in afwijking van het begrip belang, voor de vraag of sprake is van een portfoliobelang, eveneens het belang in de stemrechten relevant is.

Of een portfoliobelang gedurende minimaal een aaneengesloten periode van een jaar wordt gehouden door een groepsentiteit, wordt bepaald op basis van het economische eigendom op het moment van uitkering van het dividend. Van economische eigendom is sprake als de groepsentiteit gerechtigd is tot alle of nagenoeg alle voordelen en lasten van het eigendom, daaronder begrepen het recht op de winst, het kapitaal of de reserves verbonden met dat belang. In tegenstelling tot de toets of sprake is van een portfoliobelang vindt deze toets plaats op het niveau van de

groepsentiteit zelf en niet, zoals bij de vraag of aan de 10%-eis is voldaan, op het niveau van de multinationale groep. Of een portfoliobelang gedurende een aangesloten periode van een jaar wordt gehouden, wordt bepaald op basis van de feiten en omstandigheden van het geval en getoetst op het moment waarop de uitkering van het dividend plaatsvindt. Hierbij worden wijzigingen in het belang gedurende dat jaar in aanmerking genomen. Deze toets dient echter alleen plaats te vinden ten aanzien van het onmiddellijke belang waaruit de voordelen opkomen. Eventuele middellijke belangen die verband zouden kunnen houden met de betreffende dividenduitkering zijn hierbij niet relevant.

Een verandering in de reserves van een verzekeringsbedrijf mag niet in mindering worden gebracht van het kwalificerende inkomen indien die verandering ziet op een uitgesloten dividend uit hoofde van effecten die worden gehouden namens een verzekeringnemer (bijvoorbeeld bij een unit-linked verzekeringsplan).

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, onder 1°, in combinatie met het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel a, kan worden samengevat aan de hand van het volgende schematische overzicht:

Dividenden of andere uitkeringen verkregen in of toegerekend aan een verslagjaar uit een:	Portfoliobelang (multinationale groep houdt <10% van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)	Niet-portfoliobelang (multinationale groep houdt 10% of meer van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)
Belang voor minder dan één jaar gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit	In aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies
Belang voor één jaar of langer gehouden op moment van uitkering door de groepsentiteit	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, onder 1°, kan nader worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 41: Reguliere voordelen portfoliobelang

M Co is gevestigd in Nederland en de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep die onderworpen is aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. B Co is gevestigd in staat B en is op geen enkele manier verbonden met de multinationale groep van M Co. Op 1 januari 2024 verkrijgt M Co een belang van 5% in B Co. Op grond van de Wet Vpb 1969 worden de voordelen verkregen uit dit belang in Nederland vrijgesteld uit hoofde van de deelnemingsvrijstelling.

Op 1 juli 2024 keert B Co dividend uit aan M Co. Dit dividend is door toepassing van de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld voor de fiscale winstbepaling in Nederland. Het dividend maakt echter wel deel uit van de nettowinst in de financiële verslaggeving van M Co. Deze nettowinst is het uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co. Aangezien in dit geval het belang van M Co in B Co kwalificeert als een portfoliobelang én dit belang minder dan een aangesloten periode van een jaar wordt gehouden op het moment van dividenduitkering, kwalificeert het dividend op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, onder 1°, niet als uitgesloten dividend en vindt op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, ten

aanzien van het dividend geen correctie plaats voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co.

Op 1 juli 2025 keert B Co wederom dividend uit aan M Co. Ook in dit geval is het dividend door toepassing van de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld voor de fiscale winstbepaling in Nederland, maar maakt het dividend wel deel uit van de nettowinst in de financiële verslaggeving van M Co. Deze nettowinst is het uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co. In dit geval is nog steeds sprake van een portfoliobelang, maar nu wordt het belang op het moment van dividenduitkering langer dan een aaneengesloten periode van een jaar gehouden, waardoor het dividend kwalificeert als uitgesloten dividend op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, onder 1°. Derhalve vindt op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel b, een correctie plaats voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co.

Een financieel instrument dat is uitgegeven door een groepsentiteit en wordt gehouden door een andere groepsentiteit, moet bij beide entiteiten als schuld dan wel als eigen vermogen worden aangemerkt. Voor zover het instrument onder de toepasselijke financiële verslaggevingsstandaard verschillend is gerubriceerd bij de uitgevende groepsentiteit en de groepsentiteit die het instrument houdt, dient deze laatste groepsentiteit de rubricering van de uitgevende groepsentiteit over te nemen.

Voor samengestelde financiële instrumenten (dat wil zeggen instrumenten die zowel kenmerken van eigen als van vreemd vermogen hebben ingevolge de toepasselijke geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard) geldt dat alleen ontvangen of toegerekende bedragen die samenhangen met het eigenvermogenbestanddeel kunnen worden aangemerkt als een uitgesloten dividend.

Kosten die verband houden met een uitgesloten vermogenswinst of -verlies mogen wel in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Dit geldt niet voor kosten die zien op een verandering in de reserves van een verzekeringsbedrijf indien die verandering ziet op uitgesloten vermogenswinst of -verlies ter zake van effecten die worden gehouden namens een verzekeringnemer (bijvoorbeeld bij een unit-linked verzekeringsplan).

Het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel c, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen wordt verstaan. Het gaat hierbij in de eerste plaats om vermogenswinsten of -verliezen die tot uitdrukking komen in de nettowinst of het nettoverlies in de financiële verslaggeving van de groepsentiteit als gevolg van de waardering van een belang op reële waarde, met uitzondering van een portfoliobelang (subonderdeel 1°). In de tweede plaats worden onder uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen begrepen, winsten of verliezen op belangen die op grond van de nettovermogenswaardemethode worden verantwoord in de financiële verslaggeving (subonderdeel 2°). De winst op een belang dat in de financiële verslaggeving op de nettovermogenswaarde wordt gewaardeerd, wordt in mindering gebracht op het nettoresultaat om tot het kwalificerende inkomen of verlies te komen. Een verlies op een belang dat in de financiële verslaggeving op de nettovermogenswaarde wordt gewaardeerd wordt daarbij toegevoegd aan het nettoresultaat. In de derde plaats worden onder uitgesloten vermogenswinsten of -verliezen begrepen winsten of verliezen als gevolg van het niet langer aanwezig zijn van een belang, niet zijnde een portfoliobelang (subonderdeel 3°).

Hieronder wordt eveneens begrepen de liquidatie van de rechtspersoon waarin een belang wordt gehouden.

Voor de uitleg van het begrip portfoliobelang wordt in dit kader wederom aangesloten bij de invulling die in het voorgestelde artikel 6.2, zesde lid, aan dit begrip is gegeven. Anders dan in het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, het geval is ten aanzien van uitgesloten dividend, is voor de vraag of het vermogensresultaat wordt uitgesloten voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies niet relevant hoe lang een portfoliobelang wordt gehouden. Dat betekent dat winsten of verliezen als gevolg van de vervreemding van een portfoliobelang nooit kwalificeren als uitgesloten vermogenswinsten- of verliezen. Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, in combinatie met het eerste lid van dat artikel, kan worden samengevat aan de hand van het volgende schematische overzicht:

Vervreemdingsresultaten ten aanzien van een:	Portfoliobelang (multinationale groep houdt <10% van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)	Niet-portfoliobelang (multinationale groep houdt 10% of meer van de winstrechten, kapitaalbelangen, reserves of stemrechten)
Belang voor minder dan één jaar gehouden op moment van vervreemding door de groepsentiteit	In aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies
Belang voor langer dan één jaar gehouden op moment van vervreemding door de groepsentiteit	In aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies	Niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, kan nader worden toegelicht aan de hand van de volgende voorbeelden:

Voorbeeld 42: Vervreemdingsvoordelen portfoliobelang

De feiten en omstandigheden zijn gelijk als die in voorbeeld 41. Op 1 januari 2026 vervreemdt M Co het belang in B Co en behaalt hiermee een vervreemdingswinst. Deze vervreemdingswinst is door toepassing van de deelnemingsvrijstelling vrijgesteld voor fiscale winstbepaling in Nederland, maar maakt wel deel uit van de nettowinst van M Co voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Deze nettowinst is het uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co. Aangezien nog steeds sprake is van een portfoliobelang, kwalificeert de vervreemdingswinst op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, niet als een uitgesloten vermogenswinst en vindt op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, geen correctie plaats voor de berekening van het kwalificerende inkomen van M Co.

Voorbeeld 43: Liquidatieverlies

M Co is gevestigd in Nederland en is de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep die onderworpen is aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. M Co heeft een 100% belang in C Co gevestigd in staat C. Na verloop van tijd waardeert M Co haar belang in C Co af. In datzelfde jaar wordt C Co geliquideerd en wordt een liquidatieverlies ter hoogte van de afwaardering in aanmerking genomen bij de fiscale winstbepaling in Nederland. De nettowinst van M Co voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening omvat eveneens de afwaardering van het belang in C Co. Deze nettowinst is het uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co. Aangezien hier echter sprake is van een verlies op een belang, niet zijnde

een portfoliobelang, kwalificeert dit verlies als uitgesloten vermogensverlies op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, en vindt op grond van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, een correctie plaats voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van M Co.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, worden onder nog nader te bepalen voorwaarden vermogenswinsten en -verliezen niet uitgesloten voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteiten in een staat. Indien zij deze keuze maakt, blijft de verschuldigde belasting of mutatie in de belastinglatenties die samenhangt met de winst of het verlies buiten beschouwing bij het bepalen van de betrokken belastingen.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, worden onder nog nader te bepalen voorwaarden valutaresultaten als een uitgesloten vermogenswinst of -verlies aangemerkt voor zover die resultaten voortvloeien uit financiële instrumenten ter afdekking van valutarisico dat met een belang wordt gelopen.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel d, bepaalt dat voor de toepassing van dit artikel onder inbegrepen herwaarderingswinst of -verlies wordt verstaan de winst die of het verlies dat rechtstreeks in het eigen vermogen is verwerkt als gevolg van de periodieke herwaardering van de boekwaarde van materiële vaste activa op reële waarde, onder voorwaarde dat deze winst of dit verlies in een volgend verslagjaar niet in de winst- en verliesrekening wordt verwerkt. Door de toepassing van dit onderdeel, in combinatie met artikel 6.2, eerste lid, onderdeel d, worden alle periodieke herwaarderingswinsten en -verliezen nadat deze zijn verminderd, onderscheidenlijk vermeerderd, met de met deze winsten of verliezen samenhangende betrokken belastingen, in aanmerking genomen bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Op deze manier wordt voorkomen dat verschillen tussen waarderingsgrondslagen van materiële vaste activa in de financiële verslaggeving effect hebben op de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Aangezien herwaarderingswinsten in de financiële verslaggeving veelal rechtstreeks in het eigen vermogen worden verwerkt, terwijl herwaarderingsverliezen in de financiële verslaggeving veelal worden opgenomen in de winst- en verliesrekening, zouden zonder deze correctie slechts de verliezen zijn opgenomen in de nettowinst of het nettoverlies en daardoor in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Door toepassing van dit onderdeel worden derhalve zowel de herwaarderingswinsten als -verliezen in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, regelt dat voor de toepassing van dit artikel een asymmetrisch valutaresultaat een viertal situaties omvat waarin zich een valutaresultaat voordoet als gevolg van een verschil tussen de financiële verslaggevingsvaluta en de fiscale valuta, alsmede als gevolg van een verschil tussen een van de voornoemde valuta's en een buitenlandse valuta. De financiële verslaggevingsvaluta is de valuta die wordt gehanteerd om de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit te bepalen. De fiscale verslaggevingsvaluta is de valuta die door een groepsentiteit wordt gehanteerd om het belastbare resultaat voor een betrokken belasting te bepalen voor de staat waarin de groepsentiteit is gevestigd. Een buitenlandse valuta is iedere valuta niet zijnde de fiscale of financiële verslaggevingsvaluta van een groepsentiteit.

Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, onder 1°, in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel, worden valutawinsten of -verliezen die tot uitdrukking komen bij de fiscale winstbepaling – als gevolg van een valutaverschil ten opzichte van de financiële verslaggevingsvaluta – toegevoegd, onderscheidenlijk in mindering gebracht, bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Daarnaast worden op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, onder 2°, in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel, valutawinsten of valutaverliezen die tot uitdrukking komen bij het bepalen van de nettowinst of het nettoverlies in de financiële verslaggeving – als gevolg van een valutaverschil ten opzichte van de fiscale valuta – in mindering gebracht, onderscheidenlijk toegevoegd, bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, onder 3°, heeft – wederom in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel – tot gevolg dat het kwalificerende inkomen of verlies van een groeps-entiteit wordt geneutraliseerd voor valutawinsten en -verliezen die voortkomen uit een verschil tussen de financiële verslaggevingsvaluta en een buitenlandse valuta. Op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, onder 4°, in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel, worden in gelijke zin valutawinsten of -verliezen die voortkomen uit een verschil tussen de fiscale valuta en een buitenlandse valuta toegevoegd aan, onderscheidenlijk in mindering gebracht op, het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Door voornoemde aanpassingen wordt het kwalificerende inkomen of verlies (noemer) van de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit meer in overeenstemming gebracht met het belastbare bedrag aan de hand waarvan de betrokken belastingen (teller) in beginsel worden bepaald.

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, in combinatie met het eerste lid, onderdeel f, van dat artikel, kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 44: Asymmetrisch valutaresultaat

A Co is gevestigd in Nederland en is onderdeel van een multinationale groep die onderworpen is aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Het verslagjaar en fiscale boekjaar van A Co zijn gelijk aan een kalenderjaar. A Co hanteert de euro als fiscale valuta en de dollar als financiële verslaggevingsvaluta. In 2023 heeft A Co een niet-rentedragende obligatievordering met een nominale waarde van \$ 10 miljoen. Op 1 januari 2023 was de euro/dollarkoers € 1: \$ 1. Op 31 december 2023 is de euro in waarde toegenomen ten opzichte van de dollar en is de euro/dollarkoers € 1: \$ 1,25. De waardedaling van de obligatievordering in euro's van € 2 miljoen (€ 10 miljoen / 1,25) wordt in aanmerking genomen bij de fiscale winstbepaling in Nederland. In de financiële verslaggeving is echter geen sprake van een waardedaling die tot uitdrukking komt in de nettowinst of het nettoverlies van A Co, omdat de obligatievordering is opgenomen in dollars en dit eveneens de financiële verslaggevingsvaluta betreft. Hierdoor wijkt de fiscale winst af van de nettowinst voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Dit wordt echter veroorzaakt door het valutaverlies als gevolg van het verschil tussen de fiscale valuta en de financiële verslaggevingsvaluta. Derhalve is sprake van een asymmetrisch valutaresultaat waarvoor een correctie plaatsvindt. Deze correctie betreft de waarde van het verlies, herrekend in dollars. Vervolgens wordt de nettowinst of het nettoverlies van A Co gecorrigeerd met dit bedrag. In dit geval wordt de nettowinst of het nettoverlies van A Co derhalve op grond van artikel 6.2, eerste lid,

onderdeel f, jo. artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, subonderdeel 1°, verlaagd met € 2,5 miljoen (€ 2 miljoen x 1,25) voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies.

In het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel f, wordt beschreven wat voor de toepassing van dit artikel onder beleidsmatig niet-afrekbare kosten wordt verstaan. Het gaat hierbij kort gezegd om alle kosten opgekomen bij een groepsentiteit voor illegale betalingen, waaronder – maar niet beperkt tot – steekpenningen en smeergeld (onder 1°). Daarnaast gaat het hierbij om kosten voor boetes en sancties van € 50.000 of meer, dan wel een daaraan gelijk bedrag in de functionele valuta waarin de nettowinst of het nettoverlies is berekend (onder 2°). Op grond van genoemd onderdeel f, in combinatie met het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel g, wordt kort gezegd voorkomen dat beleidsmatig niet-afrekbare kosten het kwalificerende inkomen verlagen of het kwalificerende verlies verhogen.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel g, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder fourterstel of stelselwijziging ten opzichte van voorgaande periode wordt verstaan. Op grond van genoemd onderdeel g, onder 1°, in combinatie met het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel h, worden kort gezegd de wijzigingen in het beginvermogen als gevolg van fourterstel met betrekking tot het bepalen van de nettowinst of het nettoverlies in een voorgaand verslagjaar in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies in het huidige verslagjaar, behoudens voor zover een dergelijk herstel leidt tot een materiële vermindering van de betrokken belastingen op grond van het hierna toe te lichten artikel 7.6. Op grond van genoemd onderdeel g, onder 2°, wederom in combinatie met het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel h, worden wijzigingen in het beginvermogen als gevolg van een wijziging in de verslaggevingsstandaarden of het verslaggevingsbeleid in aanmerking genomen bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies in het huidige verslagjaar, indien een dergelijke wijziging het kwalificerende inkomen of verlies in een voorgaand verslagjaar heeft beïnvloed.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel h, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder aangegroeide pensioenlasten wordt verstaan. Het gaat hierbij om het verschil tussen het bedrag aan pensioenlasten dat in een verslagjaar is betrokken in de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies en de in dat verslagjaar daadwerkelijk aan het pensioenfonds afgedragen contributies. Hiermee wordt geregeld dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel i, enkel de pensioenlasten die als contributies zijn afgedragen aan een pensioenfonds in mindering kunnen worden gebracht op het kwalificerende inkomen. Op grond van genoemd onderdeel h, in combinatie met het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel i, wordt de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit gecorrigeerd voor deze aangegroeide pensioenlasten voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van een verslagjaar.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel h, en het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel i, zijn van toepassing op pensioenlasten van pensioenregelingen die zijn verstrekt via een pensioenfonds. Deze bepalingen zouden zodanig kunnen worden uitgelegd dat pensioenlasten die bestaan uit directe pensioenuitkeringen aan voormalige werknemers niet onder de reikwijdte van deze bepalingen zouden vallen. Nochtans dienen deze pensioenlasten in aanmerking te worden genomen op hetzelfde moment waarop en voor hetzelfde bedrag waarvoor zij als uitgave in aanmerking zijn genomen in de financiële verslaglegging.

Het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel i, voorziet in een keuzemogelijkheid voor de informatieaangifte-indienende groepsentiteit om de winst die voortvloeit uit het prijsgeven van een schuld buiten beschouwing te laten bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies. Dit onderdeel ziet op situaties waarin een schuldeiser een schuldvordering prijsgeeft omdat de schuldenaar niet meer in staat is om de schuld terug te betalen. In het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel i, onder 1° tot en met 3°, wordt aangeduid onder welke omstandigheden de schuldenaar geacht wordt niet langer aan zijn verplichtingen te kunnen voldoen. Het voordeel dat voortvloeit uit het prijsgeven wordt onder de meeste financiële verslaggevingsstandaarden als inkomen bij de schuldenaar beschouwd. Echter, in veel landen is een dergelijk voordeel vrijgesteld van belastingheffing of komt het in mindering op de verrekenbare verliezen of andere belasting(grondslag-)verminderende elementen. Om te voorkomen dat in dergelijke gevallen bijheffing verschuldigd zou zijn, kan de informatie-aangifte indienende groepsentiteit ervoor kiezen om een dergelijk voordeel buiten het kwalificerende inkomen of verlies te houden. Indien zij deze keuze maakt, blijft tevens de verschuldigde belasting of mutatie in de belastinglatenties die samenhangt met het prijsgeven buiten beschouwing bij het bepalen van de betrokken belastingen.

Artikel 6.2, derde lid

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, worden onder nog nader te bepalen voorwaarden vermogenswinsten en -verliezen niet uitgesloten voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteiten in een staat. Het voorgestelde artikel 6.3, derde lid, regelt dat deze nadere regels worden opgenomen in een AMvB of in een ministeriële regeling.

Artikel 6.3, vierde lid

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, worden onder nog nader te bepalen voorwaarden valutaresultaten als een uitgesloten vermogenswinst of -verlies aangemerkt voor zover die resultaten voortvloeien uit financiële instrumenten ter afdekking van valutarisico dat met een belang wordt gelopen. Het voorgestelde artikel 6.3, vierde lid, regelt dat deze nadere regels worden opgenomen in een AMvB of in een ministeriële regeling.

Artikel 6.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 6.2, vijfde lid, bepaalt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit in overeenstemming met het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, ervoor kan kiezen dat de dividenden die een groepsentiteit ontvangt uit hoofde van al haar portfoliobelangen niet worden aangemerkt als uitgesloten dividend voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel b. De keuze geldt op grond van het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, voor een periode van vijf verslagjaren. Deze periode vangt aan op de eerste dag van het verslagjaar waarvoor die keuze is gemaakt. Het voorgestelde artikel 6.2, vijfde lid, zorgt ervoor dat alle dividenden die een groepsentiteit ontvangt uit hoofde van haar portfoliobelangen in aanmerking worden genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een groep niet hoeft te achterhalen hoe lang het portfoliobelang op het moment van de uitkering economisch eigendom is van de groepsentiteit die de uitkering ontvangt, waardoor de administratieve lasten afnemen.

Artikel 6.2, zesde lid

Het voorgestelde artikel 6.2, zesde lid, bepaalt wat voor de toepassing van dit artikel onder portfoliobelang wordt verstaan. Voor een verdere toelichting hierop wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b.

Artikel 6.3

Artikel 6.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, regelt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er – bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van alle groepsentiteiten gevestigd in dezelfde staat – overeenkomstig het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, voor kan kiezen om ter zake van een op aandelen gebaseerde betaling het bedrag dat in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit is opgenomen voor kosten ter zake van een op aandelen gebaseerde betaling te vervangen door het bedrag dat daarvoor in aftrek is toegestaan bij de berekening van de belastbare winst. Onder op aandelen gebaseerde betalingen worden in dit kader overigens eveneens op aandelenopties gebaseerde betalingen begrepen. In verschillende landen wordt fiscaal een aftrek toegestaan ter zake van op aandelenopties gebaseerde betalingen ter hoogte van de waarde van de aandelen op het moment dat de optie wordt uitgeoefend. Indien een bedrag in aanmerking wordt genomen als aftrekbare kosten in de financiële verslaggeving ten aanzien van op aandelenopties gebaseerde betalingen en dit bedrag verschilt van het bedrag dat fiscaal in die staat in aanmerking kan worden genomen, is sprake van een permanent verschil. Indien het bedrag dat fiscaal in aftrek mag worden gebracht hoger is dan het bedrag dat in de financiële verslaggeving in aftrek wordt gebracht, kan dit ertoe leiden dat het effectieve belastingtarief daalt, mogelijk tot onder het minimumtarief. In dat geval kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er op grond van het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, voor kiezen om het bedrag dat fiscaal aftrekbaar is in aanmerking te nemen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 6.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.3, tweede lid, regelt dat indien een optie om aandelen te verkrijgen – waarvoor eerder voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, is gekozen – niet wordt uitgeoefend, in het verslagjaar waarin deze optie vervalt voor alle voorgaande verslagjaren waarin onder toepassing van het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, bedragen aan kosten in mindering zijn gebracht deze bedragen weer worden opgeteld bij het kwalificerende inkomen of verlies van die betreffende verslagjaren. Hiermee wordt voorkomen dat er een voordeel wordt gegeven voor de aftrek van een bestanddeel dat nooit wordt betaald.

Artikel 6.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.3, derde lid, regelt kort gezegd dat voor situaties waarin een deel van het bedrag aan aftrekbare kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen is opgenomen in de financiële verslaggeving van de groepsentiteit in verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar waarin voor toepassing van het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, is gekozen, alsnog een bedrag gelijk aan het verschil tussen het volledige bedrag aan aftrekbare kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen dat in mindering is gebracht bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of

verlies in die voorafgaande verslagjaren en het volledige bedrag dat in mindering zou zijn gebracht bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies in die voorafgaande verslagjaren indien in die jaren voor toepassing van het eerste lid zou zijn gekozen, ineens in aanmerking kan worden genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit in het verslagjaar waarin de keuze is gemaakt.

Artikel 6.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.3, vierde lid, verzekert dat indien de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 6.3, eerste lid, wordt herroepen een nog openstaand bedrag aan onbetaalde kosten voor op aandelen gebaseerde betalingen dat op grond van genoemde eerste lid wel in mindering is gebracht op de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit wordt opgeteld bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit. Dit gebeurt echter slechts voor zover dat bedrag de kosten die ten aanzien van die betalingen zijn opgenomen in de financiële verslaggeving te boven gaat.

Artikel 6.4

Artikel 6.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.4, eerste lid, regelt dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit transacties tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten in overeenstemming met het arm's-lengthbeginsel in aanmerking worden genomen en in de financiële verslaggeving voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen voor hetzelfde bedrag moeten worden opgenomen door alle groepsentiteiten die partij zijn bij een transactie. De verschillen tussen de prijs voor de bepaling van het belastbare bedrag en de prijs die wordt opgenomen in de financiële verslaggeving kunnen ontstaan bij indiening van de aangifte of op een later moment bij controle van de aangifte. Ingeval alle relevante belastingautoriteiten bepalen dat een prijs moet worden aangepast om in overeenstemming te komen met het arm's-lengthbeginsel, wordt deze prijs eveneens aangepast voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Dit is bijvoorbeeld het geval indien sprake is van een Bilaterale Advance Pricing Agreement (BAPA) of Multilaterale Advance Pricing Agreement (MAPA) waarover overeenstemming is bereikt door alle autoriteiten van alle betrokken staten. Deze aanpassing voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies moet consistent worden toegepast ten aanzien van alle betrokken partijen in overeenstemming met de verrekenningsprijs conform het arm's-lengthbeginsel die is opgenomen in de BAPA of MAPA.

Artikel 6.4, tweede lid

In het voorgestelde artikel 6.4, tweede lid, wordt onder omstandigheden een aanpassing voorgeschreven indien een verlies op een overdracht van een activum tussen twee groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat in aanmerking is genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Indien dit verlies in de financiële verslaggeving niet is opgenomen in overeenstemming met het arm's-lengthbeginsel, wordt dit verlies op de betreffende overdracht van het actief gecorrigeerd op basis van het arm's-lengthbeginsel. Deze aanpassing is niet van toepassing indien het verlies is uitgesloten voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Derhalve vindt geen aanpassing plaats indien gekozen wordt voor het voorgestelde artikel 6.9.

Artikel 6.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.4, derde lid, geeft een definitie van het arm's-lengthbeginsel voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.4.

Artikel 6.5

Het voorgestelde artikel 6.5 regelt dat kwalificerende restitueerbare belastingtegoeden worden behandeld als inkomen voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Voor de vraag wanneer sprake is van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed wordt verwezen naar de definitie in artikel 1.2, eerste lid, en de daarbij behorende toelichting.

Indien het bedrag van een kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed in een verslagjaar in mindering wordt gebracht op de verschuldigde belasting, dient dit bedrag tevens conform het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, te worden toegevoegd aan het bedrag aan betrokken belastingen in dat verslagjaar. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een bedrag aan dergelijke belastingvermindering wordt behandeld als een inkomensbestanddeel en niet als een vermindering van de aan dat jaar toegerekende belasting.

Omgekeerd regelt dit artikel dat een restitueerbaar belastingtegoed dat niet voldoet aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, maar dat in de financiële verslaggeving wel als inkomen is opgenomen, in mindering wordt gebracht bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Op grond van het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel b, worden de betrokken belastingen in dat geval dienovereenkomstig verlaagd.

Artikel 6.6

Artikel 6.6, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.6, eerste lid, regelt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kan kiezen om bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies voor een verslagjaar rekening te houden met de toepassing van het realisatiebeginsel ten aanzien van activa en passiva die in de geconsolideerde jaarrekening worden gewaardeerd op reële waarde. Indien ervoor wordt gekozen om rekening te houden met de toepassing van het realisatiebeginsel, worden herwaarderingswinsten of -verliezen met betrekking tot activa en passiva als gevolg van de waardering op reële waarde tussentijds niet in aanmerking genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de desbetreffende groepsentiteiten. Bij de toepassing van deze keuze wordt winst of verlies met betrekking tot activa en passiva eerst in aanmerking genomen wanneer deze daadwerkelijk wordt gerealiseerd, doordat het actief wordt vervreemd of de schuld wordt afgelost, en niet door periodieke veranderingen in reële waarde of bijzondere waardeverminderingen. De achtergrond bij deze bepaling is om schommelingen in de bepaling van het effectieve belastingtarief te beperken. Hiermee kan onder omstandigheden worden voorkomen dat wordt toegekomen aan bijheffing, terwijl er fiscaal geen winst is gerealiseerd.

Artikel 6.6, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.6, tweede lid, regelt dat voor toepassing van het eerste lid de boekwaarde van een activum of passivum wordt gesteld op de boekwaarde op het laatste van de volgende twee tijdstippen (i) het

moment waarop het activum is verkregen of het passivum is ontstaan, of (ii) de eerste dag van het verslagjaar waarvoor de keuze is gemaakt.

Artikel 6.6, derde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.6, derde lid, is de keuze van het voorgestelde artikel 6.6, eerste lid, van toepassing op de activa en passiva van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest om de keuze te beperken tot de materiële activa van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten, dan wel tot de activa en passiva van alle in een staat gevestigde beleggingsentiteiten.

Artikel 6.6, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.6, vierde lid, regelt dat indien voor enig verslagjaar de keuze, bedoeld in het eerste lid, wordt herroepen, voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteiten waarvoor de keuze in het voorgaande verslagjaar gold, een bedrag gelijk aan het verschil tussen de reële waarde en de boekwaarde van de activa of passiva, welk verschil wordt bepaald op de eerste dag van het verslagjaar waarvoor de keuze wordt herroepen, in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteiten.

Artikel 6.7

Artikel 6.7, eerste en zesde lid

Het voorgestelde artikel 6.7 regelt dat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kan kiezen om winsten en verliezen behaald met de vervreemding van lokale vaste activa te verdelen over een vijfjaarsperiode. Door deze keuze wordt het effect van een bijzondere bate of verlies op de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies in een verslagjaar beperkt.

Het voorgestelde artikel 6.7, eerste lid, regelt in dit kader dat de keuze van dit artikel van toepassing is op alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat en alleen ziet op de winsten of verliezen behaald met de vervreemding aan personen of entiteiten die geen groepsentiteiten zijn. Op grond van het voorgestelde artikel 6.7, zesde lid, wordt onder lokale vaste activa verstaan: onroerende zaken die zijn gelegen in de staat waarin de groepsentiteit die de onroerende zaken vervreemdt is gevestigd. Hiermee wordt voorkomen dat ervoor kan worden gekozen om dit artikel toe te passen ten aanzien van winsten op onroerende zaken gelegen buiten de vestigingsstaat van de groepsentiteit die de betreffende activa vervreemdt.

Artikel 6.7, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.7, tweede, derde, vierde en vijfde lid, bepalen tezamen hoe de nettovervreemdingswinst van lokale vaste activa wordt verrekend voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van alle groepsentiteiten waarvoor de keuze in het voorgestelde artikel 6.7, eerste lid, toepassing vindt.

Het voorgestelde artikel 6.7, tweede lid, regelt dat de nettovervreemdingswinst uit de vervreemding van lokale vaste activa door alle groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat in het verslagjaar waarvoor de keuze geldt, wordt verrekend met het nettovervreemdingsverlies uit de

vervreemding van lokale vaste activa door die groepsentiteiten binnen een vijfjaarsperiode. Deze vijfjaarsperiode bestaat uit het verslagjaar waarvoor de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 6.7, eerste lid, geldt en de vier daaraan voorafgaande verslagjaren. De betreffende nettovervreemdingswinst wordt op grond van het voorgestelde artikel 6.7, tweede lid, in chronologische volgorde verrekend met nettovervreemdingsverliezen geleden in het oudste verslagjaar van de vijfjaarsperiode, tenzij dit verlies reeds verrekend is op grond van eerdere toepassing van artikel 6.7.

Artikel 6.7, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.7, derde lid, regelt voor die gevallen waarin er na de toepassing van het voorgestelde artikel 6.7, tweede lid, een bedrag resteert aan nettovervreemdingswinst, dit bedrag gelijkelijk wordt verdeeld over de vijfjaarsperiode en toegerekend aan alle groepsentiteiten in die staat aan de hand van de verhouding van de nettovervreemdingswinst van een groepsentiteit ten opzichte van de nettovervreemdingswinst van alle groepsentiteiten in het verslagjaar waarvoor de keuze geldt.

Artikel 6.7, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.7, vierde lid, bepaalt de wijze waarop het resterende bedrag aan nettovervreemdingswinst dient te worden toegerekend aan de verschillende groepsentiteiten binnen de vijfjaarsperiode, indien niet wordt toegekomen aan de toepassing van het derde lid van dit artikel, omdat de nettovervreemdingswinst in een staat in het verslagjaar waarvoor de keuze geldt is behaald door één groepsentiteit. In dat geval dient het resterende bedrag aan nettovervreemdingswinst gelijkelijk te worden toegerekend aan iedere groepsentiteit in die staat en gelijkelijk te worden verdeeld over de vijfjaarsperiode voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van ieder van die groepsentiteiten.

De toepassing van de voorgaande leden van artikel 6.7 kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 45: spreiding van een vervreemdingswinst

A BV is een groepsentiteit van een multinationale groep waarop vanaf 2023 dit wetsvoorstel van toepassing is. A BV is gevestigd in Nederland en houdt in Nederland lokale vaste activa. In 2025 verkoopt A BV een deel van de lokale vaste activa en leidt een verlies van € 2,5 miljoen. In 2027 verkoopt A BV het restant van de lokale vaste activa met een boekwaarde van € 10 miljoen voor € 30 miljoen. Hiermee realiseert A BV in 2027 een netto vervreemdingswinst van € 20 miljoen. Voor het verslagjaar 2027 kiest A BV ervoor om het voorgestelde artikel 6.7 toe te passen met betrekking tot deze netto vervreemdingswinst. Op grond van het voorgestelde artikel 6.7 wordt de nettovervreemdingswinst eerst verrekend met het nettovervreemdingsverlies in de vijfjaarsperiode, namelijk het verslagjaar van vervreemding 2027 en de vier daaraan voorafgaande verslagjaren. Op grond hiervan wordt € 2,5 miljoen van de nettovervreemdingswinst verrekend met het verlies uit 2025 en toegerekend aan dat jaar. Vervolgens wordt het resterende bedrag aan nettovervreemdingswinst van € 17,5 miljoen ($20 - 2,5$) evenredig verdeeld over de vijfjaarsperiode, waardoor aan elk jaar in die periode € 3,5 miljoen winst wordt toegerekend. Dit kan als volgt worden weergegeven:

	2023	2024	2025	2026	2027 (jaar waarin de keuze is gemaakt)
Verrekening vervreemdingsverliezen			€ 2,5 miljoen		
Toerekening resterende vervreemdingswinst	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen
Totaal toegerekende vervreemdingswinst	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 6 miljoen	€ 3,5 miljoen	€ 3,5 miljoen

Aangezien de toepassing van het voorgestelde artikel 6.7, eerste lid, een effect heeft op de berekening van het effectieve belastingtarief, dienen op grond van het voorgestelde artikel 6.7, vijfde lid, het kwalificerende inkomen of verlies, het effectieve belastingtarief en de eventuele bijheffing te worden herrekend, conform het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, voor elk van de verslagjaren van de vijfjaarsperiode met inbegrip van de aan die jaren toegerekende vervreemdingswinst.

Artikel 6.7, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 6.7, vijfde lid, regelt dat voor elke aanpassing van het kwalificerende inkomen of verlies op grond van dit artikel voor de verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar waarvoor de keuze geldt het effectieve belastingtarief en de bijheffing, indien aanwezig, dienen te worden herrekend conform het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid.

Artikel 6.8

Het voorgestelde artikel 6.8 regelt dat de kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van een laagbelaste groepsentiteit die de financiering ontvangt, indien de toename in financieringskosten bij deze groepsentiteit niet leidt tot een evenredige toename aan opbrengsten bij de hoogbelaste groepsentiteit die de financiering verstrekt.

Onder een intra-groepsfinancieringsregeling wordt elke regeling verstaan waarbij een of meer groepsentiteiten financiering verstrekt aan, of anderszins investeert in, een of meer andere groepsentiteiten van dezelfde multinationale groep. De term regeling omvat hierbij zowel een juridische overeenkomst, alsmede een voornemen of gemeenschappelijke verstandhouding (ongeacht de juridisch afdwingbaarheid daarvan) en omvat alle stappen en transacties die hieraan invulling geven. Een intra-groepsfinancieringsregeling kan eveneens een samenstel van transacties omvatten, indien op grond van een objectieve beoordeling redelijkerwijs kan worden vastgesteld dat deze transacties deel uitmaken van een regeling die erop is gericht om een hoogbelaste groepsentiteit financiering te laten verstrekken aan, of direct of indirect te investeren in, een laagbelaste groepsentiteit. Derhalve vallen back-to-back financieringsregelingen, waarbij een hoogbelaste groepsentiteit indirect financiering verstrekt aan een laagbelaste groepsentiteit, ook onder het bereik van de voorgestelde maatregel. Indien de tussengeschakelde groepsentiteit echter de treasury- of financieringsfunctie binnen de groep vervult en als zodanig de werkkapitaalbehoeften van de groep beheert, kan worden aangenomen dat de financiering die uiteindelijk afkomstig is van een hoogbelaste groepsentiteit volledig losstaat van de financiering die afzonderlijk wordt verstrekt aan de laagbelaste groepsentiteit. Hierdoor vallen kosten ten aanzien van dergelijke financiering in beginsel niet onder het bereik van het voorgestelde artikel 6.8.

De kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling worden op grond van het voorgestelde artikel 6.8 niet in aanmerking genomen indien aan een drietal cumulatieve voorwaarden wordt voldaan. Als eerste voorwaarde geldt dat de groepsentiteit die de financiering ontvangt is gevestigd in een laagbelastende staat of in een staat die als laagbelastend zou worden aangemerkt indien de kosten niet in aanmerking zouden worden genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit (onderdeel a). Aanvullend geldt als voorwaarde dat redelijkerwijs moet kunnen worden aangenomen dat de intra-groepsfinancieringsregeling, gedurende de looptijd van deze regeling, het kwalificerende inkomen van een laagbelaste groepsentiteit vermindert (of het kwalificerende verlies verhoogt), zonder de belastbare winst van de hoogbelaste tegenpartij dienovereenkomstig te verhogen (onderdeel b). De duur en de verwachte uitkomst van de regeling dienen te worden bepaald op basis van een objectieve beoordeling. Een betaling leidt niet tot een toename van de belastbare winst van een groepsentiteit die de financiering verstrekt, indien deze betaling bij de geldverstrekkende groepsentiteit wordt uitgesloten of vrijgesteld van belastingheffing, dan wel de betaling wordt verminderd, voor verrekening in aanmerking komt of door de lokale wettoepassing anderszins in aanmerking komt voor een fiscaal voordelige behandeling, waarbij het fiscale voordeel afhankelijk is van de hoogte van de ontvangen betaling. Verder vindt het voorgestelde artikel 6.8 enkel toepassing indien de groepsentiteit die de financiering verstrekt is gevestigd in een staat die niet als laagbelastende staat wordt aangemerkt of niet als zodanig zou worden aangemerkt indien het inkomen dat verband houdt met de kosten niet bij die groepsentiteit in aanmerking zou zijn genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit (onderdeel c).

Artikel 6.9

Artikel 6.9, eerste lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.9, eerste lid, kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er overeenkomstig artikel 13.2, eerste lid, voor kiezen om ten aanzien van groepsentiteiten die zijn gevestigd in dezelfde staat en betrokken zijn in een fiscale groepsregeling – voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies – een geconsolideerde grondslag toe te passen ten aanzien van transacties tussen deze groepsentiteiten. Een voorbeeld van een dergelijke fiscale groepsregeling is de in Nederland geldende fiscale-eenheidsregeling. Op deze wijze wordt voorkomen dat onvoorziene gevolgen optreden ten aanzien van inkomsten, uitgaven, winsten en verliezen als gevolg van intra-groepstransacties die onder het recht van de staat waar deze groepsentiteiten zijn gevestigd voor fiscale doeleinden buiten beschouwing blijven. Inkomen als gevolg van transacties met derde partijen (niet zijnde groepsentiteiten) en met groepsentiteiten die niet zijn gevoegd in de fiscale groepsregeling blijven bij toepassing van het voorgestelde artikel 6.9 zichtbaar.

Artikel 6.9, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.9, tweede lid, bepaalt dat indien de keuze, bedoeld in het eerste lid van dat artikel wordt gemaakt of herroepen, het kwalificerende inkomen of verlies wordt gecorrigeerd om te voorkomen dat er sprake is van dubbeltelling of omissie van inkomensbestanddelen.

Artikel 6.10

Artikel 6.10, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.10, eerste lid, bepaalt dat bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van verzekeringsmaatschappijen de bij polishouders in rekening gebrachte en door de verzekeringsmaatschappij betaalde belasting ten aanzien van uitkeringen aan polishouders buiten aanmerking blijft.

Verzekeringsmaatschappijen dragen veelal belasting af die verschuldigd is door de verzekeringnemers, waarbij de verzekeringsmaatschappijen deze belasting in rekening brengen bij de verzekeringnemers. Op grond van verslaggevingsstandaarden wordt de ontvangst van de doorbelaste belasting bij de verzekeringsmaatschappij veelal behandeld als inkomen en wordt de betaalde belasting behandeld als een uitgave, resulterend in een netto-effect van nihil op het inkomen voor belastingen. In beginsel hebben deze mutaties dus geen effect op het kwalificerende inkomen of verlies van de verzekeringsmaatschappij. Sommige verslaggevingsstandaarden behandelen de belasting die wordt afgedragen door de verzekeringsmaatschappij echter als belasting op het inkomen, in plaats van als uitgaven voor de bepaling van het inkomen. Ondanks het feit dat de doorbelaste en betaalde belasting salderen, worden in dat geval de teller en de noemer van de breuk voor de berekening van het effectieve belastingtarief wel beïnvloed. De betaalde belasting zou namelijk worden opgenomen in de betrokken belastingen in de teller, terwijl de doorbelaste belasting als inkomen zou worden betrokken in het kwalificerende inkomen of verlies in de noemer. Hierdoor zou het effectieve belastingtarief hoger kunnen uitvallen. Om dit te voorkomen regelt het voorgestelde artikel 6.10, eerste lid, dat de doorbelaste belasting niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Hiermee overeenkomstig wordt de door de verzekeringsmaatschappij betaalde belasting met betrekking tot teruggaven aan polishouders niet in aanmerking genomen bij de betrokken belastingen door toepassing van het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdeel e.

Artikel 6.10, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.10, tweede lid, bepaalt dat voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een verzekeringsmaatschappij het bedrag aan opbrengsten voor polishouders dat niet is opgenomen in de nettowinst of het nettoverlies in aanmerking wordt genomen, voor zover sprake is van een corresponderende toename of afname in de verplichtingen aan de polishouders die is opgenomen in de nettowinst of het nettoverlies.

Artikel 6.11

Het voorgestelde artikel 6.11, onderdeel a, bepaalt dat voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit afnames van het eigen vermogen van een groepsentiteit als gevolg van gedane uitkeringen met betrekking tot een instrument dat is uitgegeven door die groepsentiteit in overeenstemming met prudentiële regelgeving (aanvullend tier 1-kapitaal) worden aangemerkt als aftrekbare kosten. Omgekeerd regelt het voorgestelde artikel 6.11, onderdeel b, dat elk bedrag dat is geboekt als toename van het eigen vermogen van een groepsentiteit als gevolg van uitkeringen die zijn of worden ontvangen met betrekking tot aanvullend tier 1-kapitaal dat wordt gehouden door een

groepsentiteit wordt aangemerkt als inkomen voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 6.12

Artikel 6.12, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, bewerkstelligt dat het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart onder voorwaarden wordt uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit. De correctie voor het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart vindt slechts toepassing op voorwaarde dat de groepsentiteit aannemelijk maakt dat het strategische of commerciële beheer van alle betrokken schepen feitelijk wordt verricht vanuit de staat waar die groepsentiteit is gevestigd. Voor de toepassing van dit artikel dient er een economisch verband te zijn tussen het scheepvaartbedrijf en de staat waarin de uitzondering voor dergelijk inkomen wordt toegepast. Of hiervan sprake is wordt beoordeeld aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval. Strategisch beheer houdt hierbij in het maken van beslissingen ten aanzien van aanzienlijke kapitaaluitgaven en de aan- en verkoop van activa, waaronder schepen, het sluiten van belangrijke contracten, het aangaan van strategische samenwerkingsverbanden, participatie in poolovereenkomsten en de leiding van buitenlandse vestigingen. Factoren die kunnen duiden op strategisch beheer zijn onder andere de locatie van het hoofdkantoor, met inbegrip van de managementstaf, de locatie van bestuursvergaderingen, de woonplaats van directeurs en belangrijke werknemers. Ook het voldoen aan vlagvereisten van een staat door een groepsentiteit kan ertoe leiden dat sprake is van voldoende strategisch management in de staat waar die groepsentiteit is gevestigd. Commercieel beheer houdt in het plannen van de route, aannemen van boekingen voor vracht of passagiers, regelen van verzekeringen en financiering, het personeelsmanagement, bevoorrading en training. Factoren die kunnen duiden op commercieel beheer zijn het aantal werknemers dat verantwoordelijk is voor de hiervoor genoemde werkzaamheden in de staat, de aard en omvang van de aanwezigheid in een staat en de woonplaats van het management, met inbegrip van de directie.

De toepassing van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, kan worden toegelicht aan de hand van de volgende twee voorbeelden:

Voorbeeld 46: Uitzondering inkomen uit internationale scheepvaart

A BV is een groepsentiteit van een multinationale groep waarop de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen van toepassing zijn. A BV is gevestigd in Nederland en heeft een nettowinst van € 20 miljoen. Hiervan kwalificeert € 10 miljoen als inkomen uit internationale scheepvaart en € 4 miljoen als inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Het kwalificerende inkomen van A BV bedraagt door toepassing van de correctie van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, derhalve € 6 miljoen ($€ 20 \text{ miljoen} - (€ 10 \text{ miljoen} + € 4 \text{ miljoen})$).

Voorbeeld 47: Uitzondering inkomen uit internationale scheepvaart in een verliessituatie

A BV is een groepsentiteit van een multinationale groep waarop de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen van toepassing zijn. A BV is gevestigd in Nederland en heeft een nettowinst van € 20 miljoen. Deze winst is opgebouwd uit regulier inkomen van € 36 miljoen en een negatief inkomen uit internationale scheepvaart (verlies) van € 16 miljoen. In dit geval bedraagt het kwalificerende inkomen van A BV door toepassing van de correctie van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, derhalve € 36 miljoen (€ 20 miljoen + € 16 miljoen).

Artikel 6.12, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.12, tweede lid, regelt voor de volledigheid, dat ingeval de berekening van het door een groepsentiteit behaalde inkomen uit internationale scheepvaart of inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart resulteert in een verlies, dat verlies – in lijn met het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, – ook buiten aanmerking blijft bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van die groepsentiteit.

Artikel 6.12, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.12, derde lid, bevat een beperking van het bedrag aan inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart dat uitgezonderd wordt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgestelde artikel 6.12, derde lid, bepaalt dat het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart niet wordt uitgesloten van het kwalificerende inkomen of verlies voor zover dit inkomen meer bedraagt dan 50% van het inkomen uit internationale scheepvaart. Dit meerdere wordt in dat geval in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Deze beperking is van toepassing op het niveau van een staat.

De toepassing van dit lid kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld:

Voorbeeld 48: Beperking inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart

A BV is een groepsentiteit van een multinationale groep waarop de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen van toepassing zijn. A BV is gevestigd in Nederland en heeft een nettowinst van € 20 miljoen voor het bepalen van de geconsolideerde jaarrekening. Hiervan kwalificeert € 10 miljoen als inkomen uit internationale scheepvaart en € 6 miljoen als inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Het bedrag aan inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart dat buiten aanmerking mag blijven bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies bedraagt op grond van het voorgestelde artikel 6.12, derde lid, ten hoogste 50% van € 10 miljoen (het inkomen uit internationale scheepvaart). Op grond van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, blijft een totaalinkomen van € 15 miljoen buiten aanmerking bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van A BV. Dit bedrag bestaat uit € 10 miljoen inkomen uit internationale scheepvaart en € 5 miljoen inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Het kwalificerende inkomen van A BV bedraagt derhalve € 5 miljoen (€ 20 miljoen – € 15 miljoen).

Artikel 6.12, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.12, vierde lid, bepaalt welke kosten worden toegerekend aan het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Kosten die door een groepsentiteit worden gemaakt en rechtstreeks voortvloeien uit haar activiteiten in de internationale scheepvaart en gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart worden toegerekend aan het netto-inkomen uit internationale scheepvaart. Of deze kosten toerekenbaar zijn aan deze activiteiten wordt beoordeeld op basis van de feiten en omstandigheden. Rechtstreeks toerekenbare kosten omvatten onder andere de kosten van het beheer en gebruik van het schip. Hieronder kunnen onder andere worden verstaan de personeelskosten, brandstofkosten, onderhoud- en verbeteringskosten, terminal en havenkosten, afwaarderingskosten voor het schip, andere kosten voor maritiem materieel en infrastructuur, charterkosten, de leasekosten van containers en vrachtafhandelingskosten.

Artikel 6.12, vijfde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.12, vijfde lid, worden indirecte kosten toegerekend aan het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van de groepsentiteit naar de verhouding waarin haar inkomen uit die activiteiten, onderscheidenlijk nevenactiviteiten, staat tot haar totale inkomen. Indirecte kosten zijn alle niet directe kosten.

Artikel 6.12, zesde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, zijn alle directe en indirecte kosten die zijn toegerekend aan het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Al deze kosten zijn derhalve niet aftrekbaar voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het nettobedrag van het inkomen uit internationale scheepvaart en het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart bestaat uit dat inkomen verminderd met de daaraan toerekenbare directe en indirecte kosten. Dit nettobedrag wordt vervolgens uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 6.12, zevende lid

Het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, geeft enkele definities voor de toepassing van dit artikel. In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel a, wordt bepaald dat onder het «inkomen uit internationale scheepvaart» wordt verstaan het netto-inkomen uit activiteiten opgesomd in de subonderdelen 1° tot en met 6° van dat zesde lid, met dien verstande dat het vervoer niet plaatsvindt via binnenwateren in dezelfde staat. Allereerst is dit op grond van het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel a, onder 1°, het inkomen uit het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer. Onder internationaal verkeer wordt verstaan elke vorm van transport per schip, tenzij sprake is van transport binnen dezelfde staat, ongeacht of de groepsentiteit in die staat is gevestigd. Hiermee wordt afgeweken van hetgeen bepaald is in artikel 3 van het OESO-modelverdrag voor de toepassing van artikel 8 van het OESO-modelverdrag. In overeenstemming met artikel 8, vierde lid, van het OESO-modelverdrag, is het niet relevant of een schip eigendom is van

de groepsentiteit, wordt geleased of anderszins ter beschikking staat van de groepsentiteit.

Het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel a, onder 2°, bepaalt dat onder het inkomen uit internationale scheepvaart eveneens wordt verstaan het inkomen uit het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer, op basis van een slotcharterovereenkomst. Overeenkomstig het commentaar bij artikel 8, zesde lid, van het OESO-modelverdrag wordt het netto-inkomen van een groepsentiteit behaald met het vervoer van passagiers of vracht, anders dan door schepen die zij exploiteert, betrokken in het inkomen uit internationale scheepvaart als dit inkomen wordt behaald op basis van een slotcharterovereenkomst.

In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel a, onder 3°, wordt bepaald dat onder het inkomen uit internationale scheepvaart eveneens wordt begrepen het inkomen behaald met het leasen van een schip dat wordt gebruikt voor het vervoer van passagiers of vracht in het internationale verkeer, op basis van een charter met volledige uitrusting, bemanning en bevoorrading. Dit is in overeenstemming met het commentaar bij artikel 8, paragraaf 5, van het OESO-modelverdrag. Om dit inkomen te betrekken in het inkomen uit internationale scheepvaart, dient de lessor aan te tonen dat het schip naar verwachting wordt gebruikt voor het vervoer van passagiers of vracht in het internationale verkeer.

In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel a, onder 4°, wordt bepaald dat ook inkomen uit leasing aan een andere groepsentiteit op basis van rompbefrachtiging ten behoeve van het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer behoort tot het inkomen uit internationale scheepvaart. Slechts indien de leasener een groepsentiteit is, behoort dit inkomen dus tot het inkomen uit internationale scheepvaart en niet tot inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart als bedoeld in het hierna toe te lichten voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de wijze waarop transacties tussen groepsentiteiten zijn vormgegeven geen effect heeft op het karakter van het inkomen.

In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel a, onder 5°, wordt bepaald dat inkomen uit participatie in een poolovereenkomst, een gemeenschappelijke onderneming of een internationaal opererend agentschap voor het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer eveneens wordt begrepen in het inkomen uit internationale scheepvaart.

Tot slot wordt in het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel a, onder 6°, bepaald dat tot het inkomen uit internationale scheepvaart eveneens behoren de winsten of verliezen als gevolg van de verkoop van een schip dat wordt gebruikt voor het vervoer van passagiers of vracht in het internationale verkeer. Hieraan is het vereiste gekoppeld dat een dergelijk schip langer dan één jaar voor gebruik is aangehouden door de groepsentiteit. Schepen die zijn aangekocht en worden gehouden met het oog op de verkoop kwalificeren derhalve niet voor dit onderdeel.

Het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b, bepaalt wat onder «inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart» wordt verstaan voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.12. Op grond van het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b, aanhef, is van inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart slechts sprake indien de activiteiten waarmee dit inkomen wordt behaald, hoofdzakelijk worden verricht in

verband met het vervoer van passagiers of vracht per schip in het internationale verkeer. Van dergelijk inkomen is dus geen sprake indien dat inkomen afkomstig is uit binnenlands vervoer. Hiermee wordt voorkomen dat concurrentieverschillen optreden tussen scheepvaartondernemingen die dergelijke diensten hebben geïntegreerd in de internationale scheepvaart en onafhankelijke vrachtvervoerders en logistieke dienstverleners te land.

In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b, onder 1°, wordt allereerst als gekwalificeerde nevenactiviteit aangemerkt leasing van een schip, op basis van rompbevrachting, aan een andere scheepvaartonderneming, niet zijnde een groepsentiteit, mits de charterovereenkomst niet langer dan drie jaar duurt. Of aan dit vereiste van de maximale termijn wordt voldaan, wordt bepaald op het moment dat het inkomen wordt verkregen. Daarbij worden eveneens de contractuele overeenkomsten van de groepsentiteit in aanmerking genomen.

In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b, onderdeel 2°, wordt bepaald dat als gekwalificeerde nevenactiviteit wordt aangemerkt de verkoop van door andere scheepvaartondernemingen uitgegeven vervoersbewijzen voor een binnenlands deel van een internationale reis. Onder scheepvaartonderneming wordt verstaan een onderneming die schepen exploiteert.

In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b, onder 3°, wordt bepaald dat de leasing en kortdurende opslag van containers of overligkosten voor de vertraagde retour van containers eveneens een gekwalificeerde nevenactiviteit is. Of sprake is van kortdurende opslag wordt bepaald aan de hand van de feiten en omstandigheden van het geval.

In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b, onder 4°, wordt bepaald dat dienstverlening aan andere scheepvaartondernemingen door technici, onderhoudspersoneel, vrachtbehandelaars, cateringpersoneel en personeel voor klantenservice eveneens valt onder gekwalificeerde nevenactiviteiten. Ook hier geldt dat onder scheepvaartonderneming wordt verstaan een onderneming die schepen exploiteert.

In het voorgestelde artikel 6.12, zevende lid, onderdeel b, onder 5°, wordt onder gekwalificeerde nevenactiviteiten eveneens verstaan investeringen die integraal zijn verricht in het kader van het drijven van een onderneming bestaande uit de exploitatie van schepen in het internationale verkeer. Dergelijke investeringen zijn bijvoorbeeld obligaties die verplicht zijn als zekerheidsstelling onder het recht van de staat waar de activiteiten worden uitgeoefend. In een dergelijk geval is de investering noodzakelijk om schepen op die locatie te exploiteren. Onder dergelijke investeringen vallen ook vergunningen en kredieten. Onder dergelijke investeringen valt niet kasbeheer voor of financiering van andere groepsentiteiten, ongeacht of die groepsactiviteiten in dezelfde staat zijn gevestigd. Investerings die niet noodzakelijk zijn voor het drijven van een onderneming bestaande uit de exploitatie van schepen in het internationale verkeer vallen echter buiten de reikwijdte van dit subonderdeel.

Artikel 6.13

Artikel 6.13, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.13, eerste lid, bepaalt de wijze waarop de nettowinst die, of het nettoverlies dat, dient als uitgangspunt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van een vaste inrichting als bedoeld in de onderdelen a, b of c van de definitie van vaste

inrichting in artikel 1.2, eerste lid. Het voorgestelde artikel 6.13, eerste lid, is slechts van toepassing ingeval sprake is van een vaste inrichting op basis van een belastingverdrag of de van toepassing zijnde nationale wet of in geval er een vaste inrichting zou zijn indien een staat zonder vennootschapsbelasting een belastingverdrag zou hebben met de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd. De nettowinst of het nettoverlies van een dergelijke vaste inrichting wordt bepaald aan de hand van de afzonderlijke financiële verslaggeving van die vaste inrichting. De afzonderlijke financiële verslaggeving dient ook voor die vaste inrichting te worden opgesteld in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard met inachtneming van correcties om elke vorm van materiële concurrentievervalsing te voorkomen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een groepsentiteit hetzelfde wordt behandeld voor de berekening van het effectieve belastingtarief ongeacht de vraag of sprake is van een vaste inrichting.

Indien voor een vaste inrichting als bedoeld in de onderdelen a, b of c van de in artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van vaste inrichting geen afzonderlijke financiële verslaggeving wordt bijgehouden, bepaalt het voorgestelde artikel 6.13, eerste lid, tweede zin, dat de nettowinst of het nettoverlies wordt bepaald als ware er wel een financiële verslaggeving bijgehouden in overeenstemming met de financiële verslaggevingsstandaarden die als uitgangspunt dienen bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit. In een dergelijk geval dient derhalve een afzonderlijke financiële verslaggeving te worden opgesteld om te komen tot de nettowinst of het nettoverlies van die vaste inrichting.

Artikel 6.13, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.13, tweede lid, bepaalt dat in de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting als bedoeld in de onderdelen a of b van de definitie van vaste inrichting in artikel 1.2, eerste lid, enkel inkomen en kosten tot uitdrukking komen die aan de vaste inrichting worden toegerekend op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag of de nationale fiscale wetgeving van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. Hierbij is slechts de toerekening van inkomen en kosten relevant, niet het bedrag dat in de belastingheffing wordt betrokken. Dit betekent dat indien in de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting inkomen of kosten tot uitdrukking komen die niet aan de vaste inrichting toerekenbaar zijn op basis van het van toepassing zijnde belastingverdrag of de nationale fiscale wetgeving van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen, dergelijk inkomen of dergelijke kosten door toepassing van het voorgestelde artikel 6.13, tweede lid, eveneens niet worden betrokken in de berekening van de nettowinst of het nettoverlies voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Indien bijvoorbeeld sprake is van een afschrijvingsverschil tussen de verslaggevingsregels en de van toepassing zijnde nationale fiscale wetgeving, vindt op basis van het voorgestelde artikel 6.13, tweede lid, geen correctie plaats van de nettowinst of het nettoverlies voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. In dit geval is namelijk geen sprake van een verschil in toerekening van inkomensbestanddelen.

Artikel 6.13, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.13, derde lid, bepaalt in gelijke zin dat in de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel c van de definitie van vaste inrichting in artikel 1.2, eerste lid enkel inkomen en kosten tot uitdrukking komen die in overeenstemming

met artikel 7 van het OESO-modelverdrag aan die vaste inrichting toerekenbaar zouden zijn.

Artikel 6.13, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.13, vierde lid, bepaalt de wijze waarop de nettowinst of het nettoverlies wordt bepaald van een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel d van de definitie van vaste inrichting in artikel 1.2, eerste lid. De nettowinst of het nettoverlies van die vaste inrichting wordt bepaald aan de hand van het inkomen dat is vrijgesteld en de kosten die niet aftrekbaar zijn voor belastingdoeleinden in de staat waarin de hoofdentiteit is gevestigd. Dit geldt alleen voor zover dit inkomen toerekenbaar is, of deze kosten toerekenbaar zijn, aan buiten die staat verrichte activiteiten.

Artikel 6.13, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 6.13, vijfde lid, bepaalt dat de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van de hoofdentiteit. Dit betekent dat ingeval de nettowinst of het nettoverlies van een vaste inrichting is opgenomen in de financiële verslaggeving van de hoofdentiteit, de nettowinst of het nettoverlies van de hoofdentiteit moet worden gecorrigeerd voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van die hoofdentiteit. Op deze manier wordt voorkomen dat nettowinst of nettoverlies niet of tweemaal in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van vaste inrichting en hoofdentiteit.

Artikel 6.13, zesde lid

Het voorgestelde artikel 6.13, zesde lid, geeft enkele specifieke regels inzake de toerekening van een nettoverlies van een vaste inrichting. Sommige staten betrekken de winst of het verlies van een vaste inrichting in de berekening van het belastbare bedrag van de hoofdentiteit, bijvoorbeeld ingeval een staat een verrekening kent voor buitenlandse belasting. Op basis van dit wetsvoorstel wordt echter het effectieve belastingtarief van een hoofdentiteit berekend zonder daarbij de winst of het verlies van een vaste inrichting in aanmerking te nemen. Het voorgestelde artikel 6.13, zesde lid, voorkomt dat het effectieve belastingtarief van de hoofdentiteit lager uitvalt, doordat een nettoverlies van een vaste inrichting het belastbare bedrag (en dus de betrokken belastingen in de teller) van de hoofdentiteit verlaagt, terwijl dit nettoverlies niet wordt betrokken in de berekening van het kwalificerende inkomen (noemer) van de hoofdentiteit. Een nettoverlies van een vaste inrichting wordt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies behandeld als een last van de hoofdentiteit, voor zover dat verlies van die vaste inrichting in de staat waar die hoofdentiteit is gevestigd wordt behandeld als een last in de berekening van het belastbare bedrag. Deze bepaling is van toepassing ongeacht of het nettoverlies van de vaste inrichting als geheel of het totaal aan inkomensbestanddelen afzonderlijk in aanmerking wordt genomen bij de hoofdentiteit. Daarbij dient een verlies van een vaste inrichting niet te kunnen worden verrekend met een inkomensbestanddeel dat onderworpen is aan belasting in zowel de staat waar de hoofdentiteit is gevestigd als de staat waar de vaste inrichting is gelegen. Aanvullend regelt het voorgestelde artikel 6.13, zesde lid, dat ingeval sprake is van nettowinst van een vaste inrichting en de eerste zin van dit lid toepassing heeft gevonden deze nettowinst wordt betrokken in de berekening van het kwalificerende inkomen van de hoofdentiteit tot en met het bedrag aan nettoverlies dat eerder is betrokken bij de berekening van het kwalifice-

rende inkomen of verlies van die hoofdentiteit. Deze zin vindt toepassing tot de volle omvang van het eerder in aanmerking genomen nettoverlies van de vaste inrichting, ongeacht of dit verlies bij de hoofdentiteit heeft geleid tot een verrekenbaar verlies dat door een beperkte verrekenings-termijn niet daadwerkelijk is verrekend.

Artikel 6.14

Artikel 6.14, eerste lid

Het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, bepaalt de wijze waarop de nettowinst of het nettoverlies van een doorkijkentiteit wordt toegerekend aan de verschillende belanghouders van die doorkijkentiteit. Dit is relevant, omdat in veel gevallen dergelijke entiteiten wel een financiële verslaggeving hebben waar een nettowinst of nettoverlies uit volgt, maar geen belastbaar inkomen hebben, omdat het inkomen voor belastingdoel-einden wordt toegerekend aan de belanghouders van deze entiteiten. Aangezien voor dit wetsvoorstel de nettowinst of het nettoverlies volgens de financiële verslaggeving van een groepsentiteit het uitgangspunt is voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit, voorziet het voorgestelde artikel 6.14 in een toerekening en een corresponderende vermindering van de nettowinst of het nettoverlies van doorkijkentiteiten.

Het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, bepaalt dat de nettowinst of het nettoverlies van een doorkijkentiteit allereerst wordt verminderd met het deel van die nettowinst of dat nettoverlies dat toerekenbaar is aan belanghouders die geen deel uitmaken van de groep en die hun belang in de doorkijkentiteit onmiddellijk of door middel van een fiscaal transparante structuur houden. In de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «fiscaal transparante structuur» wordt toegelicht wat onder een fiscaal transparante structuur wordt verstaan. De vermindering uit het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, vindt toepassing voordat het hierna voorgestelde artikel 6.14, tweede, derde en vierde lid, toepassing vindt.

De vermindering uit het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, vindt echter geen toepassing ingeval de doorkijkentiteit een uiteindelijkkemoeder-entiteit is, of ingeval de doorkijkentiteit onmiddellijk of door middel van een fiscaal transparante structuur wordt gehouden door een uiteindelijkkemoederentiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, onderdeel a. Voor deze situaties zijn specifieke regels opgenomen in het voorgestelde hoofdstuk 10.

Artikel 6.14, tweede lid

Het voorgestelde artikel 6.14, tweede lid, bepaalt dat ingeval de doorkijkentiteit geheel of gedeeltelijk een onderneming uitoefent door middel van een vaste inrichting, het na de toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, resterende bedrag aan nettowinst of nettoverlies aan die vaste inrichting wordt toegerekend op grond van het voorgestelde artikel 6.13.

Artikel 6.14, derde lid

Het voorgestelde artikel 6.14, derde lid, regelt dat de, na de toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, eerste en tweede lid, resterende nettowinst of het resterende nettoverlies van de doorkijkentiteit die een fiscaal transparante entiteit is en die niet de uiteindelijkkemoeder-

entiteit is, wordt toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouders in overeenstemming met hun belang in de doorkijkentiteit. Indien de groepsentiteit-belanghouders eveneens doorkijkentiteiten zijn, vindt het voorgestelde artikel 6.14, derde lid, nogmaals toepassing op het niveau van die belanghouders en wordt de nettowinst of het nettoverlies toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouders van die doorkijkentiteit, totdat toerekening plaatsvindt aan de uiteindelijkkemoederentiteit.

Artikel 6.14, vierde lid

Het voorgestelde artikel 6.14, vierde lid, bepaalt de toerekening van de, na toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, eerste en tweede lid, resterende nettowinst of het resterende nettoverlies van de doorkijkentiteit die een fiscaal transparante entiteit is en die een uiteindelijkkemoederentiteit of een omgekeerd hybride entiteit is. In die gevallen wordt het resterende bedrag aan nettowinst of nettoverlies van de doorkijkentiteit toegerekend aan die uiteindelijkkemoederentiteit of omgekeerde hybride entiteit. Deze winst wordt dus toegerekend aan de doorkijkentiteit zelf en niet aan haar groepsentiteit-belanghouders.

Artikel 6.14, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 6.14, vijfde lid, bepaalt dat het tweede, derde en vierde lid van het voorgestelde artikel 6.14 afzonderlijk worden toegepast met betrekking tot elk afzonderlijk belang in die doorkijkentiteit. Hiermee wordt aangesloten bij de fiscale behandeling van de doorkijkentiteit door de staten waar de verschillende groepsentiteit-belanghouders zijn gevestigd.

Artikel 6.14, zesde lid

Het voorgestelde artikel 6.14, zesde lid, bepaalt dat de nettowinst of het nettoverlies van een doorkijkentiteit wordt verminderd met de bedragen die op grond van de voorgaande leden toerekenbaar zijn aan andere groepsentiteiten. Door deze bepaling wordt dubbeltelling van de nettowinst of het nettoverlies voorkomen.

Artikel 7.1

Artikel 7.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, regelt wat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen onder betrokken belastingen van een groepsentiteit wordt verstaan. Op grond van het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, onderdeel a, wordt onder de betrokken belastingen van een groepsentiteit verstaan: alle belastingen over het inkomen of de winst van de groepsentiteit zelf of over het inkomen of de winst van een andere groepsentiteit waarin een belang wordt gehouden, voor zover deze belastingen in de financiële verslaggeving van de groepsentiteit zijn opgenomen. Onder dergelijke belastingen worden verstaan alle inkomens- en winstbelastingen. Hieronder vallen in beginsel bijvoorbeeld ook CFC-heffingen of een belasting ten aanzien van nog niet uitgekeerde winst betreffende een belang in een fiscaal transparante entiteit. De toerekening van betrokken belastingen met betrekking tot een andere groepsentiteit waar een belang in wordt gehouden, wordt nader geregeld in het voorgestelde artikel 7.5. Een belasting op basis van bruto-inkomen of omzet zonder enkele aftrek van kosten wordt niet gezien als een inkomens- of winstbelasting. Onder betrokken belastingen vallen verder in ieder geval niet consumptiebelastingen, zoals de omzetbelasting, verbruiksbelastingen, zoals accijns, belastingen op digitale

diensten, leges, loonbelastingen, belastingen op onroerende zaken of bezit en overige betalingen aan een overheid zoals boetes of boeterente.

Het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, onderdeel b, regelt dat onder betrokken belastingen van een groepsentiteit eveneens worden begrepen: belastingen op winstuitdelingen en veronderstelde uitdelingen door, alsmede belastingen op niet-zakelijke kosten van, een groepsentiteit die is onderworpen aan een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel. In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, wordt gedefinieerd wat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen onder een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel wordt verstaan.

Het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, onderdeel c, regelt dat onder betrokken belastingen van een groepsentiteit eveneens worden verstaan belastingen die zijn geheven ter vervanging van een algemeen toepasbare winstbelasting. Een algemeen toepasbare winstbelasting is van toepassing op alle in een staat gevestigde rechtspersonen. Onder een algemeen toepasbare winstbelasting kan ook worden verstaan een winstbelasting die naast rechtspersonen van toepassing is op andere belastingplichtigen, zoals natuurlijk personen. De «ter vervanging van»-toets kwalificeert belastingen als betrokken belastingen ingeval ten aanzien van deze belastingen geen sprake is van een algemeen toepasbare winstbelasting, maar waarbij een dergelijke belasting van toepassing is ter vervanging van een dergelijke winstbelasting. De «ter vervanging van»-toets kan bijvoorbeeld belastingen omvatten die worden geheven over een alternatieve grondslag, zoals belastingen op geproduceerde aantallen of commerciële oppervlakte, waarbij die belasting geldt ter vervanging van een algemeen toepasbare winstbelasting op grond van het rechtssysteem van een staat. Een lokale belasting geheven op basis van een alternatieve grondslag die verrekenbaar is met een nationale algemeen toepasbare winstbelasting in diezelfde staat kwalificeert eveneens als een betrokken belasting op basis van de «ter vervanging van»-toets. Ingeval een belasting in een staat wordt geheven op grond van een alternatieve grondslag in aanvulling op een algemeen toepasbare winstbelasting, wordt niet voldaan aan de «ter vervanging van»-toets en kwalificeert deze belasting niet als een betrokken belasting.

Op basis van het voorgestelde artikel 7.1, eerste lid, onderdeel d, worden belastingen geheven op basis van ingehouden winst en eigen vermogen, inclusief belastingen op meerdere onderdelen van inkomen en eigen vermogen, begrepen onder betrokken belastingen. Onder het eigen vermogen van een onderneming wordt in dit kader verstaan de winstreserve tezamen met kapitaalstortingen. Belasting op ingehouden winst en eigen vermogen kan verbonden zijn met het belastingstelsel in een staat of kan dienen als een soort van minimumbelasting in aanvulling op de geldende vennootschapsbelasting. Sommige staten heffen belasting op basis van een grondslag die bestaat uit meerdere onderdelen. Indien alle onderdelen van een dergelijke belasting binnen de definitie van inkomen of winst vallen, valt de belasting als geheel onder de betrokken belastingen voor de berekening van de effectieve druk.

Artikel 7.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, sluit bepaalde belastingen uit als betrokken belastingen van een groepsentiteit. In het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdelen a, b en c, worden de bijheffingen uitgesloten, namelijk de aan een moederentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel (onderdeel a), de aan een groepsentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing (onderdeel b) en de aan

een groepsentiteit toegerekende bijheffing onder toepassing van een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel (onderdeel c).

In het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdeel d, wordt een niet-kwalificerende restitueerbare imputatiebelasting uitgesloten van de betrokken belastingen van een groepsentiteit. De reden hiervoor is dat de multinationale groep kan bepalen wanneer restitutie van een dergelijke belasting plaatsvindt. Het voorgestelde artikel 1.2 bepaalt wat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen onder niet-kwalificerend restitueerbaar belastingtegoed wordt verstaan.

Het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdeel e, regelt dat de belasting die wordt betaald door een verzekeringsmaatschappij met betrekking tot teruggaven aan polishouders geen betrokken belasting is. Dit onderdeel vindt slechts toepassing voor zover het voorgestelde artikel 6.10 van toepassing is.

Artikel 7.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.1, derde lid, bepaalt dat indien de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 6.7, eerste lid, toepassing vindt, de betrokken belastingen, inclusief belastinglatenties, ten aanzien van een vervreemdingswinst of -verlies als gevolg van de vervreemding van lokale vaste activa als bedoeld in het voorgestelde artikel 6.7, zesde lid, niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van de betrokken belastingen van het verslagjaar waarin deze keuze toepassing vindt.

Artikel 7.2

Het voorgestelde artikel 7.2 regelt welke correcties op het bedrag aan betrokken belastingen (bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1) moeten worden aangebracht om het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen te bepalen. Deze correcties hebben in beginsel tot doel om de belastingen van een groepsentiteit die niet zijn opgenomen in de winst- en verliesrekening te betrekken in het bedrag aan betrokken belastingen en om belastingen die niet zijn gerelateerd aan het kwalificerende inkomen of verlies uit te sluiten.

Artikel 7.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, bepaalt dat om de gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit voor het verslagjaar te bepalen het bedrag van de acute belastinglast ter zake van betrokken belastingen voor het verslagjaar dient te worden gecorrigeerd. De belastinglast betreft in dit kader in beginsel de acuut verschuldigde belasting ter zake van betrokken belastingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.1 die bij de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van een groepsentiteit in de financiële verslaggeving zijn toegerekend aan dit verslagjaar.

Het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel a, regelt dat het bedrag van deze belastinglast wordt gecorrigeerd met het saldobedrag van de vermeerderingen en verminderingen van betrokken belastingen voor het verslagjaar, zoals bepaald volgens het voorgestelde artikel 7.2, tweede en derde lid.

Het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b, regelt dat de acute belastinglast ter zake van betrokken belastingen eveneens wordt gecorrigeerd met het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, zoals bepaald op grond van het voorgestelde artikel

7.3. Hiermee worden ook de latente belastinglasten betrokken in de gecorrigeerde betrokken belastingen.

Tot slot wordt door het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel c, eveneens een correctie gemaakt voor elke toename of afname van betrokken belastingen die niet zijn opgenomen in de winst- en verliesrekening, maar rechtstreeks in het eigen vermogen zijn verwerkt en betrekking hebben op bedragen die in aanmerking zijn genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies dat is onderworpen aan belastingheffing in een staat. Hiermee wordt bewerkstelligd dat betrokken belastingen die niet als kosten zijn opgenomen in de winst- en verliesrekening van het verslagjaar, maar tot uiting komen in het vermogen of de overige gerealiseerde en niet-gerealiseerde resultaten van een groepsentiteit, eveneens in aanmerking worden genomen bij de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen ingeval het bedrag aan inkomen of verlies waar zulke belastingen verband mee houden in aanmerking is genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Dit onderdeel kan bijvoorbeeld van toepassing zijn als een groepsentiteit belasting verschuldigd is als gevolg van een herwaarderingsmethode ten aanzien van materiële vaste activa. Indien als gevolg van de herwaardering een winst in aanmerking wordt genomen die rechtstreeks in het eigen vermogen wordt verwerkt, zal de daarmee verband houdende belasting op grond van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel c, in aanmerking worden genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde betrokken belastingen.

Artikel 7.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, bepaalt welke vermeerderingen van de betrokken belastingen meetellen voor de berekening van het saldobedrag van de vermeerderingen en verminderingen van de betrokken belastingen voor het verslagjaar voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel a. Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel a, worden belastingkosten die niet als belastinglast zijn opgenomen in de financiële verslaggeving, maar als kosten voor de berekening van de nettowinst of het nettoverlies in aanmerking zijn genomen, toegevoegd aan de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar. Deze vermeerderingen zijn van belang omdat het bedrag dat in de financiële verslaggeving als belastinglast is opgenomen beperkter kan zijn dan de betrokken belastingkosten die in dat verslagjaar verband houden met het kwalificerende inkomen of verlies. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een belasting op ondernemingsvermogen die als kostenpost is opgenomen in de winst- en verliesrekening voor de bepaling van de brutowinst of het brutoverlies van een groepsentiteit.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel b, wordt het bedrag aan kwalificerend verlies dat als actieve belastinglatentie in een verslagjaar is verrekend op de voet van het voorgestelde artikel 7.4 toegevoegd aan de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar.

Het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel c, regelt dat de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar worden vermeerderd met het bedrag aan betaalde betrokken belasting dat betrekking heeft op een onzekere belastingpositie en dat in een eerder verslagjaar is uitgesloten van de betrokken belastingen door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel d. In het jaar van betaling wordt dit bedrag derhalve alsnog in aanmerking genomen als de betrokken belastingen van een groepsentiteit.

Op basis van het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d, wordt eveneens het bedrag aan verrekening of teruggaaf van een kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast, toegevoegd aan de betrokken belastingen. In het voorgestelde artikel 1.2 wordt gedefinieerd wat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen onder kwalificerende restitueerbare belastingteruggave wordt verstaan. Een kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf wordt behandeld als een inkomensbestanddeel bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Derhalve wordt dit bedrag in het verslagjaar waarin een dergelijke verrekening of teruggaaf wordt genoten, eveneens toegevoegd aan het bedrag aan betrokken belastingen om te voorkomen dat de berekening van het effectieve belastingtarief hierdoor wordt beïnvloed.

Op basis van het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel e, wordt eveneens het bedrag aan verrekening of teruggave van een doorgeleid kwalificerend belastingvoordeel dat in het verslagjaar in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast toegevoegd aan de betrokken belastingen. In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, is het begrip doorgeleid kwalificerend belastingvoordeel gedefinieerd. Een kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel wordt in een verslagjaar waarin het wordt genoten toegevoegd aan het bedrag aan betrokken belastingen om te voorkomen dat de berekening van het effectieve belastingtarief wordt beïnvloed door dat belastingvoordeel.

Artikel 7.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, bepaalt welke verminderingen van de betrokken belastingen meetellen voor de berekening van het saldo-bedrag van de vermeerderingen en verminderingen van de betrokken belastingen voor het verslagjaar voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel a.

Allereerst wordt door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, het bedrag aan betrokken belastingen verminderd met het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op inkomen dat – op grond van het voorgestelde hoofdstuk 6 – niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan eventuele dividendbelasting die verband houdt met dividendinkomsten op een aandelenbelang dat langer wordt gehouden dan één jaar. Tevens kan worden gedacht aan betrokken belasting die ziet op internationaal inkomen uit scheepvaart. Daarbij geldt dat indien een inkomensbestanddeel gedeeltelijk niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, slechts de belasting die toerekenbaar is aan dat niet in aanmerking genomen deel in mindering wordt gebracht op de betrokken belastingen. Dit kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 49: Berekening van het gecorrigeerde bedrag aan betrokken belasting

De in staat A gevestigde groepsentiteit A maakt deel uit van een multinationale groep die is onderworpen aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Staat A heft winstbelasting tegen een tarief van 20%. In een verslagjaar ontvangt groepsentiteit A een dividend van € 100, dat op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, niet in aanmerking wordt genomen voor de berekening van het kwalificerende

inkomen of verlies. Het dividend maakt echter wel deel uit van de berekening van het belastbare bedrag in staat A.

In hetzelfde verslagjaar verkrijgt groepsentiteit A aanvullend overige operationeel inkomen van € 100 in staat A dat wel in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen. Groepsentiteit A verantwoordt voor belastingdoeleinden van staat A een belastbaar bedrag van € 200 (namelijk € 100 dividend en € 100 operationeel inkomen) en een winstbelasting van € 40 (namelijk 20% van € 200).

Groepsentiteit A Belastbaar inkomen	
Dividend	€ 100
Operationeel inkomen	€ 100
Totaal belastbaar bedrag staat A	€ 200
Staat A belasting (20%)	€ 40
Kwalificerende inkomen staat A	
Dividend	€ 0
Operationeel inkomen	€ 100
Totaal kwalificerende inkomen staat A	€ 100

Het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, vereist dat het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op inkomen dat niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies in mindering komt op het bedrag aan betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar. Dienovereenkomstig wordt het bedrag aan winstbelasting van staat A dat betrekking heeft op het dividend dat niet in aanmerking is genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies eveneens niet in aanmerking genomen bij de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van groepsentiteit A.

Om te bepalen welk bedrag, dat op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel a, in mindering komt, toerekenbaar is aan het niet in aanmerking genomen inkomen, wordt het bedrag aan dat inkomen gedeeld door het belastbare bedrag van de staat en vermenigvuldigd met de acuut verschuldigde belastinglast. In dit voorbeeld is het niet in aanmerking genomen inkomen € 100 (ontvangen dividend) en het belastbare bedrag € 200 (namelijk € 100 dividend en € 100 operationeel inkomen), hetgeen resulteert in een vermindering van het belastbare bedrag in staat A van 50% (namelijk 100/200). Dit percentage wordt vervolgens vermenigvuldigd met € 40 (de belasting van staat A), waardoor een bedrag van € 20 aan belasting niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van de betrokken belastingen voor groepsentiteit A.

Het voorgaande heeft tot gevolg dat groepsentiteit A in het verslagjaar een kwalificerend inkomen heeft van € 100 (aangezien het dividend niet in aanmerking is genomen). Groepsentiteit A heeft daarbij een totaalbedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van € 20 (een bedrag van € 40 verminderd met het bedrag van € 20 dat niet in aanmerking wordt genomen). Derhalve bedraagt het effectieve belastingtarief van groepsentiteit A 20% (namelijk € 20 gecorrigeerde betrokken belastingen / kwalificerend inkomen van € 100).

Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel b, wordt het bedrag aan verrekening of teruggaaf van een restitueerbare belastingteruggaaf, niet zijnde een kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf, in mindering gebracht op de betrokken belastingen, indien deze

teruggaaf niet in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast. Op grond van het voorgestelde artikel 6.5 wordt een niet-kwalificerende restitueerbare belastingteruggaaf niet in aanmerking genomen voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. In gelijke zin wordt deze niet-kwalificerende restitueerbare belastingteruggave door toepassing van dit onderdeel in mindering gebracht op de betrokken belastingen.

Door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel c, wordt het bedrag aan teruggaaf of verrekening van betrokken belastingen aan een groepsentiteit, die niet reeds als vermindering van de belastinglast is verantwoord, in mindering gebracht op de betrokken belastingen, tenzij het een kwalificerende restitueerbare belastingteruggave betreft. Genoemd onderdeel c regelt dat ingeval een groepsentiteit een teruggaaf of verrekening van betrokken belastingen krijgt die niet reeds als vermindering van de belastinglast in aanmerking is genomen, dit bedrag alsnog in mindering wordt gebracht op de betrokken belastingen.

Op basis van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel d, wordt het bedrag aan belastinglast dat verband houdt met onzekere belastingposities in mindering gebracht op het bedrag aan betrokken belastingen. Met genoemd onderdeel d wordt verzekerd dat bijvoorbeeld voorzieningen ten aanzien van een onzekere belastingpositie niet worden meegenomen in de berekening van de betrokken belastingen. Hierdoor wordt een dergelijke belastinglast slechts in aanmerking genomen op het moment dat deze daadwerkelijk wordt betaald.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel e, wordt het bedrag aan belastinglast waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen drie jaar, na afloop van het verslagjaar waarin deze last is ontstaan, leidt tot een betaling, eveneens in mindering gebracht op het bedrag aan betrokken belastingen. Dit onderdeel dient in samenhang te worden gezien met de toepassing van het voorgestelde artikel 7.8. Aangezien het tijdig betalen van verschuldigde belasting binnen de beïnvloedingssfeer van een multinationale groep ligt, is het niet mogelijk om een belastinglast ten aanzien waarvan de verwachting bestaat dat deze pas drie jaar na afloop van het verslagjaar waarin deze last is ontstaan, leidt tot een belastinguitgaaf, in aanmerking te nemen bij de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel f, wordt het bedrag aan verrekening of teruggaaf van een doorgeleid belastingvoordeel in mindering gebracht op de betrokken belastingen voor zover het gereduceerde kwalificerende belang negatief wordt als gevolg van die verrekening of teruggave dan wel indien het gereduceerde kwalificerende belang reeds negatief is en het doorgeleide belastingvoordeel niet reeds als een vermindering van de belastinglast in de financiële verslaggeving is opgenomen.

Artikel 7.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 7.2, vierde lid, verzekert dat een bedrag aan betrokken belastingen dat onder meer dan een onderdeel valt van het voorgestelde artikel 7.2, eerste tot en met derde lid, slechts eenmaal wordt gecorrigeerd bij de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar.

Artikel 7.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, kent een bijzondere bepaling die van toepassing is in het geval er geen netto kwalificerend inkomen in een staat in een verslagjaar is en het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor die staat negatief is en minder dan het bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen). Om te voorkomen dat de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen kunnen worden gemitigeerd door een hoger fiscaal verlies in een staat als uitgangspunt te nemen voor het bepalen van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, wordt op grond van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, bijgeheven over het bovenmatige deel waarmee de gecorrigeerde betrokken belastingen uitgaan boven de zogenoemde verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen. De verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen betreffen het kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief. Het bedrag aan additionele bijheffing wordt toegerekend aan iedere groepsentiteit in de staat op de voet van het voorgestelde artikel 8.4, vierde en vijfde lid.

De toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 50: Bijheffing in verliessituaties

Groepsentiteit A is gevestigd in staat X. Staat X kent een belastingtarief van 15% en een vermogensaftrek. Groepsentiteit A lijdt in een verslagjaar een kwalificerend verlies van € 100. Het maximale bedrag aan actieve belastinglatentie zou op grond van dit verlies derhalve € 15 bedragen (het kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief van 15%). Dit bedrag wordt in het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, omschreven als de «verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen». Aangezien staat X echter een vermogensaftrek kent, bedraagt het fiscale verlies in staat X in dit verslagjaar € 150. In dit voorbeeld is het bedrag aan gecorrigeerde belastingen voor groepsentiteit A in staat X in het verslagjaar € 22,5, namelijk € 150 x 15%. Omdat dit bedrag aan gecorrigeerde betrokken belasting uitgaat boven het bedrag aan eerdergenoemde «verwachte gecorrigeerde betrokken belasting» vindt op grond van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, in dit verslagjaar een bijheffing plaats van € 7,5. Dit bedrag aan additionele bijheffing wordt conform het voorgestelde artikel 8.4, vierde en vijfde lid, toegerekend aan iedere groepsentiteit in de staat.

Artikel 7.2, zesde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, kan sprake zijn van een additionele bijheffing in een verslagjaar waarin geen sprake is van netto kwalificerend inkomen. Het voorgestelde artikel 7.2, zesde lid, bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan in afwijking van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, aanvullende regels kunnen worden opgenomen in lagere regelgeving. Op grond van deze regels kan het verschil tussen de gecorrigeerde betrokken belastingen en de verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen voortgewenteld worden naar een volgend verslagjaar waarin sprake is van kwalificerend inkomen en waarin de actieve belastinglatentie die is gevormd in het desbetreffende eerdere jaar wordt aangewend.

Artikel 7.3

Het voorgestelde artikel 7.3 regelt hoe het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties wordt bepaald voor de berekening van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b.

Artikel 7.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.3, eerste lid, bepaalt dat ingeval het van toepassing zijnde belastingtarief in een staat gelijk aan of lager is dan het minimumbelastingtarief, het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties dat op grond van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b, aan het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen wordt toegevoegd gelijk is aan het bedrag aan mutaties in belastinglatenties die in de financiële verslaggeving worden toegerekend aan het betreffende verslagjaar, gecorrigeerd door hetgeen in het hierna voorgestelde artikel 7.3, derde tot en met zesde lid, is bepaald.

Artikel 7.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.3, tweede lid, bepaalt dat ingeval het van toepassing zijnde belastingtarief hoger is dan het minimumtarief, het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties gelijk is aan het bedrag aan mutaties in belastinglatenties, herrekend tegen het minimumbelastingtarief, en gecorrigeerd overeenkomstig hetgeen in het hierna voorgestelde artikel 7.3, derde tot en met zesde lid, is bepaald. Dit totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties wordt toegevoegd voor de bepaling van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van dat betreffende verslagjaar.

Artikel 7.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.3, derde lid, regelt enkele toevoegingen aan de mutaties in belastinglatenties die in de financiële verslaggeving worden toegerekend aan het betreffende verslagjaar met betrekking tot de betrokken belastingen om het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties te bepalen.

Het voorgestelde artikel 7.3, derde lid, onderdeel a, vormt de keerzijde van het hierna voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, op grond waarvan een bedrag aan «niet-toegestane toerekening» en «niet-gebruikte toerekening» niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Op het moment dat deze belastingpositie daadwerkelijk tot een betaling leidt, wordt deze alsnog in aanmerking genomen en op grond van het voorgestelde artikel 7.3, derde lid, onderdeel a, toegevoegd aan het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Het voorgestelde artikel 7.3, negende lid, regelt wat voor de toepassing van dit artikel onder «niet-toegestane toerekening» en «niet-gebruikte toerekening» wordt verstaan.

Het voorgestelde artikel 7.3, derde lid, onderdeel b, bepaalt dat een bedrag aan mutaties in passieve belastinglatentie dat in een voorgaand jaar is teruggenomen door toepassing van het hierna voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, op het moment dat deze belastingpositie daadwerkelijk tot een betaling leidt alsnog in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties.

Artikel 7.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 7.3, vierde lid, regelt dat ingeval op basis van de financiële verslaggevingsregels niet wordt voldaan aan de voorwaarden om ter zake van een verlies een actieve belastinglatentie te verantwoorden, het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties wordt verminderd met het bedrag waarmee dat totale bedrag zou zijn verminderd indien de actieve belastinglatentie voor het betreffende verslagjaar wel zou zijn opgenomen in de financiële verslaggeving. Hiermee vormt dit lid een aanvulling op het hierna voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel c, dat regelt dat een wijziging in de waarde van een actieve belastinglatentie onder voorwaarden niet wordt opgenomen ter bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties.

Artikel 7.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel a, bepaalt dat het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties niet omvat het bedrag aan belastinglatenties met betrekking tot bestanddelen die ingevolge het voorgestelde hoofdstuk 6 zijn uitgesloten van de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Op deze manier wordt voorkomen dat de teller wordt verhoogd met een belastinglast die niet gerelateerd is aan het kwalificerende inkomen of verlies, waardoor de effectieve belastingdruk hoger uit zou vallen.

Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel b, bepaalt dat het bedrag aan belastinglatenties met betrekking tot niet-toegestane toerekening of niet-gebruikte toerekening, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, negende lid, onderdelen a en b, eveneens niet wordt begrepen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. De reden hiervoor is dat het ten aanzien van deze kosten onzeker is of, in hoeverre en wanneer ze daadwerkelijk worden betaald. Om die reden wordt een dergelijke belastinglast pas opgenomen in het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen op het moment dat deze belastingen daadwerkelijk zijn betaald.

Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel c, bepaalt dat een wijziging in de waarde van een actieve belastinglatentie niet in aanmerking wordt genomen voor de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, indien deze wijziging voortkomt uit een aanpassing van de waarderingsmethode of verantwoordingsmethode.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel d, wordt een herziening van het bedrag aan belastinglatenties als gevolg van een wijziging van het van toepassing zijnde nationale belastingtarief uitgezonderd van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Dit bedrag is uitgezonderd, omdat een dergelijke wijziging geen verband houdt met het kwalificerende inkomen of verlies in dat verslagjaar. Het hierna voorgestelde artikel 7.7 regelt hoe om wordt gegaan met wijzigingen van belastingtarieven.

Het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, regelt dat het bedrag aan belastinglatenties ten aanzien van de verkrijging van het recht op verrekening, dan wel de verrekening, van belasting wordt uitgesloten voor de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Een recht op verrekening houdt de directe verrekening van verschuldigde belasting in en omvat niet een aftrekrecht dat slechts het bedrag aan belastbaar inkomen verlaagt. Een voorbeeld van een

dergelijk recht op verrekening is een investeringsverrekening, waarbij een staat een belastingplichtige het recht geeft op verrekening van toekomstige belasting op bepaalde kwalificerende investeringen. Genoemd onderdeel e heeft geen betrekking op een kwalificerende restitueerbare belastingteruggave als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel d. Genoemd onderdeel e omvat mede de omstandigheid dat een recht op verrekening niet (volledig) in een bepaald verslagjaar kan worden gebruikt en wordt voortgewenteld naar een later jaar in een andere vorm.

Voorbeeld 51: Belastingverrekening uitgesloten van belastinglatenties

Groepsentiteit A is onderdeel van een multinationale groep die aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen is onderworpen. Groepsentiteit A is de enige groepsentiteit van deze multinationale groep die is gevestigd in staat A. De enige belasting waaraan groepsentiteit A is onderworpen op grond van de belastingwetgeving in staat A is een winstbelasting tegen een tarief van 25%. De belastinggrondslag van staat A is gelijk aan het kwalificerende inkomen voor de toepassing van hoofdstuk 6 van dit wetsvoorstel. Staat A kent een minimumbelastingmaatregel die ervoor zorgt dat ten minste 17% winstbelasting wordt betaald in een verslagjaar.

In verslagjaar 1 heeft groepsentiteit A € 100 aan kwalificerend inkomen in staat A. De initiële belastingschuld voor groepsentiteit A is daardoor € 25, maar staat A verstrekt aan groepsentiteit A een bedrag aan belastingverrekening van € 15. De belastingschuld na verrekening bedraagt derhalve in beginsel € 10. Door de toepassing van de minimumbelastingmaatregel bedraagt de belastingschuld van groepsentiteit A in verslagjaar 1 € 17 en wordt slechts € 8 van het bedrag aan belastingverrekening gebruikt in jaar 1. Het resterende bedrag aan belastingverrekening van € 7 is beschikbaar voor voortwenteling naar een toekomstig verslagjaar.

In jaar 2 heeft groepsentiteit A € 100 aan kwalificerend inkomen in staat A. De initiële belastingschuld voor A is daardoor wederom € 25. Groepsentiteit A verrekent het resterende bedrag aan belastingverrekening van € 7 uit verslagjaar 1 en betaalt in jaar 2 een belasting van € 18 in staat A.

Omdat op grond van het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, het verkrijgen van het recht op belastingverrekening, alsmede de verrekening zelf, niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, leidt de voortwenteling van het bedrag van € 7 aan belastingverrekening in verslagjaar 1 niet tot een relevante actieve belastinglatentie voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, en vermindert deze voortwenteling daardoor niet het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor staat A in verslagjaar 1. De toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, leidt er in gelijke zin toe dat de aanwending van de belastingverrekening van € 7 in verslagjaar 2 niet leidt tot een toename van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor staat A in verslagjaar 2. Hierdoor is het effectieve belastingtarief in staat A 17% in jaar 1 (17/100) en 18% in jaar 2 (18/100).

Zonder het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, zou de berekening van het effectieve belastingtarief voor staat A oneigenlijk worden beïnvloed door de verkrijging en voortwenteling van een bedrag aan belastingverrekening in jaar 1. De voortwenteling van dit bedrag aan belastingverrekening zou aanleiding geven tot de vorming van een actieve

belastinglatentie. De vorming van deze actieve belastinglatentie zou – zonder het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e – het bedrag aan aangepaste betrokken belastingen in jaar 1 hebben verminderd tot onder het minimumbelastingtarief.

Artikel 7.3, zesde lid

Het voorgestelde artikel 7.3, zesde lid, bepaalt dat indien een actieve belastinglatentie die voortkomt uit een kwalificerend verlies van een groepsentiteit in een verslagjaar is opgenomen tegen een tarief dat lager is dan het minimumtarief, een dergelijke actieve belastinglatentie mag worden herrekend tegen het minimumtarief indien de belastingplichtige aannemelijk maakt dat deze actieve belastinglatentie voortkomt uit een kwalificerend verlies. Hierdoor wordt verzekerd dat een kwalificerend verlies in de toekomst kan worden verrekend met eenzelfde bedrag aan kwalificerend inkomen zonder dat dit in het jaar van verrekening leidt tot bijheffing. Ingeval gebruik wordt gemaakt van deze mogelijkheid om een actieve belastinglatentie te verhogen, wordt het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties overeenkomstig verminderd.

Artikel 7.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, bepaalt dat een bedrag aan passieve belastinglatentie dat niet daadwerkelijk tot betaling heeft geleid of is teruggenomen binnen vijf verslagjaren nadat dit bedrag aan belastinglatentie is gevormd, wordt teruggenomen voor zover dat bedrag aan belastinglatentie eerder in aanmerking is genomen bij de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Hiermee wordt verzekerd dat bedragen aan passieve belastinglatenties – die overigens geen verband houden met specifieke beleidsmatig toegestane bestanddelen van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid – worden vereffend binnen vijf verslagjaren volgend op het verslagjaar waarin die belastinglatenties zijn ontstaan. Het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, regelt verder dat de betrokken belastingen van het vijfde verslagjaar voorafgaand aan het huidige verslagjaar worden verminderd met het bedrag aan teruggenomen passieve belastinglatenties, waarbij het effectieve belastingtarief en de bijheffing van het jaar waarin de belastinglatenties zijn gevormd, worden herrekend in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid. Het bedrag aan passieve belastinglatentie dat op grond van genoemd zevende lid wordt teruggenomen in het huidige verslagjaar is gelijk aan het bedrag van de toename aan passieve belastinglatentie dat is opgenomen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties in het vijfde verslagjaar voorafgaand aan het huidige verslagjaar en dat niet is herzien aan het einde van de laatste dag van het huidige verslagjaar.

Artikel 7.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, bepaalt dat, in afwijking van het zevende lid van dit artikel, ten aanzien van enkele bestanddelen geen terugname van een bedrag aan passieve belastinglatenties plaatsvindt. Deze uitgezonderde bestanddelen zijn in beginsel gekoppeld aan specifieke activiteiten in een staat of betreffen verschillen die in beginsel niet vatbaar zijn voor belastingontwijking. Door dergelijke bestanddelen uit te zonderen van het verplicht terugnemen van een passieve belastinglatentie na vijf verslagjaren, worden de administratieve lasten beperkt.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel a, is geen terugname vereist ten aanzien van passieve belastinglatenties die voortkomen uit een tegemoetkoming in afschrijving op materiële activa.

De achtergrond hiervan is dat versnelde of willekeurige afschrijvingsmogelijkheden van toepassing zijn in veel staten, waarbij het verschil in afschrijving in de loop van de tijd zal verdwijnen. Onverkorte toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, zou dergelijke tegemoetkomingen ongedaan maken ten aanzien van activa met een langere levensduur dan vijf verslagjaren. Onder materiële activa wordt in dit kader eveneens de voorraad begrepen, te weten de voorraad gereed product, alsmede de voorraad productiemiddelen, materialen en overige benodigdheden die noodzakelijk zijn voor de productie. Onder materiële activa valt verder het gebruik van natuurlijke hulpbronnen, zoals mineralen, hout, olie en gas. Of een activum kwalificeert voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel a, dient te worden bepaald aan de hand van de van toepassing zijnde verslaggevingsstandaard ter bepaling van de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit. Daarbij is genoemd onderdeel a eveneens van toepassing op materiële activa die worden geleased.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel b, bepaalt dat passieve belastinglatenties ten aanzien van de kosten van een vergunning of soortgelijke regeling van een overheid voor het gebruik van onroerende zaken of de exploitatie van natuurlijke hulpbronnen, welk gebruik, onderscheidenlijk welke exploitatie, aanzienlijke investeringen in materiële activa met zich brengen eveneens zijn uitgezonderd van terugname. Hieronder wordt eveneens begrepen het recht op het gebruik van radiofrequenties en telecommunicatiediensten. Onder overheid wordt mede begrepen een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een overheid.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel c, zondert passieve belastinglatenties ten aanzien van onderzoeks- en ontwikkelingskosten uit van terugname. Achtergrond hiervan is dat belastingregels in staten veelal een aftrek voor onderzoeks- en ontwikkelingskosten toestaan, terwijl dergelijke kosten op basis van de van toepassing zijnde verslaggevingsregels dienen te worden geactiveerd.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel d, zondert passieve belastinglatenties ten aanzien van buitengebruikstellings- en saneringskosten uit van terugname. Achtergrond hierbij is dat belastingregels in staten veelal een aftrek toestaan voor de vorming van een voorziening voor toekomstige buitengebruikstellings- en saneringsuitgaven. Als deze kosten niet zouden worden uitgezonderd van terugname zou dit er effectief toe leiden dat de aftrek voor milieu- en andere opruimkosten wordt geweigerd.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel e, worden passieve belastinglatenties ten aanzien van ongerealiseerde herwaarderingswinsten onder de toepassing van een waarderingsstelsel op basis van waardering op reële waarde uitgezonderd van terugname. Deze uitzondering vindt alleen toepassing voor zover het principe van waardering op reële waarde is toegepast voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. Dit onderdeel is niet van toepassing voor zover is gekozen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.6.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel f, worden passieve belastinglatenties die betrekking hebben op netto valutakoerswinsten, die op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel e, in aanmerking worden genomen, uitgezonderd van terugname.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel g, regelt dat passieve belastinglatenties die verband houden met verzekeringsreserves en uitgestelde acquisitiekosten voor verzekeringspolissen worden uitgezonderd van terugname. Verzekeringsmaatschappijen vormen reserves voor toekomstige uitgaven. Dit onderdeel regelt dat verzekeringsmaatschappijen de passieve belastinglatenties ter zake van de betreffende reserves en acquisitiekosten niet hoeven terug te nemen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid.

Op grond het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel h, wordt de passieve belastinglatentie die betrekking heeft op de verkoopwinst van materiële vaste activa gelegen in dezelfde staat waarin de groepsentiteit is gevestigd uitgezonderd van de terugname onder de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, onder voorwaarde dat deze verkoopwinst wordt geherinvesteerd in materiële vaste activa in dezelfde staat.

Het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel i, regelt dat passieve belastinglatenties die voortvloeien uit een wijziging in de verslaggevingsstandaarden met betrekking tot de in de onderdelen a tot en met h van genoemd achtste lid opgesomde categorieën ook worden uitgezonderd van de terugname onder de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid.

Artikel 7.3, negende lid

In het voorgestelde artikel 7.3, negende lid, onderdelen a en b, zijn definities opgenomen voor de toepassing van dit artikel. Het voorgestelde artikel 7.3, negende lid, onderdeel a, bepaalt dat onder «niet-toegestane toerekening» onder meer de mutatie in een belastinglatentie wordt begrepen die betrekking heeft op een onzekere belastingpositie. Dergelijke voorzieningen die worden opgenomen in de financiële verslaggeving, worden gecorrigeerd voor de berekening van de betrokken belastingen. Hiermee wordt bewerkstelligd dat een dergelijke belastinglast pas in aanmerking wordt genomen op het moment dat deze daadwerkelijk is betaald. Daarnaast wordt onder niet-toegestane toerekening begrepen de mutatie in een belastinglatentie die betrekking heeft op uitdelingen door een groepsentiteit. De reden hiervoor is dat dergelijke belastingen veelal worden geheven op het moment dat een uitdeling wordt gedaan.

Het voorgestelde artikel 7.3, negende lid, onderdeel b, bepaalt dat onder «niet-gebruikte toerekening» wordt verstaan de toename in een passieve belastinglatentie ten aanzien waarvan niet de verwachting bestaat dat deze binnen de in het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, periode van vijf verslagjaren nadat deze belastinglatentie is ontstaan, zal worden betaald en ten aanzien waarvan door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor wordt gekozen om dit bedrag niet op te nemen in het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties voor dat verslagjaar. Deze keuzemogelijkheid is opgenomen ter vereenvoudiging van hetgeen is bepaald in het voorgestelde artikel 7.3, zevende en achtste lid. Hierdoor is het voor de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties niet nodig om te corrigeren voor de mutatie in een passieve belastinglatentie waarvan de verwachting is dat deze correctie later weer zal moeten worden teruggenomen.

Artikel 7.4

Artikel 7.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.4, eerste lid, geeft een informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze om ten aanzien van kwalificerende verliezen een fictieve actieve belastinglatentie te vormen. De fictieve actieve belastinglatentie wordt gevormd door het kwalificerende verlies in een staat in een verslagjaar te vermenigvuldigen met het minimumbelastingtarief. Indien voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.4 wordt gekozen, vindt het voorgestelde artikel 7.3 geen toepassing. De keuze vindt toepassing voor alle groepsentiteiten in die staat. De toepassing van het voorgestelde artikel 7.4 is naar verwachting een vereenvoudiging voor staten die geen winstbelasting heffen, of een belasting heffen tegen een laag tarief. Door deze fictie kan een kwalificerend verlies in een verslagjaar toch indirect worden verrekend met kwalificerend inkomen in enig volgend verslagjaar. De fictie kan geen toepassing vinden ten aanzien van een staat met een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel als bedoeld in het voorgestelde artikel 10.3.

Artikel 7.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.4, tweede lid, regelt dat de fictieve actieve belastinglatentie die op grond van het voorgestelde artikel 7.4, eerste lid, in een verslagjaar is bepaald, in enig volgend verslagjaar waarin sprake is van kwalificerend inkomen voor de betreffende staat wordt verrekend. De fictieve actieve belastinglatentie wordt in een volgend verslagjaar verrekend met het bedrag aan kwalificerend inkomen in dat jaar vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief. Het bedrag aan fictieve belastinglatentie dat in enig volgend verslagjaar wordt verrekend, maakt, op grond van het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel b, in dat verslagjaar deel uit van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen. De verrekening bedraagt ten hoogste het bedrag aan actieve belastinglatentie dat nog niet is verrekend.

Artikel 7.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.4, derde lid, regelt dat het bedrag aan fictieve actieve belastinglatentie wordt verlaagd met het bedrag aan fictieve actieve belastinglatentie dat in een verslagjaar tot verrekening komt op grond van het voorgestelde artikel 7.4, tweede lid. Genoemd derde lid regelt verder dat het resterende bedrag aan fictieve actieve belastinglatentie wordt voortgewenteld naar volgende verslagjaren.

Artikel 7.4, vierde lid

Het voorgestelde artikel 7.4, vierde lid, regelt dat in het geval de keuze van het voorgestelde artikel 7.4, eerste lid, wordt herroepen, de resterende actieve belastinglatentie wordt verminderd tot nihil met ingang van de eerste dag van het verslagjaar waarin de keuze niet langer toepassing vindt.

Artikel 7.4, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 7.4, vijfde lid, regelt dat de keuze, bedoeld in het eerste lid, moet worden gemaakt bij de indiening van de informatieaangifte inzake de bijheffing van de multinationale groep of binnenlandse groep in het eerste verslagjaar waarin een groepsentiteit is gevestigd in de betreffende staat waarvoor de keuze wordt gemaakt. De keuze kan

slechts op één moment worden gemaakt om ongewenst gebruik van de fictie te voorkomen. De keuze van de multinationale groep of binnenlandse groep om ten aanzien van een staat een fictieve actieve belastinglatentie te bepalen is gebonden aan de staat. De keuze is niet gebonden aan een groepsentiteit en gaat derhalve niet mee met een entiteit die niet langer deel uitmaakt van de multinationale groep of binnenlandse groep. Indien een groepsentiteit wordt overgedragen door een dergelijke groep aan een andere multinationale groep of binnenlandse groep, is het voor de verwervende groep niet relevant of de overdragende groep wel of geen gebruik heeft gemaakt van de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.4, eerste lid.

Artikel 7.4, zesde lid

Het voorgestelde artikel 7.4, zesde lid, voorziet in een bijzondere maatregel voor de bepaling van de fictieve actieve belastinglatentie voor doorkijkentiteiten die de uiteindelijkkemoederentiteit van een multinationale groep of binnenlandse groep betreffen. De fictieve actieve belastinglatentie wordt in die gevallen berekend op basis van het kwalificerende verlies van de doorkijkentiteit na een vermindering als bedoeld in het voorgestelde artikel 10.1, tweede lid. Dit geschiedt om te voorkomen dat het verlies dubbel in aanmerking wordt genomen. Het kwalificerende verlies dat overblijft bij de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit betreft kan enkel worden gebruikt voor verrekening met toekomstig kwalificerend inkomen van de betreffende entiteit. Omdat het kwalificerende verlies van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit betreft afzonderlijk wordt berekend van de overige groepsentiteiten, vindt de keuze van het eerste lid alleen toepassing ten aanzien van de doorkijkentiteit die een afzonderlijke moederentiteit betreft.

Artikel 7.5

Het voorgestelde artikel 7.5 regelt de toerekening van betrokken belastingen aan groepsentiteiten in enkele specifieke situaties. Hierbij geldt in algemene zin als uitgangspunt dat betrokken belastingen worden toegerekend aan de groepsentiteit, met inbegrip van een staatloze groepsentiteit, waaraan het corresponderende inkomen wordt toegerekend bij de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies. De toerekening van de betrokken belastingen op grond van dit artikel beperkt zich niet tot de acute belastinglast, maar ziet ook op het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties op grond van het voorgestelde artikel 7.3.

Artikel 7.5, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.5, eerste lid, regelt de toerekening van betrokken belastingen van een groepsentiteit aan een vaste inrichting. Tot de betrokken belastingen van de vaste inrichting behoort ook de (winst-)belasting die is verschuldigd in de staat waarin de vaste inrichting is gelegen. De maatregel heeft betrekking op betrokken belastingen die zijn opgekomen bij een hoofdentiteit of een andere groepsentiteit ten aanzien van inkomen dat wordt toegerekend aan een vaste inrichting. De betrokken belastingen worden niet in aanmerking genomen bij de bepaling van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van de groepsentiteit waarbij deze zijn opgekomen, maar bij de bepaling van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van de vaste inrichting.

De betrokken belasting die opkomt bij een hoofdentiteit en betrekking heeft op inkomen dat toerekenbaar is aan de vaste inrichting kan worden berekend in een drietal stappen. In de eerste plaats dient te worden bepaald wat het bedrag aan vaste-inrichtingswinst is dat is opgenomen in de aangifte van de winstbelasting van de hoofdentiteit. Dit bedrag is het relevante vertrekpunt om te bepalen hoeveel belasting lokaal is betaald over het kwalificerende inkomen van de vaste inrichting. Vervolgens dient te worden bepaald wat de door de hoofdentiteit verschuldigde belasting is die toerekenbaar is aan de vaste-inrichtingswinst. Indien de vaste-inrichtingswinst bij de hoofdentiteit afzonderlijk van de winst van de hoofdentiteit wordt belast, kan de door de hoofdentiteit verschuldigde belasting ter zake van de vaste-inrichtingswinst eenvoudig worden bepaald. Indien de vaste-inrichtingswinst echter wordt gemengd met de overige inkomsten van de hoofdentiteit, dient de totale verschuldigde belasting te worden bepaald en gesplitst te worden toegerekend aan de hoofdentiteiten en de vaste inrichting. Tot slot dient te worden bepaald of en, zo ja, hoeveel recht op verrekening van belasting wordt verleend voor de vaste-inrichtingswinst die bij de hoofdentiteit in de belastingheffing is betrokken. Het bedrag aan betrokken belastingen betaald ten aanzien van de vaste-inrichtingswinst is het bedrag aan verschuldigde belasting dat resteert na verrekening van een eventuele tegemoetkoming.

Voorbeeld 52: Toerekening van betrokken belasting aan een vaste inrichting

Groepsentiteit A is gevestigd in staat A en aldaar onderworpen aan belastingheffing tegen een tarief van 20% over de winst met inbegrip van de winsten ter zake van haar vaste inrichtingen. Groepsentiteit A heeft een vaste inrichting in staat X die aldaar is onderworpen aan een winstbelastingheffing tegen een tarief van 12%. De vaste inrichting maakt in jaar 1 een winst van € 100 en is hierover in staat X € 12 aan belasting verschuldigd. Groepsentiteit A maakt zelf geen winst en betreft de volledige vaste-inrichtingswinst van € 100 in de belastingheffing in staat A. De verschuldigde belasting aldaar bedraagt € 20. Doordat verrekening wordt verleend voor de heffing in staat X ter hoogte van € 12, bedraagt de verschuldigde belasting ter zake van de vaste-inrichtingswinst € 8. In dit voorbeeld wordt € 8 uitgesloten bij de bepaling van de betrokken belastingen van groepsentiteit A en als betrokken belasting toegerekend aan de vaste inrichting, omdat dit de werkelijk verschuldigde belasting is ter zake van de vaste-inrichtingswinst. In totaal is het bedrag aan betrokken belasting van de vaste inrichting dan € 20, namelijk € 12 in staat X en € 8 in staat A die aan de vaste inrichting is toegerekend.

Artikel 7.5, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.5, tweede lid, regelt de toerekening van betrokken belastingen aan een groepsentiteit-belanghouder als zij een belang heeft in een fiscaal transparante entiteit. Doorgaans zal een transparante entiteit in de staat waarin zij is opgericht niet onderworpen zijn aan winstbelastingheffing. Ingeval een transparante entiteit is onderworpen aan belastingheffing over de winst zal doorgaans sprake zijn van een vaste inrichting. Betrokken belastingen van een fiscaal transparante entiteit die echter niet aan de vaste inrichting worden toegerekend, worden toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouders naar rato van hun winstgerechtigdheid.

Artikel 7.5, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.5, derde lid, regelt de toerekening van belastingen opgelegd onder toepassing van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen. Bedragen aan betrokken belastingen die door toepassing van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van een onmiddellijke of middellijke groepsentiteit-belanghouder worden toegerekend aan de groepsentiteit, zijnde het buitenlandse gecontroleerde lichaam, voor zover deze betrokken belastingen verband houden met het kwalificerende inkomen of verlies van die entiteit. De betrokken belastingen die opkomen bij groepsentiteit-belanghouders en betrekking hebben op inkomen dat toerekenbaar is aan het gecontroleerde lichaam kunnen worden berekend overeenkomstig de stapsgewijze benadering als hierboven beschreven bij de toelichting van het voorgestelde artikel 7.5, eerste lid.

Artikel 7.5, vierde lid

Het voorgestelde artikel 7.5, vierde lid, regelt de toerekening van bedragen aan betrokken belastingen opgenomen in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit-belanghouder aan een hybride groepsentiteit. Een hybride entiteit is een entiteit die wordt behandeld als belastingplichtig voor belastingdoeleinden in de staat waarin die entiteit is gevestigd, maar als transparant voor belastingdoeleinden in de staat waar de groepsentiteit-belanghouder woont of is gevestigd. Ingeval een groepsentiteit-belanghouder van een hybride entiteit is gevestigd in een staat die onder toepassing van een fiscaal transparantieregime een belasting heft over het deel van het inkomen van de hybride entiteit dat toekomt aan de belanghouder, worden deze betrokken belastingen bij de belanghouder toegerekend aan de hybride entiteit. Toerekening van betrokken belastingen vindt plaats voor zover het bedrag aan betrokken belastingen verband houdt met het kwalificerende inkomen van de hybride entiteit. Voor deze toerekening van betrokken belastingen aan de hybride entiteit kan verder dezelfde benadering worden gevolgd als hierboven beschreven bij de toelichting van het voorgestelde artikel 7.5, eerste lid.

Artikel 7.5, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 7.5, vijfde lid, regelt de toerekening van betrokken belastingen die verband houden met uitdelingen aan directe groepsentiteit-belanghouders. Op grond van genoemd vijfde lid wordt een bedrag aan betrokken belastingen dat is opgekomen bij een onmiddellijke groepsentiteit-belanghouder ten aanzien van uitdelingen ontvangen van een groepsentiteit toegerekend aan de groepsentiteit die de uitdeling heeft gedaan. Het gaat hierbij onder meer om bronbelastingen die opkomen bij de groepsentiteit-belanghouder ten aanzien van uitdelingen op aandelen door groepsentiteiten. Bronbelastingen worden opgelegd onder toepassing van de belastingwetgeving waaraan de groepsentiteit die de uitdeling verricht is onderworpen en worden geheven aan de bron, maar de belasting is verschuldigd door de groepsentiteit-belanghouder. De voorgestelde bepaling heeft betrekking op betrokken belastingen met betrekking tot alle vormen van uitdelingen door een uitdelende groepsentiteit aan een onmiddellijke groepsentiteit-belanghouder.

Artikel 7.5, zesde lid

Het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, limiteert het bedrag aan betrokken belastingen van de groepsentiteit-belanghouder dat op grond van het voorgestelde artikel 7.5, derde en vierde lid, kan worden toegerekend aan een groepsentiteit. Zonder deze limitering zouden multinationale groepen de – op grond van de toepassing van een belastingregeling voor gecontroleerde lichamen of fiscale transparantie – betaalde belastingen over passieve inkomsten in hoogbelastende staten kunnen aanwenden om bijheffing te voorkomen over andere (actieve) inkomsten in deze laagbelastende staten. Het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, beperkt daarom het bedrag aan betrokken belastingen van een groepsentiteit-belanghouder dat op grond van artikel 7.5, derde en vierde lid, aan een groepsentiteit kan worden toegerekend met betrekking tot passieve inkomsten tot het laagste bedrag van i) het werkelijke bedrag van de aan haar toegerekende betrokken belastingen ten aanzien van dat passieve inkomen en ii) het bijheffingspercentage dat (zonder de toepassing van genoemd derde en vierde lid) van toepassing is op de staat waarin die groepsentiteit is gevestigd, vermenigvuldigd met het bedrag aan passief inkomen dat onder een «buitenlandse gecontroleerde lichamen»-bepaling of een fiscaaltransparantieregime in aanmerking wordt genomen bij de groepsentiteit-belanghouder. Indien na de toepassing van het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, bij de groepsentiteit-belanghouder een bedrag aan betrokken belastingen resteert dat niet toerekenbaar is aan het betreffende buitenlandse gecontroleerde lichaam of een hybride entiteit, wordt dit bedrag toegerekend aan de groepsentiteit-belanghouder.

Artikel 7.5, zevende lid

Het voorgestelde artikel 7.5, zevende lid, regelt dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, onder passief inkomen wordt verstaan: dividend of daarmee vergelijkbare uitkeringen, rente of daarmee vergelijkbare betalingen, huur, royalty's, lijfrente en netto-opbrengsten ten aanzien van een goed waaruit dergelijk passief inkomen voortkomt.

Artikel 7.5, achtste lid

Het voorgestelde artikel 7.5, achtste lid, regelt dat in gevallen waarin het kwalificerende inkomen van een vaste inrichting op grond van het voorgestelde artikel 6.13, zesde lid, wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van de hoofdentiteit, de betrokken belastingen die betrekking hebben op dit inkomen worden aangemerkt als betrokken belastingen van de hoofdentiteit voor een bedrag dat niet hoger is dan het betreffende inkomen vermenigvuldigd met het hoogste belastingtarief voor inkomen in de staat waarin die hoofdentiteit is gevestigd.

Artikel 7.5, negende lid

Het voorgestelde artikel 7.5, negende lid, is opgenomen om te regelen dat de binnenlandse bijheffing ook zal worden aangemerkt als een kwalificerende binnenlandse bijheffing. Het regelt – kort gezegd – dat voor de vraag of Nederland een laagbelastende staat is voor de toepassing van de binnenlandse bijheffing (bedoeld in het voorgestelde hoofdstuk 3) de toerekening van de betrokken belastingen van een in een andere staat gevestigde groepsentiteit die op de voet van het voorgestelde artikel 7.5, eerste lid, derde lid jo. zesde lid, toerekenbaar zijn aan een in Nederland gevestigde groepsentiteit (waaronder een vaste inrichting) achterwege blijft voor de berekening van het effectieve belastingtarief, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.1. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 53: Toegerekende CFC-heffing telt niet mee voor binnenlandse bijheffing

A Co is in een in andere staat gevestigde groepsentiteit-belanghouder. A Co heeft het volledige belang in groepsentiteit NL Co. In de financiële verslaggeving van A Co is een bedrag van € 100 aan betrokken belastingen door toepassing van een belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen verantwoord. Die € 100 aan betrokken belastingen houdt verband met het kwalificerende inkomen van NL Co en is op basis van de in staat A van toepassing zijnde belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen als volgt berekend: het inkomen van NL Co van € 400 vermenigvuldigd met het in staat A van toepassing zijnde winstbelastingtarief van 25%. De betrokken belastingen van € 100 zijn geheven ter zake van passief inkomen van NL Co. Voor een toelichting op wat wordt verstaan onder passief inkomen wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 7.5, vijfde lid.

Op de voet van het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, is aan NL Co toerekenbaar het laagste van:

- € 100; of
- € 400 vermenigvuldigd met het bijheffingspercentage waarbij ter berekening van het bijheffingspercentage geen rekening wordt gehouden met de betrokken belastingen van € 100. Stel dat het effectieve belastingtarief van de multinationale groep in Nederland in dat geval 13% bedraagt, bijvoorbeeld doordat op een deel van het kwalificerende inkomen van de multinationale groep de tonnageregeling van toepassing is. Het bijheffingspercentage bedraagt dan 2%.

Het laagste van de twee drempels bedraagt in dat geval: $€ 400 \times 2\% = € 8$. Die € 8 aan betrokken belastingen wordt op basis van het voorgestelde artikel 7.5, negende lid, niet in aanmerking genomen voor de berekening van het effectieve belastingtarief bedoeld in het voorgestelde artikel 8.1 ter beoordeling of Nederland voor de toepassing van de binnenlandse bijheffing bedoeld in hoofdstuk 3 een laagbelastende staat is. Het voorgestelde artikel 7.5, negende lid, heeft tot gevolg dat, in afwijking van het voorgestelde artikel 7.5, derde jo. zesde lid, voor de berekening van het effectieve belastingtarief van de multinationale groep in Nederland (in dit geval alleen NL Co) op de voet van het voorgestelde artikel 8.1, € 8 aan betrokken belastingen niet in aanmerking wordt genomen. Op basis van het voorgestelde artikel 3.2 bedraagt de verschuldigde binnenlandse bijheffing ter zake van NL Co € 8.

Het voorgestelde artikel 7.5, negende lid, is alleen van toepassing op multinationale groepen omdat er sprake moet zijn van een in een andere staat gevestigde groepsentiteit. De toerekening van betrokken belastingen op basis van artikel 7.5, eerste, derde ju. zesde lid, doet zich niet voor binnen Nederland.

Indien een hoofdentiteit van een vaste inrichting of een groepsentiteit-belanghouder in Nederland is gevestigd en een bedrag aan betrokken belastingen is verschuldigd dat verband houdt met het kwalificerend inkomen of verlies van een in een andere staat gevestigde groepsentiteit (waaronder een vaste inrichting) dan is dat bedrag aan betrokken belastingen op de voet van artikel 7.5, eerste of derde lid, toerekenbaar aan die vaste inrichting of die groepsentiteit. Als gevolg van die toerekening wordt dat bedrag aan betrokken belastingen niet bij die in Nederland gevestigde groepsentiteit-belanghouder of hoofdentiteit in aanmerking genomen voor de berekening van het effectieve belastingtarief. Dat geldt voor zowel de binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiebijheffing als de onderbelastewinstbijheffing.

Het voorgestelde artikel 7.5, negende lid, ziet op de omgekeerde situatie waarin de groepsentiteit-belanghouder of de hoofdentiteit niet in Nederland is gevestigd, maar de vaste inrichting van die hoofdentiteit of de groepsentiteit waarin die groepsentiteit belanghouder een belang heeft wel.

In lijn met het bovenstaande geldt het volgende. Op de voet van het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, kan een deel van de door een in Nederland gevestigde groepsentiteit-belanghouder door toepassing van de aanvullende CFC-maatregel verschuldigde vennootschapsbelasting niet toerekenbaar zijn aan een andere groepsentiteit. Het deel dat niet kan worden toegerekend aan een andere groepsentiteit wordt voor de toepassing van de binnenlandse bijheffing wel in aanmerking genomen op het niveau van de in Nederland gevestigde groepsentiteit-belanghouder. De toerekening van dat deel van de verschuldigde vennootschapsbelasting aan de in Nederland gevestigde groepsentiteit-belanghouder telt derhalve mee als betrokken belasting voor de bepaling van het effectieve belastingtarief van de groep in Nederland. Dit geldt zowel voor de binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiebijheffing als de onderbelastewinstbijheffing. Dit wordt geïllustreerd aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 54: CFC-heffing blijft achter bij in Nederland gevestigde groepsentiteit-belanghouder

NL Co is in een in Nederland gevestigde groepsentiteit-belanghouder. NL Co heeft het volledige belang in groepsentiteit A Co. NL Co neemt op basis van artikel 13ab Wet Vpb 1969 (de aanvullende CFC-maatregel) bij het bepalen van de winst voordelen uit hoofde van het gecontroleerde lichaam A Co in aanmerking ter hoogte van € 100. NL Co heeft daarnaast winsten uit andere activiteiten. NL Co is over de voordelen uit hoofde van het gecontroleerde lichaam A Co een bedrag aan vennootschapsbelasting verschuldigd van € 25,80 (hierna: de CFC-heffing). De besmette voordelen die door NL Co in aanmerking zijn genomen zijn gelijk aan het passieve inkomen van A Co.

Op de voet van het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, is een beperkt deel van die CFC-heffing toerekenbaar aan A Co. Namelijk het laagste van € 25,80 of € 100 x het bijheffingspercentage dat op A Co van toepassing is. Het op A Co van toepassing zijnde bijheffingspercentage is 15%. De aan A Co toerekenbare betrokken belastingen bedragen € 15. A Co heeft geen ander inkomen dan het passieve inkomen van € 100. Het effectieve belastingtarief van A Co is door de toerekening van de CFC-heffing gelijk aan het minimumbelastingtarief. A Co is daardoor voor toepassing van een kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel en een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel geen laagbelaste groepsentiteit. Nederland heft derhalve geen inkomen-inclusiebijheffing ter zake van het belang van NL Co in A Co.

Indien in de staat waar A Co is gevestigd een kwalificerende binnenlandse bijheffing van toepassing is, wordt de toerekening van € 15 voor de toepassing van die bijheffing niet in aanmerking genomen. Voor de toepassing van de kwalificerende binnenlandse bijheffing in staat A zal A Co in dat geval wel als laagbelaste groepsentiteit kwalificeren en aldaar bijheffing verschuldigd zijn.

Op de voet van het voorgestelde artikel 7.5, zesde lid, derde zin, wordt het restant aan vennootschapsbelasting van € 10,80 als betrokken belasting in aanmerking genomen bij NL Co. Dit geldt zowel voor de binnenlandse bijheffing als voor de inkomen-inclusiebijheffing en de onderbelastewinstbijheffing.

Artikel 7.5, tiende lid

In de *Agreed Administrative Guidance*⁵⁴ worden aanvullende regels gegeven voor de toerekening van betrokken belastingen ten aanzien van belastingregelingen voor buitenlandse gecontroleerde lichamen. Deze regels zien op belastingregelingen voor buitenlandse gecontroleerde lichamen op grond waarvan de belasting wordt berekend op basis van het gezamenlijke inkomen of de gezamenlijke verliezen of verrekenbare belastingen van meerdere buitenlandse gecontroleerde lichamen die worden gehouden door een groepsentiteit. Het voorgestelde artikel 7.5, tiende lid, bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan deze aanvullende regels kunnen worden opgenomen in een AMvB.

Artikel 7.6

Artikel 7.6, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid, bepaalt dat ingeval een groepsentiteit een bedrag aan betrokken belastingen aanpast in de financiële verslaggeving van een voorgaand verslagjaar, deze aanpassing in beginsel wordt aangemerkt als een aanpassing van de betrokken belastingen in het verslagjaar waarin de aanpassing is gemaakt. Dit geldt voor die gevallen waarin de aanpassing leidt tot een toename van het bedrag aan betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar, alsmede – in samenhang gezien met het voorgestelde artikel 7.6, derde lid, – voor een immateriële afname van het bedrag aan betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar. Doordat toenames van het bedrag aan betrokken belastingen van een voorgaand verslagjaar niet in dat jaar in aanmerking worden genomen, leidt de voorgestelde maatregel niet tot terugbetaling van eventuele bijheffing over eerdere jaren.

Artikel 7.6, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.6, tweede lid, regelt indien sprake is van een afname van het bedrag aan betrokken belastingen die in een voorgaand jaar zijn opgenomen in de gecorrigeerde betrokken belastingen, het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor dat voorgaande verslagjaar dienen te worden herrekend in overeenstemming met artikel 8.4, eerste lid, door de gecorrigeerde betrokken belastingen te verminderen met het bedrag van de afname van de betrokken belasting. Het kwalificerende inkomen voor dat verslagjaar en andere voorgaande verslagjaren wordt overeenkomstig gecorrigeerd. Van een afname van de betrokken belastingen die zijn opgenomen in de gecorrigeerde betrokken belastingen van een groepsentiteit in een voorgaand verslagjaar kan ook sprake zijn in situaties waarin het bedrag aan betrokken belastingen in een voorgaand jaar wordt verminderd door achterwaartse verliesverrekening.

Artikel 7.6, derde lid

Het voorgestelde artikel 7.6, derde lid, regelt dat een informatieaangifte-indienende groepsentiteit er jaarlijks, in afwijking van het eerste lid en in overeenstemming met het voorgestelde artikel 13.2, tweede lid, voor kan kiezen om een afname van de betrokken belastingen in een voorgaand verslagjaar die niet van materieel belang is aan te merken als een aanpassing van de betrokken belastingen in het verslagjaar waarin de aanpassing is gemaakt. Een afname van de betrokken belastingen is voor de toepassing van dit artikel niet van materieel belang indien deze leidt tot

⁵⁴ <https://www.oecd.org/tax/beps/agreed-administrative-guidance-for-the-pillar-two-globe-rules.pdf>

en vermindering van de gecorrigeerde betrokken belastingen van minder dan € 1 miljoen vastgesteld voor een staat voor het verslagjaar.

Artikel 7.7

Artikel 7.7, eerste lid

Het voorgestelde artikel 7.7, eerste lid, regelt dat indien het van toepassing zijnde belastingtarief in een staat wordt verlaagd tot een tarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief, de afname van een passieve belastinglatentie – die in een voorgaand verslagjaar overeenkomstig het voorgestelde artikel 7.2 in aanmerking is genomen – in beginsel wordt aangemerkt als een afname van de betrokken belastingen van een groepsentiteit in het voorgaande verslagjaar waarin de passieve latentie overeenkomstig artikel 7.2 is gevormd. Een afname van de betrokken belastingen in een voorgaand verslagjaar als gevolg van een belastingtariefsverlaging wordt hiermee gelijk behandeld als aanpassingen op grond van het voorgestelde artikel 7.6. Dit kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 55: Verlaging van het binnenlandse belastingtarief

Groepsentiteit A is gevestigd in staat X en maakt deel uit van een multinationale groep die is onderworpen aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. In verslagjaar 1 wordt ten aanzien van groepsentiteit A in staat X een bedrag van € 15 aan betrokken belastingen in aanmerking genomen als gevolg van de vorming van een passieve belastinglatentie ten aanzien van een kwalificerend inkomen van € 100 tegen een tarief van 15%. In verslagjaar 2 verlaagt staat X het van toepassing zijnde binnenlandse tarief naar 10%. Door deze tariefsverlaging wordt het bedrag van de passieve belastinglatentie verlaagd naar € 10. Op grond van het voorgestelde artikel 7.7, eerste lid, wordt de afname van de passieve belastinglatentie als gevolg van de tariefsverlaging in verslagjaar 2 aangemerkt als aanpassing van de betrokken belastingen die in aanmerking zijn genomen in verslagjaar 1.

Artikel 7.7, tweede lid

Het voorgestelde artikel 7.7, tweede lid, regelt dat indien een passieve belastinglatentie in een verslagjaar in aanmerking is genomen tegen een lager tarief dan het minimumbelastingtarief en het van toepassing zijnde belastingtarief in een staat in een volgend verslagjaar wordt verhoogd tot een tarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief, de toename van de passieve belastinglatentie op het moment van de daadwerkelijke betaling in aanmerking wordt genomen als een aanpassing van de betrokken belastingen van een groepsentiteit in het verslagjaar waarin de passieve belastinglatentie is gevormd. Deze aanpassing bedraagt ten hoogste het bedrag aan passieve belastinglatentie herrekend tegen het minimumbelastingtarief.

Voorbeeld 56: Verhoging van het binnenlandse belastingtarief

Groepsentiteit A is gevestigd in staat X en maakt deel uit van een multinationale groep die is onderworpen aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. In verslagjaar 1 heeft groepsentiteit A in staat X een kwalificerend inkomen van € 100 en boekt die entiteit een passieve belastinglatentie van € 10. De betrokken belasting is in dit geval, op grond van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel b, € 10 en het effectieve belastingtarief bedraagt 10%. Hierdoor vindt bijheffing plaats van € 5 (15 –/– 10). In verslagjaar 2 verhoogt staat X het belastingtarief

naar 15%, waardoor de passieve belastinglatentie in de financiële verslaggeving wordt verhoogd met € 5. Op grond van het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel d, wordt deze verhoging in het jaar van herziening niet begrepen in het totale bedrag van gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. Op grond van het voorgestelde artikel 7.7, tweede lid, wordt deze toename bij betaling in aanmerking genomen als betrokken belasting in het verslagjaar waarin de passieve latentie is gevormd. Indien in dit voorbeeld in verslagjaar 3 de belasting van € 15 daadwerkelijk wordt betaald, wordt eveneens de passieve belastinglatentie (volgens de financiële verslaggeving van € 15) teruggenomen. Het bedrag aan passieve belastinglatentie dat wordt teruggenomen, maar niet eerder in aanmerking is genomen als betrokken belasting, wordt bij betaling in verslagjaar 3 alsnog in aanmerking genomen als een vermeerdering van de passieve belastinglatentie in verslagjaar 1.

Artikel 7.8

Het voorgestelde artikel 7.8 regelt dat, indien meer dan € 1 miljoen van het bedrag dat door een groepsentiteit in een verslagjaar in aanmerking is genomen als gecorrigeerde betrokken belasting niet is betaald binnen drie jaar na afloop van dat verslagjaar, het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor het verslagjaar waarin het onbetaalde bedrag als betrokken belasting in aanmerking is genomen, overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, worden herrekend. Bij deze herrekening wordt het onbetaalde bedrag aan gecorrigeerde betrokken belasting niet in aanmerking genomen als een betrokken belasting.

Artikel 8.1

Het voorgestelde artikel 8.1 regelt hoe het effectieve belastingtarief voor een staat moet worden berekend. Aan de hand van dit effectieve belastingtarief kan worden bepaald of een groep in een bepaalde staat onderworpen is aan het minimumbelastingtarief van 15%. Het voorgestelde artikel 8.1 is van toepassing op zowel multinationale als binnenlandse groepen. Voor binnenlandse groepen worden alleen de gecorrigeerde betrokken belastingen en het (netto) kwalificerende inkomen van in Nederland gevestigde groepsentiteiten betrokken in de berekening.

Artikel 8.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.1, eerste lid, bepaalt de wijze van berekening van het effectieve belastingtarief van een multinationale groep voor een verslagjaar voor iedere staat waarin groepsentiteiten van die groep zijn gevestigd. Het effectieve belastingtarief voor een verslagjaar van een multinationale groep wordt berekend voor iedere staat waarin die groep netto kwalificerend inkomen heeft. Dit effectieve belastingtarief wordt berekend volgens de formule $E = (B / I) \times 100\%$. Onder E wordt verstaan het effectieve belastingtarief van een multinationale groep voor een verslagjaar voor een staat, uitgedrukt in een percentage dat rekenkundig is afgerond op vier decimalen.

Het effectieve belastingtarief (E) voor een verslagjaar voor een staat wordt berekend door de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten (B) te delen door het bedrag van het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten (I) en vervolgens de uitkomst daarvan te vermenigvuldigen met 100%. Variabele B wordt berekend op de voet van de voorgestelde artikelen in hoofdstuk 7. Variabele I wordt berekend op grond van het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid.

Onder «netto kwalificerend inkomen» wordt verstaan het positieve bedrag dat volgt uit de formule in het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid. Als de uitkomst van die formule negatief is en er per saldo dus sprake is van een «netto kwalificerend verlies», kan er in beginsel geen bijheffing worden berekend op grond van het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid. Het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, is een uitzondering hierop.

Het effectieve belastingtarief wordt op het niveau van de staat berekend. Dit houdt in dat het effectieve belastingtarief voor een staat wordt berekend met inachtneming van de gecorrigeerde betrokken belastingen en het netto kwalificerende inkomen van alle groepsentiteiten van een multinationale groep die in die staat zijn gevestigd. Dit kan tot gevolg hebben dat een groepsentiteit die afzonderlijk beoordeeld een effectief belastingtarief heeft dat hoger is dan het minimumbelastingtarief, toch een laagbelaste groepsentiteit is indien het effectieve belastingtarief van (een) andere in die staat gevestigde groepsentiteit(en) lager is dan het minimumbelastingtarief, waardoor het effectieve belastingtarief op het niveau van de staat lager is dan het minimumbelastingtarief.

De berekening van het effectieve belastingtarief op het niveau van de staat wordt in het volgende voorbeeld geïllustreerd:

Voorbeeld 57: Berekening van het effectieve belastingtarief

NL Co, B Co1 en B Co2 behoren tot een multinationale groep, waarvan NL Co de uiteindelijk moederentiteit is. NL Co heeft een belang in de groepsentiteiten B Co1 en B Co2, die zijn gevestigd in staat B. De som van de gecorrigeerde betrokken belastingen van B Co1 en B Co2 bedraagt € 120. Het netto kwalificerende inkomen van deze entiteiten tezamen bedraagt € 1.000. Het effectieve belastingtarief van staat B is $(€ 120 / € 1.000) \times 100\% = 12\%$. Daarom is staat B een laagbelastende staat en zijn B Co1 en B Co2 – voor de toepassing van de maatregelen in dit wetsvoorstel – laagbelaste groepsentiteiten.

Bij de berekening van het effectieve belastingtarief gelden, in afwijking van de berekening op het niveau van de staat, specifieke regels voor:

- (i) een beleggingsentiteit (de voorgestelde artikelen 8.1, derde lid, en 10.4);
- (ii) een staatloze groepsentiteit (het voorgestelde artikel 8.1, vierde lid);
- (iii) een in minderheidsbelang gehouden subgroep (het voorgestelde artikel 8.6).

Voor een toelichting op de specifieke regels voor de berekening van het effectieve belastingtarief van bovengenoemde entiteiten wordt verwezen naar de toelichting op de betreffende artikel(liden).

Artikel 8.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid, bepaalt de wijze van berekening van het netto kwalificerende inkomen of verlies over een verslagjaar van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten. Het netto kwalificerende inkomen of verlies over een verslagjaar wordt bepaald door (de som van) het kwalificerende inkomen over het verslagjaar van alle in de staat gevestigde groepsentiteiten (W) te verminderen met (de som van) de kwalificerende verliezen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten (V). Deze bedragen worden berekend op grond van de voorgestelde artikelen van hoofdstuk 6. Bij een positieve uitkomst is sprake van «netto kwalificerend inkomen» in de zin van artikel 8.1 en bij een negatieve uitkomst is sprake van «netto kwalificerend verlies».

Voorbeeld 58: Het netto kwalificerende inkomen

NL Co1 is de uiteindelijk moederentiteit van een binnenlandse groep, gevestigd in Nederland. NL Co1 heeft een belang in de groepsentiteiten NL Co2 en NL Co3. De som van het kwalificerende inkomen van NL Co1 (€ 1.200) en NL Co2 (€ 200) bedraagt € 1.400. Het kwalificerende verlies van NL Co3 bedraagt € 400. Het netto kwalificerende inkomen van de groep bedraagt derhalve $((€ 1.200 + € 200) - € 400) = € 1.000$.

Artikel 8.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.1, derde lid, bepaalt dat bij de berekening van het effectieve belastingtarief op grond van het voorgestelde artikel 8.1, eerste en tweede lid, niet in aanmerking worden genomen de gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van groepsentiteiten die een beleggingsentiteit zijn. Voor beleggingsentiteiten gelden specifieke bepalingen voor het bepalen van het effectieve belastingtarief. Voor de berekening van het effectieve belastingtarief voor een groepsentiteit die een beleggingsentiteit is, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 10.4.

Artikel 8.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.1, vierde lid, bepaalt dat het effectieve belastingtarief van een staatloze groepsentiteit voor een verslagjaar afzonderlijk van het effectieve belastingtarief van alle andere groepsentiteiten wordt berekend. Deze berekening geschiedt overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.1. Een staatloze groepsentiteit wordt daarmee behandeld alsof het de enige groepsentiteit in een staat is.

Artikel 8.1, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.1, vijfde lid, regelt dat het effectieve belastingtarief voor een binnenlandse groep in Nederland op dezelfde wijze wordt berekend als die voor een multinationale groep, met dien verstande dat alleen de gecorrigeerde betrokken belastingen en het netto kwalificerende inkomen van in Nederland gevestigde groepsentiteiten onderdeel zijn van die berekening.

Artikel 8.2

Het voorgestelde artikel 8.2 bepaalt hoe het bedrag aan bijheffing voor een staat en vervolgens voor iedere groepsentiteit in die staat moet worden berekend. Dit artikel is van toepassing op zowel multinationale als binnenlandse groepen. Voor binnenlandse groepen worden alleen de gecorrigeerde betrokken belastingen en het (netto) kwalificerende inkomen van in Nederland gevestigde groepsentiteiten betrokken in de berekening.

De berekening van de bijheffing op grond van het voorgestelde artikel 8.2, eerste lid, vindt alleen plaats indien het effectieve belastingtarief in een verslagjaar – berekend op grond van het voorgestelde artikel 8.1 – van een (multinationale of binnenlandse) groep in een staat waarin groepsentiteiten van die groep zijn gevestigd lager is dan het minimumbelastingtarief of indien in een verslagjaar een additionele bijheffing is verschuldigd op grond van het voorgestelde artikel 8.4.

De bijheffing over een verslagjaar wordt berekend door het bepalen van het bijheffingspercentage en de overwinst. Het bijheffingspercentage wordt vermenigvuldigd met de overwinst. Een eventuele additionele

bijheffing kan tot een vermeerdering van de bijheffing leiden, terwijl een eventuele kwalificerende binnenlandse bijheffing een vermindering tot gevolg heeft.

De wijze waarop de aldus berekende bijheffing vervolgens wordt geheven, is afhankelijk van de maatregel op grond waarvan wordt geheven: de binnenlandse bijheffing, de inkomen-inclusiemaatregel of de onderbelastwinstmaatregel.

Artikel 8.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.2, eerste lid, bepaalt dat, indien in een verslagjaar het effectieve belastingtarief van een multinationale groep in een staat waarin groepsentiteiten van die groep zijn gevestigd lager is dan het minimumbelastingtarief, de multinationale groep de bijheffing zowel voor die staat berekent als voor iedere groepsentiteit die kwalificerend inkomen heeft dat is meegenomen in de berekening van het netto kwalificerende inkomen in die staat. Ook dient deze berekening te worden gemaakt indien in een verslagjaar een additionele bijheffing is verschuldigd op grond van het voorgestelde artikel 8.4. Hierdoor is het voorgestelde artikel 8.2, eerste lid, ook van toepassing als in het verslagjaar waarin de additionele bijheffing is verschuldigd, het effectieve belastingtarief hoger is dan 15% of indien er een netto kwalificerend verlies is in dat verslagjaar.

Volgens het voorgestelde artikel 8.2, eerste lid, aanhef en onderdeel a, vindt de berekening van de bijheffing voor die staat plaats overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.2, tweede tot en met vierde lid. De berekening van de bijheffing voor iedere groepsentiteit gevestigd in die staat vindt op grond van het voorgestelde artikel 8.2, eerste lid, aanhef en onderdeel b, plaats overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.2, vijfde en zesde lid.

Artikel 8.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, bepaalt de wijze van berekening van de bijheffing voor een staat over een verslagjaar. De bijheffing voor een staat over een verslagjaar is het positieve bedrag berekend volgens de formule $S = (P \times O) + A - N$. Onder S wordt de bijheffing over een verslagjaar voor een staat verstaan. Het bijheffingspercentage (variabele P) wordt vermenigvuldigd met de overwinst (variabele O). Een eventuele additionele bijheffing (variabele A) kan tot een vermeerdering van de bijheffing leiden, terwijl een eventuele kwalificerende binnenlandse bijheffing (variabele N) een vermindering van de bijheffing tot gevolg heeft. Daarbij geldt dat de bijheffing over een verslagjaar voor een staat, door het verminderen met het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing in die staat over het verslagjaar niet negatief kan worden. Artikel 8.2 verwijst namelijk naar «het positieve bedrag» berekend volgens de hiervoor genoemde formule. Op deze manier wordt de kwalificerende binnenlandse bijheffing die is verschuldigd in hetzelfde verslagjaar verrekend, maar resulteert deze niet in een (toekomstige) verrekening of teruggaaf.

Voor de berekening van variabele P, het bijheffingspercentage voor een verslagjaar voor de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.2, derde lid. Voor de berekening van variabele O, het bedrag aan overwinst over het verslagjaar in de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid. Voor de berekening van variabele A, het bedrag aan additionele bijheffing over het

verslagjaar voor de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.4.

Variabele N ziet op het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing over het verslagjaar voor de desbetreffende staat. Dit kan een kwalificerende binnenlandse bijheffing in een andere staat of in Nederland zijn. In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, is een definitie opgenomen van dit begrip.

Indien een laagbelaste groepsentiteit in een andere staat een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd, komt dat bedrag in mindering bij de berekening van de in Nederland te heffen inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing ter zake van in die staat gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Omdat bij een binnenlandse groep met laagbelaste groepsentiteiten in Nederland de binnenlandse bijheffing voor zal gaan op de toepassing van de inkomen-inclusiebijheffing, zal in die situaties veelal geen sprake zijn van een inkomen-inclusiebijheffing. Ook de toepassing door buitenlandse moederentiteiten van de inkomen-inclusiebijheffing of onderbelastewinstbijheffing op in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten zal zich naar verwachting in de praktijk veelal niet voordoen door toepassing van de binnenlandse bijheffing in Nederland.

Voor de berekening van de binnenlandse bijheffing is ter zake van variabele N een nadere regeling opgenomen in het voorgestelde artikel 3.2, eerste lid, onderdeel a. Deze bepaling regelt dat ter bepaling van het bedrag aan binnenlandse bijheffing, een bedrag aan door Nederland te heffen (kwalificerende) binnenlandse bijheffing, niet in aanmerking wordt genomen (als variabele N). Voor een nadere toelichting wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 3.2.

Artikel 8.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.2, derde lid, bepaalt de wijze van berekening van het bijheffingspercentage voor een staat voor een verslagjaar (variabele P). Het bijheffingspercentage is het positieve verschil in procentpunten tussen het minimumbelastingtarief (M) en het effectieve belastingtarief (E) dat is berekend op de voet van het voorgestelde artikel 8.1, eerste lid.

Voorbeeld 59: Het bijheffingspercentage

Het minimumbelastingtarief is 15%. Stel dat het effectieve belastingtarief 8,1827% is. Het bijheffingspercentage is het positieve verschil in procentpunten tussen 15% $-$ 8,1827% = 6,8173%.

Artikel 8.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid, bepaalt de wijze van berekening van de overwinst over een verslagjaar in een staat (variabele O). De overwinst over een verslagjaar in een staat wordt berekend volgens de formule $O = I - R$. Voor de berekening van variabele I, het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar in de staat, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid. Voor de berekening van variabele R, het bedrag van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid over het verslagjaar van alle in de staat gevestigde groepsentiteiten, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3.

De vermindering met het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid geldt van rechtswege en is daarmee in beginsel van toepassing. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit van de multinationale groep of de binnenlandse groep kan echter ervoor kiezen om de vermindering voor het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid niet toe te passen (zie in dit kader ook de toelichting bij het voorgestelde artikel 13.2, tweede lid). Deze groepsentiteit kan hier bijvoorbeeld voor kiezen indien de voordelen van de vermindering van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid niet opwegen tegen de handelingen die noodzakelijk zijn om de berekeningen daarvoor te verrichten.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest om het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid niet toe te passen, is de overwinst in een staat gelijk aan het netto kwalificerende inkomen als berekend op basis van het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid. Indien het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid over het verslagjaar in een staat gelijk is aan of hoger is dan het netto kwalificerende inkomen in die staat, is er geen overwinst. In die situatie wordt over dat verslagjaar geen bijheffing berekend, tenzij sprake is van additionele bijheffing over dat verslagjaar voor die staat.

Artikel 8.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.2, vijfde lid, bepaalt de wijze van berekening van de bijheffing over een verslagjaar voor een groepsentiteit die kwalificerend inkomen heeft dat is meegenomen in de berekening van het netto kwalificerende inkomen in een staat. Deze bijheffing wordt berekend volgens de formule $H = S \times (G / W)$. Onder H wordt verstaan de bijheffing voor een groepsentiteit over een verslagjaar. Onder variabele S wordt verstaan de bijheffing over het verslagjaar voor de staat waarin die groepsentiteit is gevestigd, die is berekend op de voet van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid. Onder variabele G wordt verstaan het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit over het verslagjaar dat is berekend op de voet van het voorgestelde hoofdstuk 6. Toerekening van de bijheffing geschiedt derhalve in beginsel slechts aan een laagbelaste groepsentiteit in een staat, indien die kwalificerend inkomen heeft. Indien een laagbelaste groepsentiteit een kwalificerend verlies heeft, wordt aan deze entiteit geen bijheffing toegerekend. Variabele W betreft de som van het kwalificerende inkomen over het verslagjaar van alle in de staat gevestigde groepsentiteiten, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid. Het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit wordt ingevolge genoemd tweede lid berekend op de voet van het voorgestelde hoofdstuk 6.

Artikel 8.2, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.2, zesde lid, regelt de toerekening van de bijheffing aan groepsentiteiten in een staat indien die bijheffing voortvloeit uit een herrekening op de voet van het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, en er over het verslagjaar waarin de herrekening plaatsvindt geen netto kwalificerend inkomen in de staat is. Het voorgestelde artikel 8.2, vijfde lid, kan dan niet worden toegepast. De daarin genoemde formule gaat immers uit van een toerekening van de bijheffing aan een groepsentiteit op basis van het kwalificerende inkomen. In dat geval bepaalt het genoemde artikel 8.2, zesde lid, dat de bijheffing wordt toegerekend aan iedere groepsentiteit op de voet van de formule in het voorgestelde artikel 8.2, vijfde lid, op basis van het kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten over de (voorgaande) verslagjaren waarvoor de herrekeningen op de voet van het voorgestelde artikel 8.4,

eerste lid, zijn verricht. De toe te rekenen additionele bijheffing ziet immers ook op die (voorgaande) verslagjaren.

Het voorgestelde artikel 8.2, zesde lid, vindt geen toepassing als sprake is van een additionele bijheffing als gevolg van toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid. Voor de toerekening van de additionele bijheffing door toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.4, vijfde lid.

Artikel 8.2, zevende lid

Ingevolge het voorgestelde artikel 8.2, zevende lid, blijft de berekening van de bijheffing voor iedere in een staat gevestigde laagbelaste groepsentiteit op grond van artikel 8.2, eerste lid, onderdeel b, achterwege, indien de uiteindelijke moederentiteit onmiddellijk of middellijk het volledige belang heeft in iedere in die staat gevestigde laagbelaste groepsentiteit en de inkomen-inclusiemaatregel van toepassing is op het belang van die uiteindelijke moederentiteit in die groepsentiteiten. Bij een volledig gehouden belang van een uiteindelijke moederentiteit in een laagbelaste groepsentiteit ter zake waarvan de inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast, heeft het geen toegevoegde waarde om de bijheffing per laagbelaste groepsentiteit te berekenen. In een dergelijke situatie is de uiteindelijke moederentiteit immers de volledige bijheffing verschuldigd. Dit is anders als de moederentiteit niet het volledige belang heeft en/of de onderbelastewinstmaatregel van toepassing is.

Artikel 8.2, achtste lid

Het voorgestelde artikel 8.2, achtste lid, regelt dat de bijheffing over een verslagjaar ter zake van iedere staatloze groepsentiteit afzonderlijk van de bijheffing van alle andere groepsentiteiten wordt berekend. Deze berekening geschiedt overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.2. Een staatloze entiteit wordt op die wijze behandeld alsof het de enige groepsentiteit in een staat is.

Artikel 8.2, negende lid

Het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, regelt twee situaties waarin voor in een staat gevestigde groepsentiteiten geen bijheffing over een verslagjaar wordt berekend. Dit is het geval, indien die groepsentiteiten een kwalificerende binnenlandse bijheffing over dat verslagjaar zijn verschuldigd die is berekend op basis van:

- a. de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit; of
- b. de internationale standaarden voor financiële verslaggeving (IFRS of IFRS zoals goedgekeurd door de EU).

Doordat deze uitzondering slechts van toepassing is indien groepsentiteiten in een staat een kwalificerende binnenlandse bijheffing zijn verschuldigd, is deze uitzondering niet relevant voor de berekening van de bijheffing voor de toepassing van de binnenlandse bijheffing in Nederland. Deze uitzondering is wel relevant voor de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing en de onderbelastewinstbijheffing ter zake van in een andere staat gevestigde groepsentiteiten.

Artikel 8.2, tiende lid

Het voorgestelde artikel 8.2, tiende lid, regelt dat de berekening van de bijheffing voor Nederland van een binnenlandse groep en de tot die groep behorende groepsentiteiten – voor zover mogelijk – op dezelfde wijze plaatsvindt als voor een multinationale groep. Het voorgestelde artikel 8.2, achtste lid, is bijvoorbeeld niet van overeenkomstige toepassing omdat dit lid ziet op de behandeling van staatloze entiteiten. Dergelijke entiteiten kunnen naar hun aard geen onderdeel zijn van een binnenlandse groep.

Artikel 8.3

Het voorgestelde artikel 8.3 bepaalt welk bedrag als «uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid» in mindering komt op het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar in een staat om de overwinst te bepalen op de voet van het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid wordt bepaald aan de hand van twee componenten: een «uitzondering voor werknemerslasten» en een «uitzondering voor materiële activa». Het hanteren van werknemerslasten en materiële activa als indicatoren van reële aanwezigheid is ingegeven vanuit de gedachte dat dergelijke elementen over het algemeen minder mobiel zijn.

Indien het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid in een verslagjaar voor een staat gelijk is aan of hoger is dan het netto kwalificerende inkomen in dat verslagjaar voor die staat, is er geen overwinst in de zin van het voorgestelde artikel 8.2, vierde lid. In die situatie is over dat verslagjaar ter zake van de in die staat gevestigde groepsentiteiten geen bijheffing verschuldigd, tenzij sprake is van een additionele bijheffing over dat verslagjaar voor die staat. Een eventueel surplus aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid kan niet worden terug- of voortgewenteld naar andere verslagjaren.

Artikel 8.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.3, eerste lid, bepaalt dat het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid over een verslagjaar van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten van een multinationale groep of binnenlandse groep de som bedraagt van de «uitzondering voor werknemerslasten» en de «uitzondering voor materiële activa» van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten in het verslagjaar. Voor een toelichting op de uitzondering voor werknemerslasten en de uitzondering voor materiële activa wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3, tweede, onderscheidenlijk derde lid.

Artikel 8.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.3, tweede lid, regelt dat, voor de toepassing van het eerste lid, de uitzondering voor werknemerslasten van een in een staat gevestigde groepsentiteit in een verslagjaar 10% bedraagt van de in het verslagjaar in aanmerking komende loonkosten ter zake van in aanmerking komende werknemers die in die staat activiteiten verrichten voor de multinationale groep of de binnenlandse groep in de staat waar de groepsentiteit die de werkgever is, is gevestigd. Het percentage van de uitzondering voor werknemerslasten loopt ingevolge de voorgestelde artikelen 15.1 en 17.1 jaarlijks af tot uiteindelijk 5% per 31 december 2033.

Voor een beschrijving van «in aanmerking komende loonkosten» en «in aanmerking komende werknemers» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel a, onderscheidenlijk onderdeel b.

Het genoemde tweede lid is niet van toepassing op de in aanmerking komende loonkosten die:

- a. gekapitaliseerd en opgenomen zijn in de boekwaarde van de in aanmerking komende materiële activa;
- b. toerekenbaar zijn aan inkomen dat overeenkomstig het voorgestelde artikel 6.12 is uitgesloten.

De onder a. genoemde niet in aanmerking komende loonkosten die gekapitaliseerd en opgenomen zijn in de boekwaarde van de «in aanmerking komende materiële activa», worden meegenomen bij de «uitzondering voor materiële activa». Daarentegen worden in aanmerking komende loonkosten die gekapitaliseerd en opgenomen zijn in de boekwaarde van andere materiële activa, zoals inventaris, wel meegenomen.

De onder b. genoemde niet in aanmerking komende loonkosten zijn loonkosten die op grond van het voorgestelde artikel 6.12, vierde en vijfde lid, toerekenbaar zijn aan het inkomen uit internationale scheepvaart van een groepsentiteit en aan het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart dat op grond van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, buiten aanmerking blijft voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Voor een beschrijving van het inkomen uit internationale scheepvaart wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel a. Voor een beschrijving van het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 6.12, zesde lid, onderdeel b. Indien het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten meer bedraagt dan 50% van het inkomen uit internationale scheepvaart van deze groepsentiteiten, worden de loonkosten die toerekenbaar zijn aan dit deel van het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten wel in aanmerking genomen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.3, tweede lid. Dit inkomen wordt op grond van het voorgestelde artikel 6.12, derde lid, namelijk niet buiten aanmerking gelaten bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit op grond van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid. Het bedrag aan loonkosten dat toerekenbaar is aan het inkomen uit internationale scheepvaart van een groepsentiteit en aan het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart dat wordt uitgesloten, wordt – als gezegd – bepaald overeenkomstig het voorgestelde artikel 6.12, vierde en vijfde lid. Daarbij worden loonkosten die indirect voortvloeien uit activiteiten in de internationale scheepvaart, onderscheidenlijk gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart, pro rata toegerekend aan het inkomen uit die activiteiten, onderscheidenlijk die nevenactiviteiten. Deze indirecte loonkosten worden toegerekend aan 1) het inkomen uit internationale scheepvaart, 2) het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart en 3) het overige inkomen van een groepsentiteit in verhouding tot het totale inkomen van die groepsentiteit.

Artikel 8.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, regelt dat voor de toepassing van het eerste lid, de uitzondering voor materiële activa van een in een staat gevestigde groepsentiteit in een verslagjaar 8% bedraagt van de boekwaarde van de in het verslagjaar in aanmerking komende materiële activa die in de staat zijn gelegen. Het percentage van de uitzondering loopt ingevolge de voorgestelde artikelen 15.1 en 17.1 jaarlijks af tot uiteindelijk 5% per 31 december 2033.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, worden in aanmerking genomen:

- 1) de in aanmerking komende materiële activa, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c, subonderdelen 1° en 2°, die zijn gelegen in dezelfde staat als waarin de groepsentiteit die eigenaar is van de in aanmerking komende materiële vaste activa, is gevestigd; en
- 2) de in aanmerking komende materiële activa, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c, subonderdelen 3° en 4°, die zijn gelegen in dezelfde staat als waarin de groepsentiteit die het recht tot het gebruik van het betreffende activum houdt, is gevestigd.

Voor een beschrijving van «in aanmerking komende materiële activa» wordt verder verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c.

De volgende activa vallen niet onder de «uitzondering voor materiële activa»:

- a. de boekwaarde van onroerende zaken, inclusief grond en gebouwen, die worden gehouden voor de verkoop, om te leasen of als belegging;
- b. de boekwaarde van materiële activa die worden gebruikt om inkomen te genereren dat ingevolge het voorgestelde artikel 6.12 is uitgesloten.

De onder a. genoemde uitzondering betreft onroerende zaken (inclusief grond en gebouwen) die worden gehouden voor de verkoop, om te leasen of als belegging. Voor onroerende zaken die worden gebruikt door de eigenaar, geldt dat deze wel zijn aan te merken als in aanmerking komende materiële activa, indien deze onroerende zaken direct of indirect door de eigenaar worden gebruikt in de productie of aanvoer van goederen en diensten.

De onder b. genoemde uitzondering betreft activa die worden gehouden en die toerekenbaar zijn aan het inkomen uit internationale scheepvaart en aan het inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van een groepsentiteit dat op grond van het voorgestelde artikel 6.12, eerste lid, buiten aanmerking wordt gelaten bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit.

Artikel 8.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, vierde lid, regelt hoe de boekwaarde van de in een verslagjaar in aanmerking komende materiële activa moet worden bepaald. De boekwaarde is het gemiddelde van de in aanmerking komende materiële activa aan het begin en het einde van het verslagjaar, zoals opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit (dat wil zeggen nadat onder meer aanpassingen voor transacties binnen de multinationale groep of binnenlandse groep zijn gemaakt). De boekwaarde wordt verminderd met de geaccumuleerde

afwaardering, afschrijvingen en waardeverminderingen en vermeerderd met het bedrag dat toerekenbaar is aan de gekapitaliseerde werknemerslasten. Omdat de boekwaarde wordt bepaald aan de hand van een gemiddelde, geldt dat in aanmerking komende materiële activa die gedurende een verslagjaar worden verworven of verkocht voor de helft van de boekwaarde in aanmerking worden genomen. De boekwaarde is in die situaties nul aan het begin, onderscheidenlijk het einde van het verslagjaar.

Artikel 8.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, vijfde lid, bevat de berekeningswijze van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van een groepsentiteit die een vaste inrichting is. Hiervoor zijn de bedragen die in de separate financiële verslaggeving van de vaste inrichting zijn opgenomen relevant. Deze bepaling volgt dezelfde systematiek als het voorgestelde artikel 6.13, eerste, tweede en derde lid. Als voorwaarde geldt dat de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa zijn gealloceerd aan de staat waarin de vaste inrichting is gelegen.

Indien de vaste inrichting geen separate financiële verslaggeving heeft of indien de financiële verslaggeving van de vaste inrichting niet is opgesteld in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard, wordt het bedrag van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa bepaald alsof de vaste inrichting wel een separate financiële verslaggeving heeft bijgehouden in overeenstemming met de financiële verslaggevingsstandaarden die tot uitgangspunt dienen bij de opstelling van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit.

De in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa worden zodanig aangepast dat hierin alleen de loonkosten en de materiële activa tot uitdrukking komen die in overeenstemming met de nationale wetgeving van de staat waarin de vaste inrichting is gelegen en het eventueel van toepassing zijnde belastingverdrag aan de vaste inrichting kunnen worden toegerekend. Indien sprake is van een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel c van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «vaste inrichting», worden de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa zodanig aangepast dat hierin enkel de loonkosten en de materiële activa tot uitdrukking komen die in overeenstemming met artikel 7 van het OESO-modelverdrag aan deze vaste inrichting toerekenbaar zijn. Indien sprake is van een vaste inrichting als bedoeld in onderdeel d van de in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, opgenomen definitie van «vaste inrichting», worden geen in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa toegerekend aan de vaste inrichting.

Verder regelt het voorgestelde artikel 8.3, vijfde lid, dat de bij een vaste inrichting in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa niet tevens bij de hoofdentiteit van de vaste inrichting in aanmerking worden genomen. Op die manier wordt voorkomen dat bedragen dubbel in aanmerking worden genomen.

Artikel 8.3, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, zesde lid, regelt dat indien het inkomen van een vaste inrichting op de voet van het voorgestelde artikel 6.14, eerste lid, of artikel 10.1, vierde lid, is verminderd, de in aanmerking komende

loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van die vaste inrichting in dezelfde mate worden uitgesloten voor de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

Artikel 8.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 8.3, zevende lid, regelt de toerekening van in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa, indien sprake is van een doorkijkentiteit. Eerst worden de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa die worden toegerekend aan een groepsentiteit die een vaste inrichting is, uitgesloten van de toerekening op de voet van genoemd zevende lid.

Het voorgestelde artikel 8.3, zevende lid, onderdeel a, betreft de situatie waarin de doorkijkentiteit (niet zijnde de uiteindelijk moederentiteit) een fiscaal transparante entiteit is (zie eveneens de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.3, achtste lid). Toerekening van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van een dergelijke doorkijkentiteit vindt plaats aan de groepsentiteit-belanghouder naar evenredigheid van het bedrag dat op de voet van het voorgestelde artikel 6.14, derde lid, aan deze groepsentiteit-belanghouder kan worden toegerekend, indien de in aanmerking komende werknemers en de in aanmerking komende materiële activa zich bevinden in dezelfde staat als waarin die groepsentiteit-belanghouder is gevestigd.

Het voorgestelde artikel 8.3, zevende lid, onderdeel b, betreft de situatie waarin de doorkijkentiteit de uiteindelijk moederentiteit is. Toerekening van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa vindt in een dergelijke situatie plaats naar evenredigheid van het inkomen dat niet is meegenomen in de berekening van het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit op de voet van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, indien de in aanmerking komende werknemers en de in aanmerking komende materiële vaste activa zich bevinden in dezelfde staat als de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd.

Artikel 8.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 8.3, achtste lid, regelt dat het na de toepassing van het voorgestelde artikel 8.3, zevende lid, onderdelen a en b, resterende deel van de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële activa van de doorkijkentiteit buiten beschouwing wordt gelaten. Dit geldt voor in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa van een doorkijkentiteit die een omgekeerde hybride entiteit is en voor in aanmerking komende loonkosten en in aanmerking komende materiële activa die verband houden met inkomen of verlies dat is uitgesloten op grond van het voorgestelde artikel 6.14, vierde lid.

Artikel 8.3, negende lid

Het voorgestelde artikel 8.3, negende lid, regelt dat het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van de in een staat gevestigde staatloze groepsentiteit over ieder verslagjaar afzonderlijk wordt berekend van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van alle andere in die staat gevestigde groepsentiteiten. Deze berekening geschiedt overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.3.

Artikel 8.3, tiende lid

Het voorgestelde artikel 8.3, tiende lid, regelt dat het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid als berekend op de voet van dit artikel niet de uitgesloten werknemerslasten en de uitgesloten materiële activa van beleggingsentiteiten bevat.

Artikel 8.3, elfde lid

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, bevat enkele definities van begrippen die van belang zijn voor (het bepalen van) het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid.

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel a, bevat de definitie van «in aanmerking komende loonkosten». In aanmerking komende loonkosten zijn uitgaven van een werkgever voor personeelsbeloningen, waaronder salarissen, lonen, loonbelastingen en belastingen op arbeid en andere uitgaven die de werknemer een rechtstreeks en persoonlijk voordeel opleveren, zoals ziektekosten- en pensioenbijdragen en werkgeversbijdragen voor de sociale zekerheid. Het betreft derhalve een breed begrip.

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel b, bevat de definitie van «in aanmerking komende werknemers». In aanmerking komende werknemers zijn voltijd- of deeltijdwerknemers van een groepsentiteit en zelfstandige contractanten die onder toezicht en controle van de multinationale groep of de binnenlandse groep deelnemen aan de normale bedrijfsactiviteiten van die multinationale groep of die binnenlandse groep. Deze definitie is in lijn met de regels die gelden voor het opstellen van het landenrapport, die zijn opgenomen in de artikelen 29b en volgende Wet Vpb 1969. In aanmerking komende werknemers kunnen alleen natuurlijk personen zijn. Onder «zelfstandige contractanten» wordt onder meer verstaan werknemers die zijn ingehuurd via een uitzendbureau, indien deze werknemers hun dagelijkse activiteiten uitvoeren onder toezicht en controle van de multinationale groep of de binnenlandse groep.

Het voorgestelde artikel 8.3, elfde lid, onderdeel c, bevat de definitie van «in aanmerking komende materiële activa». In aanmerking komende materiële activa zijn:

- 1) in een staat gelegen materiële vaste activa;
- 2) in een staat gelegen natuurlijke rijkdommen;
- 3) het gebruiksrecht van een lessee op in een staat gelegen materiële vaste activa; en
- 4) een licentie of een daarmee vergelijkbare overeenkomst van een overheid voor het gebruik van een in een staat gelegen onroerende zaak of de exploitatie van in een staat gelegen natuurlijke rijkdommen die een aanzienlijke investering in materiële activa met zich brengt. Onder overheid wordt mede begrepen een staatkundig onderdeel of lokale autoriteit van een overheid.

Ad 1. In een staat gelegen materiële vaste activa zijn activa die worden gehouden voor de productie of aanvoer van goederen en diensten of voor administratieve doeleinden. Materiële vaste activa worden in meer dan één productieproces gebruikt. Voorbeelden van materiële vaste activa zijn: gebouwen, machines, computers en andere kantoorapparatuur, voertuigen, meubilair, aankleding en grond.

Ad 2. In een staat gelegen natuurlijke rijkdommen omvat olie- en gasvelden, boomstreken en minerale aardlagen.

Ad 3. Het gebruiksrecht van een lessee op in een staat gelegen materiële vaste activa valt ook binnen de in aanmerking komende materiële activa. Op die manier wordt voorkomen dat voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid een ongewenst onderscheid wordt gemaakt tussen materiële vaste activa die in eigendom worden gehouden en materiële vaste activa die worden geleased. De waarde van het gebruiksrecht kan door de lessee worden meegenomen voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. De lessor kan de waarde van het activum niet meenemen voor toepassing van uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. De lessor gebruikt dit activum namelijk niet actief voor het genereren van inkomen.

Ad 4. Bij een licentie of een daarmee vergelijkbare overeenkomst van de overheid voor het gebruik van een onroerende zaak of voor de exploitatie van natuurlijke rijkdommen die een aanzienlijke investering in materiële activa met zich brengt, gaat het om overeenkomsten die vergelijkbaar zijn met het gebruiksrecht van een lessee op in de staat gelegen materiële activa. Ook het recht om gebruik te kunnen maken van een deel van het communicatienetwerk kan hieronder vallen. Het gaat hier om situaties waarin een groepsentiteit kosten maakt om een licentie of vergelijkbaar recht te verkrijgen en daarnaast aanzienlijke investeringen moet doen in materiële activa om die rechten te kunnen exploiteren. Indien deze licenties of vergelijkbare overeenkomsten het recht om een onroerende zaak, natuurlijke rijkdom of communicatienetwerk in eigendom van de overheid te exploiteren weerspiegelen, zijn deze activa «in aanmerking komende materiële activa» voor toepassing van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, ongeacht of deze activa als immateriële activa in de geconsolideerde balans zijn verantwoord. Echter, indien de houder van de licentie of overeenkomst het recht niet in de eigen onderneming gebruikt en geen aanzienlijke investeringen doet in het materieel activum om de verleende rechten te exploiteren, maar in plaats daarvan het recht eveneens licenseert aan een andere entiteit, is de licentie of vergelijkbare overeenkomst niet een in aanmerking komend materieel activum.

Artikel 8.4

De toepassing van bepaalde artikelen in dit wetsvoorstel kan tot gevolg hebben dat de effectieve belastingdruk en bijheffing voor een eerder (voorgaand) verslagjaar of verslagjaren opnieuw moet worden berekend. Dit is het geval als de toepassing van die artikelen tot gevolg heeft dat het bedrag aan betrokken belastingen en/of het netto kwalificerende inkomen voor dat (voorgaand) verslagjaar is aangepast. Het voorgestelde artikel 8.4 regelt voor zulke situaties de wijze van herrekening van de bijheffing. Daarnaast bevat het voorgestelde artikel 8.4, speciale regels voor specifieke situaties.

Artikel 8.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, regelt samen met het voorgestelde artikel 8.4, tweede lid, de systematiek voor het herrekenen van de bijheffing over een voorgaand verslagjaar. Die herrekening is aan de orde indien de betrokken belastingen of het kwalificerende inkomen of verlies in een staat op de voet van de voorgestelde artikelen 6.7, 7.3, zesde lid, 7.6, 7.8 of 10.3, zesde lid, of het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, worden aangepast en dit leidt tot een wijziging van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van de multinationale groep of binnenlandse groep voor die staat over een voorgaand verslagjaar. Deze herrekening is slechts bedoeld voor de situatie waarin een aanpassing van een lokale fiscale aangelegenheid direct gevolg heeft voor de berekening

van de bijheffing over dat eerdere verslagjaar. De herrekening van de bijheffing over een eerder verslagjaar ingevolge het voorgestelde artikel 8.4 is niet bedoeld voor de situatie waarin sprake is van een berekeningsfout.

Artikel 8.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.4, tweede lid, regelt dat wanneer de in artikel 8.4, eerste lid, bedoelde herrekening leidt tot een hoger bedrag aan bijheffing over een voorgaand verslagjaar, dit meerdere wordt aangemerkt als additionele bijheffing voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, over het verslagjaar waarin de herrekening is gemaakt.

Artikel 8.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, regelt dat wanneer een additionele bijheffing is verschuldigd op grond van het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, en er in die staat geen netto kwalificerend inkomen over het verslagjaar is, het kwalificerende inkomen van elke in die staat gevestigde groepsentiteit voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid, gelijk is aan de aan die groepsentiteiten overeenkomstig het voorgestelde artikel 8.2, zesde lid, toegerekende bijheffing gedeeld door het minimumbelastingtarief. Een eventueel verlies over het verslagjaar wordt niet in aanmerking genomen. Deze bepaling bewerkstelligt dat een additionele bijheffing als gevolg van een herrekening in een verslagjaar waarin er in dat verslagjaar geen netto kwalificerend inkomen is in een staat, kan worden toegerekend aan moederentiteiten die aan een inkomen-inclusiemaatregel onderworpen zijn.

Zowel het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, als het voorgestelde artikel 8.4, vierde lid, kan tot gevolg hebben dat een groepsentiteit voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid, kwalificerend inkomen heeft in een staat. In dat geval worden beide voorgestelde artikelleden, dat wil zeggen artikel 8.4, derde lid, en artikel 8.4, vierde lid, gelijktijdig toegepast. Daarbij wordt het inkomen dat ontstaat door toepassing van het genoemde derde lid niet in aanmerking genomen bij toepassing van het genoemde vierde lid. Omgekeerd geldt dit ook: het inkomen dat ontstaat door toepassing van het voorgestelde artikel 8.4, vierde lid, wordt niet in aanmerking genomen bij toepassing van het voorgestelde artikel 8.4, derde lid. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 4.2, tweede lid, geldt vervolgens dat het kwalificerend inkomen van elke groepsentiteit waarvoor kwalificerend inkomen door toepassing van het voorgestelde artikel 8.4, derde lid, en artikel 8.4, vierde lid, is ontstaan, gelijk is aan het totaal van het inkomen dat is ontstaan door gelijktijdige toepassing van die bepalingen.

Artikel 8.4, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.4, vierde lid, regelt de toerekening aan iedere groepsentiteit van een additionele bijheffing als gevolg van de toepassing van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid. Het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, kent een bijzondere bepaling die van toepassing is in het geval geen sprake is van kwalificerend inkomen in een staat in een verslagjaar en het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen voor die staat negatief is en tevens lager is dan het bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen). Om te voorkomen dat de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen kunnen worden gemitigeerd door een hoger fiscaal verlies in een staat als

uitgangspunt te nemen voor het bepalen van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, wordt op grond van het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, bijgeheven over het bovenmatige deel waarmee de gecorrigeerde betrokken belastingen uitgaan boven de zogenoemde verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen. De verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen betreffen het kwalificerende verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief.

Het voorgestelde artikel 8.4, vierde lid, regelt dat indien voor een staat een additionele bijheffing op grond van artikel 7.2, vijfde lid, is verschuldigd, het kwalificerende inkomen van iedere in de staat gevestigde groepsentiteit voor de toepassing van artikel 4.2, tweede lid, een bedrag is dat gelijk is aan de aan die groepsentiteit toegerekende additionele bijheffing, gedeeld door het minimumbelastingtarief. De additionele bijheffing wordt toegerekend aan iedere in die staat gevestigde groepsentiteit volgens de formule: gecorrigeerde betrokken belastingen –/– (kwalificerend inkomen of verlies x minimumbelastingtarief).

Artikel 8.4, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.4, vijfde lid, regelt dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.4, vierde lid, de additionele bijheffing uitsluitend wordt toegerekend aan groepsentiteiten waarvan het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen lager is dan nul en tevens lager is dan het kwalificerende inkomen of verlies van de desbetreffende groepsentiteiten, vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief. De werking van het voorgestelde artikel 8.4, vierde en vijfde lid, kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 60: Additionele bijheffing bij hogere verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen

Het minimumbelastingtarief is 15%. NL Co1 en NL Co2 behoren tot dezelfde multinationale groep en zijn beiden gevestigd in Nederland. NL Co1 rapporteert een kwalificerend verlies van € 100 en rapporteert € 15 aan gecorrigeerde betrokken belastingen. NL Co2 rapporteert eveneens een kwalificerend verlies van € 100 en rapporteert € 18 aan gecorrigeerde betrokken belastingen. Het bedrag aan verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen bedraagt € 30 ($15\% \times (100 + 100)$). Het totale bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen bedraagt € 33 door een permanent verschil bij NL Co2. Het voorgestelde artikel 7.2, vijfde lid, bewerkstelligt dat over het verslagjaar in Nederland additionele bijheffing ten bedrage van € 3 is verschuldigd. Artikel 8.4, vierde lid, en artikel 8.4, vijfde lid, bewerkstelligen dat deze additionele bijheffing van € 3 wordt toegerekend aan NL Co2, omdat daar het permanente verschil is ontstaan.

Artikel 8.4, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.4, zesde lid, regelt dat wanneer aan een groepsentiteit in een verslagjaar een additionele bijheffing wordt toegerekend overeenkomstig de voorgestelde artikelen 8.2, zesde lid, en 8.4, deze groepsentiteit in dat verslagjaar voor de toepassing van de hoofdstukken 3 tot en met 5 wordt aangemerkt als een laagbelaste groepsentiteit. Het genoemde zesde lid verzekert daarmee dat de hoofdstukken 3 tot en met 5 eveneens van toepassing zijn op de additionele bijheffing in een jaar waarin de groepsentiteit niet is gevestigd in een laagbelastende staat.

Artikel 8.4, zevende lid

Het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, bevat een regeling voor de situatie dat een bedrag aan verschuldigde kwalificerende binnenlandse bijheffing niet is betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarover die bijheffing was verschuldigd. In dat geval wordt het bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing voor zover dat niet is betaald, aangemerkt als een additionele bijheffing als bedoeld in artikel 8.2, tweede lid, over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarover die kwalificerende binnenlandse bijheffing was verschuldigd. Het kan hierbij zowel gaan om in Nederland verschuldigde niet-betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing als om in andere staten verschuldigde niet-betaalde kwalificerende binnenlandse bijheffing. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat als er sprake is van een gedeeltelijke betaling van de kwalificerende binnenlandse bijheffing, deze voorgestelde regeling enkel toepassing vindt op het gedeelte wat na verstrijken van de termijn nog niet is betaald.

Artikel 8.5

Het voorgestelde artikel 8.5 bevat enkele bijzonder bepalingen met betrekking tot de berekening van de additionele bijheffing.

Artikel 8.5, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.5, eerste lid, regelt dat ondanks het feit dat artikel 8.2, negende lid, van toepassing is, er toch op basis van artikel 8.4 additionele bijheffing wordt berekend ten aanzien van groepsentiteiten van een multinationale groep die zijn gevestigd in een staat die voor de toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing niet voorziet in een herrekening op basis van een met artikel 8.4 vergelijkbare regeling. Artikel 8.2, negende lid, regelt dat in sommige gevallen geen bijheffing wordt berekend, indien, kort gezegd, de op die groepsentiteiten van toepassing zijnde kwalificerende binnenlandse bijheffing over dat verslagjaar is berekend op basis van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt door de uiteindelijk moeder-entiteit dan wel op basis van IFRS. Voor een uitgebreidere toelichting op die gevallen wordt verwezen naar de toelichting op dat artikel.

Indien een staat geen met artikel 8.4 vergelijkbare regeling toepast als onderdeel van de berekening van de verschuldigde kwalificerende binnenlandse bijheffing, dient die additionele bijheffing alsnog door middel van de inkomen-inclusiemaatregel of de onderbelastewinstmaatregel te worden geheven.

Het voorgestelde artikel 8.5, eerste lid, is de facto alleen van toepassing op groepsentiteiten van een multinationale groep die niet in Nederland zijn gevestigd. Het voorgestelde artikel 3.2 regelt immers dat de binnenlandse bijheffing wordt berekend op basis van het voorgestelde artikel 8.2. De additionele bijheffing, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.4, vormt onderdeel van de formule ter berekening van de bijheffing zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid. De additionele bijheffing vormt derhalve onderdeel van de berekening van de kwalificerende binnenlandse bijheffing ter zake van in Nederland gevestigde groepsentiteiten die onderdeel vormen van een multinationale groep of binnenlandse groep.

Artikel 8.5, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.5, tweede lid, regelt dat geen additionele bijheffing wordt geheven over het verslagjaar waarover ter zake van de in een staat gevestigde groepsentiteiten gekozen is voor toepassing van de tijdelijke veilighavenmaatregel van artikel 8.8 of de permanente veilighavenmaatregel van artikel 8.11. Over het verslagjaar waarvoor deze keuze is gemaakt en van deze keuze niet is afgeweken op grond van artikel 8.12, wordt in een later jaar voor die staat geen herrekening gemaakt op basis van artikel 8.4, eerste lid. Dit heeft tot gevolg dat er voor die staat in het daaropvolgende verslagjaar geen additionele heffing is verschuldigd over het voorgaande verslagjaar waarin de veilighavenmaatregel is toegepast. Dit kan aan de hand van het volgende voorbeeld worden toegelicht:

Voorbeeld 61: geen additionele bijheffing bij toepassing veilighavenmaatregel

Een multinationale groep kiest voor toepassing van de tijdelijke veilighavenmaatregel over het verslagjaar 2026. Artikel 8.12 leidt niet tot afwijking van deze keuze. In 2027 vindt geen herrekening plaats over 2026. Er is geen additionele bijheffing verschuldigd over het verslagjaar 2027.

Artikel 8.5, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.5, derde lid, bepaalt dat groepsentiteiten waarop het voorgestelde artikel 8.5, eerste lid, van toepassing is, voor de toepassing van de voorgestelde hoofdstukken 4 en 5 worden aangemerkt als laagbelaste groepsentiteiten.

Artikel 8.6

Het voorgestelde artikel 8.6 bevat bijzondere regels voor de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten. Deze regels zijn noodzakelijk omdat een uiteindelijk moederentiteit een belang kan houden in meerdere in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd, maar die verschillende eigenaren/moederentiteiten hebben die geen groepsentiteiten van elkaar zijn. Indien de betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van de in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten zouden worden meegenomen in de berekening van het effectieve belastingtarief voor een staat, kan een laag effectief belastingtarief bij één van de entiteiten resulteren in een bijheffing voor die staat, die dan gedeeltelijk gedragen wordt door de eigenaren/moederentiteiten van een groepsentiteit die zelf geen onderdeel zijn van dezelfde groep. De regels voor in minderheidsbelang gehouden entiteiten zijn eveneens van toepassing op een vaste inrichting.

Artikel 8.6, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, regelt dat ter zake van een in minderheidsbelang gehouden subgroep van een multinationale groep of binnenlandse groep de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor een staat op de voet van de hoofdstukken 6 tot en met 10 plaatsvindt alsof elke in minderheidsbelang gehouden subgroep een afzonderlijke multinationale groep of een afzonderlijke binnenlandse groep is. Dit betekent dat berekeningen voor een in minderheidsbelang gehouden subgroep die per staat worden gemaakt, afzonderlijk plaatsvinden ten opzichte van de berekeningen die worden gemaakt voor het resterende deel van de multinationale groep of de binnenlandse groep

gevestigd in diezelfde staat. De tweede zin van genoemd artikel 8.6, eerste lid, regelt dat de gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van een in minderheidsbelang gehouden subgroep niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van het effectieve belastingtarief en het netto kwalificerende inkomen van de multinationale groep of de binnenlandse groep.

Als gevolg van het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, kan een multinationale groep of een binnenlandse groep per staat twee of meer afzonderlijke berekeningen van het effectieve belastingtarief en de bijheffing hebben, te weten een (of meer) berekening(en) voor de groepsentiteiten die onderdeel zijn van (een) in minderheidsbelang gehouden subgroep(en) en een berekening voor de overige groepsentiteiten die onderdeel zijn van de multinationale groep of de binnenlandse groep. De toepassing van het voorgestelde artikel 8.6, eerste lid, kan worden toegelicht met het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 62: Afzonderlijke berekeningen

NL Co is de uiteindelijk moederentiteit van een multinationale groep. NL Co heeft een belang van 20% in B Co, die op haar beurt een belang van 90% heeft in zowel C Co1 als in C Co2. C Co1 en C Co2 zijn gevestigd in staat C. NL Co houdt direct het resterende belang van 10% in zowel C Co1 als in C Co2. Alle entiteiten zijn aan te merken als groepsentiteiten. B Co is aan te merken als een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit, terwijl C Co1 en C Co2 zijn aan te merken als in minderheidsbelang gehouden dochterentiteiten van B Co. In dit voorbeeld wordt het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor staat C ten aanzien van de groepsentiteiten C Co1 en C Co2 samen berekend, zij het apart van het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor ieder andere in staat C gevestigde groepsentiteit van de multinationale groep.

Artikel 8.6, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.6, tweede lid, regelt dat ter zake van een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit van een multinationale groep of binnenlandse groep die geen onderdeel is van een in minderheidsbelang gehouden subgroep, de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing op de voet van de hoofdstukken 6 tot en met 10 plaatsvindt op het niveau van die entiteit. De tweede zin van het genoemde tweede lid regelt dat de gecorrigeerde betrokken belastingen en het kwalificerende inkomen of verlies van de in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van het effectieve belastingtarief en het netto kwalificerende inkomen van de multinationale groep of de binnenlandse groep.

Artikel 8.6, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.6, derde lid, regelt dat het voorgestelde artikel 8.6 niet van toepassing is op een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit die een beleggingsentiteit is. De specifieke bepalingen die van toepassing zijn op beleggingsentiteiten, zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 10.4, zijn in dat geval van toepassing.

Artikel 8.6, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, bevat de definities van vier begrippen die, kort gezegd, zien op «in minderheidsbelang gehouden entiteiten».

Het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, onderdeel a, definieert een «in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit» als een groepsentiteit waarin de uiteindelijke moederentiteit een onmiddellijk of middellijk belang van 30% of minder heeft. Deze definitie sluit aan bij het begrip «uiteindelijke moederentiteit». Het gaat dus om situaties waarin een entiteit (de uiteindelijke moederentiteit) een controlerend belang heeft in de «in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit», ondanks het belang van 30% of minder. Voor een toelichting op de begrippen «belang» en «controlerend belang» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, onderdeel b, definieert een «in minderheidsbelang gehouden moederentiteit» als een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit die onmiddellijk of middellijk het controlerende belang heeft in een andere in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, en waarin het controlerende belang niet onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een andere in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit (die in dat geval de in minderheidsbelang gehouden moederentiteit is). Een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit is een groepsentiteit, omdat de *uiteindelijke moederentiteit* (een gedefinieerd begrip), ondanks het belang van 30% of minder, een controlerend belang heeft in de «in minderheidsbelang gehouden moederentiteit». Indien in dezelfde belangenketen sprake is van twee of meer moederentiteiten die zijn aan te merken als in minderheidsbelang gehouden moederentiteiten, wordt voor de toepassing van dit artikel slechts de entiteit die op het hoogste niveau in de belangenketen staat, aangemerkt als in minderheidsbelang gehouden moederentiteit.

Het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, onderdeel c, definieert een «in minderheidsbelang gehouden subgroep» als een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit en haar in minderheidsbelang gehouden dochterentiteiten.

Het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, onderdeel d, definieert een «in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit» als een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit waarin het controlerend belang onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit.

Niet alle groepsentiteiten waarvan het controlerende belang wordt gehouden door een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit zijn aan te merken als in minderheidsbelang gehouden dochterentiteiten die onderdeel zijn van een in minderheidsbelang gehouden subgroep. Om als een in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit en onderdeel van een in minderheidsbelang gehouden subgroep te worden aangemerkt, moeten de groepsentiteiten tevens zijn aan te merken als in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit. Het volgende voorbeeld dient ter illustratie.

Voorbeeld 63: In minderheidsbelang gehouden groepsentiteit

Uiteindelijke moederentiteit NL Co heeft een belang van 60% in B Co. Het controlerende belang in B Co wordt gehouden via C Co. C Co is een groepsentiteit die is aan te merken als de in minderheidsbelang gehouden moederentiteit van de in minderheidsbelang gehouden subgroep. In dit voorbeeld voldoet B Co niet aan de vereisten om te worden aangemerkt als een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, omdat uiteindelijke moederentiteit NL Co een belang in B Co heeft van 60%. Dit is meer dan 30% als bedoeld in de definitie «in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit». Het feit dat het controlerende belang in B Co wordt

gehouden door een in minderheidsbelang gehouden moederentiteit, kwalificeert B Co niet automatisch als een in minderheidsbelang gehouden dochterentiteit, noch maakt B Co daarmee onderdeel uit van de in minderheidsbelang gehouden subgroep.

Artikel 8.6, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.6, vijfde lid, bepaalt dat voor de toepassing van de de minimis-uitzondering en de tijdelijke veiligheidsmaatregel in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten niet als een afzonderlijke groep worden aangemerkt. Omdat voor de toepassing van de de minimis-uitzondering de in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten niet als een afzonderlijke groep worden aangemerkt, wordt bij de berekening van de gemiddelde kwalificerende omzet en het gemiddelde netto kwalificerend inkomen of verlies van de in een staat gevestigde groepsentiteiten ook rekening gehouden met de kwalificerende omzet, onderscheidenlijk het netto kwalificerende inkomen of verlies, van een in die staat gevestigde in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, onderdeel a en een in minderheidsbelang gehouden subgroep, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.6, vierde lid, onderdeel c. Dit betekent dat voor de toepassing van de de minimis-uitzondering, de kwalificerende omzet en het kwalificerende netto inkomen of verlies van een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit en een in minderheidsbelang gehouden subgroep, tezamen met de kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies van andere groepsentiteiten in aanmerking worden genomen bij het bepalen van de gemiddelde kwalificerende omzet en het gemiddelde netto kwalificerend inkomen of verlies voor de staat waarin zij zijn gevestigd. Een zelfde redeneertrant geldt voor de gevolgen van het voorgestelde artikel 8.6, vijfde lid, op het voorgestelde artikel 8.8.

Artikel 8.7

Artikel 8.7, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.7, eerste lid, bepaalt dat indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, de verschuldigde bijheffing enkel de additionele bijheffing bedraagt, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid. Als de de minimis-uitzondering van toepassing is, ziet een eventueel verschuldigde bijheffing enkel op een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat over een verslagjaar is verschuldigd en niet is betaald binnen vier verslagjaren waarover de bijheffing was verschuldigd. Over het algemeen zal het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, geen toepassing vinden, waardoor de bijheffing als gevolg van de toepassing van de de minimis-uitzondering nihil zal bedragen. In de regel zorgt de de minimis-uitzondering er derhalve voor dat ten aanzien van een staat geen effectief belastingtarief en bijheffing berekend hoeft te worden.

De keuze om de de minimis-uitzondering toe te passen wordt ieder verslagjaar gemaakt. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit dient de keuze in overeenstemming met het voorgestelde artikel 13.2, tweede lid, te maken.

De de minimis-uitzondering heeft als doel de administratieve lasten te verminderen in situaties waarin het heffingsbelang niet opweegt tegen de administratieve lasten. De de minimis-uitzondering wordt per staat toegepast. De de minimis-uitzondering is van toepassing op alle groepsentiteiten van een multinationale groep of een binnenlandse groep die in dezelfde staat gevestigd zijn, behalve op staatloze entiteiten en beleg-

gingsentiteiten die op grond van het voorgestelde artikel 8.7, zesde lid, zijn uitgezonderd van toepassing van de de minimis-uitzondering.

Het voorgestelde artikel 8.7, eerste lid, bevat twee cumulatieve voorwaarden waaraan moet zijn voldaan om in een staat de de minimis-uitzondering te kunnen toepassen. Ten eerste moet de gemiddelde kwalificerende omzet van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 10 miljoen bedragen. Ten tweede moet het gemiddelde netto kwalificerende inkomen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 1 miljoen bedragen of moet sprake zijn van een gemiddeld netto kwalificerend verlies. De gemiddelde kwalificerende omzet en het gemiddelde netto kwalificerend inkomen of verlies worden bepaald op de voet van het voorgestelde artikel 8.7, tweede tot en met zesde lid. De omzet, onderscheidenlijk het inkomen of verlies, van alle in dezelfde staat gevestigde groepsentiteiten, behoudens staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten, wordt bij elkaar opgeteld. Als in een verslagjaar het totale bedrag aan kwalificerende omzet of het totale bedrag aan netto kwalificerend inkomen het betreffende drempelbedrag overschrijdt, is de de minimis-uitzondering in dat verslagjaar niet van toepassing.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.7, eerste lid, zijn de bedragen uitgedrukt in euro's. Indien de omzet en het inkomen of verlies in een staat worden weergegeven in een andere valuta dan de euro, dan moet de multinationale groep of binnenlandse groep deze bedragen omrekenen naar de euro om te beoordelen of wordt voldaan aan de drempelbedragen, genoemd in het voorgestelde artikel 8.7, eerste lid.

De de minimis-uitzondering wordt per verslagjaar toegepast. Als de de minimis-uitzondering van toepassing is ten aanzien van een bepaalde staat in het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep of binnenlandse groep onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt, zijn de transitieregels, bedoeld in het voorgestelde artikel 14.1, op grond van het voorgestelde artikel 14.1, vierde lid, ten aanzien van die staat van toepassing aan het begin van het verslagjaar waarin de de minimis-uitzondering niet langer van toepassing is.

Ondanks het van toepassing zijn van de de minimis-uitzondering in een staat kan het voorkomen dat de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit in die staat een informatieverplichting als bedoeld in het voorgestelde artikel 13.1 heeft. Dit is het geval indien de de minimis-uitzondering in een verslagjaar met betrekking tot een staat van toepassing is geworden nadat de multinationale groep of binnenlandse groep onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt. Deze informatieverplichting is relevant indien een passieve belastinglatentie in aanmerking is genomen in een eerder verslagjaar waarin de de minimis-uitzondering niet van toepassing was. Ingevolge het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, geldt een termijn van vijf jaar waarbinnen de passieve belastinglatentie dient af te lopen. Als de passieve belastinglatentie niet binnen deze termijn afloopt, worden de eerder in aanmerking genomen passieve belastinglatenties teruggenomen en wordt op grond van het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid, een herrekening van het effectieve belastingtarief en de eventueel verschuldigde bijheffing gemaakt. De termijn van vijf jaar loopt door als de de minimis-uitzondering van toepassing is in een verslagjaar.

Artikel 8.7, tweede lid

Het voorgestelde artikel 8.7, tweede lid, bepaalt dat de gemiddelde kwalificerende omzet of het gemiddelde netto kwalificerende inkomen of verlies in het betreffende verslagjaar en de twee daaraan voorafgaande

verslagjaren in aanmerking worden genomen om te beoordelen of wordt voldaan aan de drempelbedragen, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.7, eerste lid. Met het hanteren van een gemiddelde over drie verslagjaren wordt beoogd de toepassing van de de minimis-uitzondering voor multinationale groepen, binnenlandse groepen en belastingautoriteiten te vereenvoudigen.

Het voorgestelde artikel 8.7, tweede lid, tweede zin, regelt dat bij het bepalen van de gemiddelde kwalificerende omzet, onderscheidenlijk het gemiddelde netto kwalificerende inkomen of verlies, van de in een staat gevestigde groepsentiteiten, een verslagjaar niet in aanmerking wordt genomen indien in dat verslagjaar geen groepsentiteiten waren gevestigd in die staat of de in die staat gevestigde groepsentiteiten geen kwalificerende omzet of netto kwalificerende inkomen of verlies hadden. Dit betekent bijvoorbeeld dat wanneer het eerste aan het huidige verslagjaar voorafgaande verslagjaar buiten aanmerking blijft, de berekening van het gemiddelde geschiedt op basis van het huidige verslagjaar en het tweede daaraan voorafgaande verslagjaar. De in een staat gevestigde groepsentiteiten hebben geen kwalificerende omzet of netto kwalificerende inkomen of verlies, indien zij inactief zijn en geen activiteiten verrichten.

Bij het bepalen van de gemiddelde kwalificerende omzet of het gemiddelde netto kwalificerend inkomen of verlies in het eerste verslagjaar waarin dit wetsvoorstel van toepassing is, wordt geen rekening gehouden met de omzet of het inkomen of verlies in de jaren daarvoor. In die voorafgaande jaren is geen sprake van een kwalificerende omzet, onderscheidenlijk een netto kwalificerend inkomen of verlies. In een dergelijke situatie is dus niet voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de de minimis-uitzondering als bijvoorbeeld een in een staat gevestigde groepsentiteit in het eerste verslagjaar waarin dit wetsvoorstel van toepassing is een kwalificerende omzet van € 10 miljoen of meer heeft.

Artikel 8.7, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.7, derde lid, bepaalt hoe de kwalificerende omzet van de in een staat gevestigde groepsentiteiten wordt berekend. De kwalificerende omzet is de som van de omzet van alle groepsentiteiten in een staat. Tevens wordt rekening gehouden met de aanpassingen die ingevolge hoofdstuk 6 zijn aangebracht op de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit, voor zover deze correcties van invloed zijn op de omzet van die groepsentiteiten.

Het startpunt voor het bepalen van de kwalificerende omzet van een groepsentiteit is de omzet zoals vastgesteld volgens de financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt wordt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit, dan wel volgens een andere financiële verslaggevingstandaard die wordt gebruikt.

Alleen aanpassingen die van invloed zijn op de hoogte van de omzet van een groepsentiteit worden voor de berekening van de kwalificerende omzet in een staat in aanmerking genomen. Enkele bepalingen in hoofdstuk 6 kunnen invloed hebben op de omzet van een groepsentiteit. Afhankelijk van de gehanteerde financiële verslaggevingsstandaard kunnen bijvoorbeeld de volgende aanpassingen invloed hebben op het bedrag aan omzet:

- De aanpassingen op de voet van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdelen b, c, d e, f of h;

- toepassing van het voorgestelde artikel 6.4, op grond waarvan transacties tussen groepsentiteiten worden gecorrigeerd in overeenstemming met het arm's-length-beginsel;
- toepassing van het voorgestelde artikel 6.5, inzake de kwalificerende restitueerbare belastingteruggave;
- eventuele aanpassingen op de voet van het voorgestelde artikel 6.6, die zien op winsten of verliezen met betrekking tot een activum dat op reële waarde wordt gewaardeerd;
- eventuele aanpassingen op de voet van het voorgestelde artikel 6.7, op grond waarvan de mogelijkheid bestaat om winsten en verliezen uit de verkoop van lokale vaste activa zaken te spreiden over een vijfaarsperiode;
- de keuze op de voet van het voorgestelde artikel 6.9, om een geconsolideerde grondslag toe te passen ten aanzien van inkomsten, uitgaven, winsten en verliezen van transacties tussen groepsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd;
- toepassing van het voorgestelde artikel 6.10, inzake verzekeringmaatschappijen;
- bedragen die zijn opgenomen als een toename van het eigen vermogen van een groepsentiteit als gevolg van uitkeringen ontvangen of te ontvangen met betrekking tot additioneel tier 1-kapitaal op de voet van het voorgestelde artikel 6.11;
- de uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart op de voet van het voorgestelde artikel 6.12;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.13, inzake de toerekening van nettowinst of nettoverlies aan hoofdentiteit en vaste inrichting voor zover dit invloed heeft op de omzet van een groepsentiteit;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, inzake de toerekening van nettowinst of nettoverlies van een doorkijkentiteit voor zover dit invloed heeft op de omzet van een groepsentiteit; of
- de aanpassingen op de voet van de hoofdstukken 9 en 10, voor zover deze aanpassingen de omzet van een groepsentiteit beïnvloeden.

Hoofdstuk 6 bevat ook een aantal aanpassingen die enkel zien op kosten. Het is onwaarschijnlijk dat deze aanpassingen invloed hebben op de het bedrag aan omzet van een groepsentiteit. Deze aanpassingen worden niet in aanmerking genomen bij de berekening van de kwalificerende omzet. Het betreft de volgende aanpassingen:

- De aanpassingen op de voet van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdelen a, g of i;
- de aanpassing op de voet van het voorgestelde artikel 6.3;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.8, dat ziet op kosten die betrekking hebben op een financieringsregeling waarbij één of meer groepsentiteiten financiering verstrekken aan één of meer andere groepsentiteiten;
- bedragen die zijn opgenomen als een afname van het eigen vermogen van een groepsentiteit als gevolg van uitkeringen ontvangen of te ontvangen met betrekking tot additioneel tier 1-kapitaal op de voet van het voorgestelde artikel 6.11;
- de uitsluiting op de voet van het voorgestelde artikel 6.12, vijfde lid, dat ziet op kosten toerekenbaar aan internationale scheepvaart en gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.13, inzake de toerekening van nettowinst of nettoverlies aan hoofdentiteit en vaste inrichting voor zover dit geen invloed heeft op de omzet van een groepsentiteit;
- de toepassing van het voorgestelde artikel 6.14, inzake de toerekening van nettowinst of nettoverlies van een van een doorkijkentiteit voor zover dit geen invloed heeft op de omzet van een groepsentiteit; of

- de aanpassingen op de voet van de hoofdstukken 9 en 10, voor zover deze aanpassingen de omzet van een groepsentiteit niet beïnvloeden.

Tot slot is mogelijk dat het bedrag aan omzet wordt aangepast als gevolg van een aanpassing van het inkomen of verlies.

Artikel 8.7, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.7, vierde lid, bepaalt dat het netto kwalificerende inkomen of verlies in een staat over een verslagjaar wordt bepaald op grond van het voorgestelde artikel 8.1, tweede lid. Het netto kwalificerend inkomen of verlies is het verschil tussen de som van het kwalificerende inkomen van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten en de som van het kwalificerende verlies van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten.

Het netto kwalificerende inkomen of verlies in een staat wordt bepaald zoals beschreven in de voorgestelde artikelen 6.1 en 6.2. Het startpunt is de financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt wordt bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. Dit betekent dat voor het bepalen van de kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies op grond van het voorgestelde artikel 8.7, derde en vierde lid, geen rekening wordt gehouden met periodes waarin een groepsentiteit niet behoorde tot de multinationale groep of binnenlandse groep. Dit betekent dat ingeval een multinationale groep of binnenlandse groep door een overname of een fusie een entiteit verwerft, de kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies van die verworven entiteit voorafgaand aan de overname of fusie niet in aanmerking wordt genomen voor het bepalen van het gemiddelde over drie verslagjaren. Indien een groepsentiteit wordt overgedragen en daardoor niet langer onderdeel van een multinationale groep of een binnenlandse groep is, worden de kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies van die voormalige groepsentiteit voorafgaand aan de vervreemding wel in aanmerking genomen voor het bepalen van het gemiddelde over drie verslagjaren.

Om te beoordelen of de de minimis-uitzondering van toepassing is, worden voor ieder verslagjaar de kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies in een staat berekend. Het kan zich op grond van verschillende bepalingen in de wet voordoen dat in het huidige verslagjaar het netto kwalificerende inkomen of verlies in voorgaande jaren wordt aangepast. In dat geval wordt ook de kwalificerende omzet aangepast voor zover dat passend en nodig is. Aanpassingen in het huidige verslagjaar die de kwalificerende omzet of het netto kwalificerende inkomen of verlies in een vorig verslagjaar verlagen, kunnen er niet toe leiden dat de de minimis-uitzondering in dat eerdere verslagjaar van toepassing wordt. Daarentegen kunnen aanpassingen die de kwalificerende omzet of het netto kwalificerende inkomen verhogen wel tot gevolg hebben dat de gemiddelde kwalificerende omzet, onderscheidenlijk het gemiddelde netto kwalificerende inkomen, in een vorig verslagjaar meer bedraagt dan de drempelbedragen van het voorgestelde artikel 8.7, eerste lid. In dat geval is de de minimis-uitzondering in de betreffende verslagjaren niet langer van toepassing.

Het bovenstaande is bijvoorbeeld het geval bij de toepassing van het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid, op grond waarvan het effectieve belastingtarief in een voorgaand verslagjaar wijzigt als gevolg van een correctie van de betrokken belastingen in dat voorgaande verslagjaar. Bij een dergelijke herrekening wordt het netto kwalificerende inkomen in het betreffende verslagjaar en andere relevante verslagjaren eveneens

gecorrigeerd. Als die aanpassing van het netto kwalificerende inkomen of verlies ertoe leidt dat het gemiddelde netto kwalificerende inkomen het drempelbedrag van € 1 miljoen overschrijdt, is de de minimis-uitzondering in die verslagjaren niet van toepassing.

Artikel 8.7, vijfde lid

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.7, eerste tot en met vierde lid, is het uitgangspunt dat alle verslagjaren dezelfde duur hebben. Het voorgestelde artikel 8.7, vijfde lid, regelt dat op een pro rata wijze rekening wordt gehouden met een verslagjaar dat korter of langer is dan een periode van twaalf maanden. De kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten worden in dat verslagjaar verlaagd, onderscheidenlijk verhoogd, naar evenredigheid van een verslagjaar van twaalf maanden. Het volgende voorbeeld dient ter illustratie.

Voorbeeld 64: Toepassing van de minimis-uitzondering bij kortere of langere boekjaren

A Co is de uiteindelijke moederentiteit van de multinationale groep A («A groep»). De A groep valt binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel. B Co is door de A groep opgericht op 1 juli van verslagjaar 1 en is als enige groepsentiteit gevestigd in staat B. De kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies van B Co bedraagt in de jaren 1, 2 en 3:

Jaar	Verslagjaar	Kwalificerende omzet	Kwalificerend inkomen of verlies
1	1 juli – 31 december	€ 1.000.000	€ 50.000
2	1 januari – 31 december	€ 1.000.000	€ 100.000
3	1 januari – 31 december	€ 3.000.000	(-) € 200.000

In verslagjaar 3 rijst de vraag of in staat B gekozen kan worden voor toepassing van de de minimis-uitzondering. Een normaal verslagjaar voor de A groep omvat een periode van 12 maanden. Omdat jaar 1 een verkort boekjaar betreft, worden de kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies in jaar 1 van B Co pro rata aangepast. De kwalificerende omzet van € 1.000.000 en het netto kwalificerende inkomen van € 50.000 zijn in jaar 1 gerealiseerd over een periode van 6 maanden. De kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen worden vermenigvuldigd met 2 (te weten: 12 maanden / 6 maanden) en bedragen voor de toepassing van de minimis-uitzondering € 2.000.000 respectievelijk € 100.000 in verslagjaar 1. Dit betekent dat de gemiddelde kwalificerende omzet van B Co over de verslagjaren € 2.000.000 bedraagt ($\frac{1}{3} \times (\text{€ } 2.000.000 + \text{€ } 1.000.000 + \text{€ } 3.000.000)$) en dat het gemiddelde netto kwalificerend inkomen of verlies van B Co over de verslagjaren nihil bedraagt ($\frac{1}{3} \times (\text{€ } 100.000 + \text{€ } 100.000 + (-\text{€ } 200.000))$). Aangezien de gemiddelde kwalificerende omzet minder bedraagt dan € 10.000.000 en het gemiddelde netto kwalificerende inkomen minder bedraagt dan € 1.000.000, wordt in jaar 3 ten aanzien van staat B voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van de de minimis-uitzondering.

Artikel 8.7, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.7, zesde lid, bepaalt dat de de minimis-uitzondering niet van toepassing is op staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten. De kwalificerende omzet en het netto kwalificerende inkomen of verlies van staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten tellen derhalve niet mee bij het beoordelen of de drempelbedragen van de de minimis-uitzondering worden overschreden.

De reden hiervan is dat de minimis-uitzondering niet van toepassing is op staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten is dat bij deze entiteiten het effectieve belastingtarief wordt berekend op entiteitsniveau en dat deze entiteiten over het algemeen niet aan belastingheffing onderworpen zijn. Aangezien het effectieve belastingtarief van deze entiteiten over het algemeen nihil is en het netto kwalificerend inkomen of verlies in ieder geval berekend moet worden, zou de toepassing van de de minimis-uitzondering op staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten niet leiden tot een significante vermindering van de administratieve lasten.

Artikel 8.8

Het voorgestelde artikel 8.8 bevat de tijdelijke veilighavenregels op basis van een kwalificerend landenrapport. De tijdelijke veilighavenregels zijn slechts van toepassing tijdens een overgangsperiode. De vereenvoudiging die wordt geboden door de tijdelijke veilighavenmaatregel is een administratieve vereenvoudiging en is in beginsel niet bedoeld om te resulteren in een lager bedrag aan bijheffing dan de bijheffing die verschuldigd is op basis van de andere in dit wetsvoorstel opgenomen regels.

Artikel 8.8, eerste lid

Op basis van het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, aanhef, zijn de tijdelijke veilighavenregels op basis van een kwalificerend landenrapport slechts van toepassing indien de informatieaangifte-indienende groeps-entiteit daarvoor kiest. Deze keuze wordt door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kenbaar gemaakt in de bijheffing-informatieaangifte.

Het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, regelt dat de bijheffing voor de in een staat gevestigde groepsentiteiten voor bepaalde verslagjaren nihil bedraagt over dat verslagjaar, mits is voldaan aan bepaalde voorwaarden. De definitie van het begrip bijheffing luidt ingevolge het voorgestelde artikel 1.2: «de belasting die op grond van artikel 8.2 is berekend voor een staat of een groepsentiteit.» Het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, aanhef, regelt derhalve dat het bedrag aan bijheffing voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.2 nihil bedraagt voor de in een staat gevestigde groepsentiteiten, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan. Dit bedrag aan bijheffing werkt daarmee ook door naar bepalingen die verwijzen naar de bijheffing, zoals de voorgestelde artikelen 3.2 en 4.2 inzake de berekening van de binnenlandse bijheffing, respectievelijk de inkomen-inclusiebijheffing. Als hoofdregel geldt dat de tijdelijke veilighavenregel, op enkele uitzonderingen na, geldt voor alle groepsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd. Op de uitzonderingen op deze hoofdregel wordt nader ingegaan in de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.9. De tijdelijke veilighavenregels zijn alleen van toepassing op entiteiten die zowel voor toepassing de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen als op basis van artikel 29b Wet Vpb 1969 groepsentiteiten zijn. Daarnaast dient er geen verschil te zijn tussen de vestigingsplaats van die groepsentiteiten voor de toepassing van de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen en voor de relevante CbCR-regelgeving. Voor situaties waarin de vestigingsplaats afwijkt of de aanwijzing als groepsentiteit afwijkt zijn specifieke regels opgenomen om te voorkomen dat de uitkomst van de tijdelijke veilighavenregels afwijkt van de uitkomst onder toepassing van het wetsvoorstel.

De tijdelijke veilighavenregels zijn uitsluitend van toepassing op verslagjaren die aanvangen op of voor 31 december 2026, mits die verslagjaren eindigen voor 1 juli 2028.

Op grond van het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, aanhef, zijn de tijdelijke veilighavenregels alleen toegankelijk voor multinationale groepen. De reden hiervoor is dat alleen dergelijke groepen een kwalificerend landenrapport opstellen. De tijdelijke veilighavenregels kunnen derhalve niet worden toegepast door binnenlandse groepen.

In het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdelen a tot en met c, zijn drie verschillende toetsen opgenomen. Als aan de voorwaarden van tenminste één van die toetsen is voldaan, kan de tijdelijke veilighavenmaatregel van toepassing zijn. Alle drie de toetsen maken gebruik van data die beschikbaar is in een kwalificerend landenrapport van de multinationale groep. Het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel a, bevat een toets waaraan is voldaan indien de multinationale groep over het verslagjaar voor één staat in een kwalificerend landenrapport:

- totale inkomsten rapporteert van minder dan € 10 miljoen; en
- een bedrag aan winst vóór winstbelasting rapporteert van minder dan € 1 miljoen

Deze toets wordt hierna aangeduid als de CbC-Reporting (hierna: CbCR) de minimistoets. De termen «totale inkomsten» en «winst vóór winstbelasting» hebben dezelfde betekenis als in artikel 29e Wet Vpb 1969 en de Regeling aanvullende documentatieverplichtingen verrekenprijzen.⁵⁵ Er wordt derhalve aangesloten bij de terminologie en grootheden die worden gebruikt bij het opstellen van een kwalificerend landenrapport. Zo omvat de term winst in het voorgestelde artikel 8.8, anders dan in de overige bepalingen van dit wetsvoorstel, eveneens een verlies. Indien in een staat over een verslagjaar sprake is van een verlies, dan bedraagt de winst vóór winstbelasting, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel a, in ieder geval minder dan € 1 miljoen en is derhalve voldaan aan de tweede voorwaarde voor toepassing van de CbCR-de minimistoets.

De CbCR-de minimistoets biedt een administratieve vereenvoudiging ten opzichte van de de minimis uitzondering in het voorgestelde artikel 8.7 doordat de toets niet uitgaat van de gemiddelde kwalificerende omzet en het gemiddelde kwalificerende inkomen over meerdere jaren, maar van de inkomsten en van de winst vóór winstbelasting zoals gerapporteerd in het kwalificerende landenrapport voor het verslagjaar waarvoor wordt beoordeeld of is voldaan aan het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, aanhef en onderdeel a.

Het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel b, bevat een toets waaraan is voldaan indien de multinationale groep over het verslagjaar voor een staat op basis van een vereenvoudigde berekening een effectief belastingtarief heeft dat ten minste gelijk is aan het voor dat verslagjaar geldende overgangstarief. Deze toets wordt hierna aangeduid als de CbCR-(vereenvoudigde)effectieftariefstoets. De vereenvoudigde berekening vindt plaats op basis van gegevens zoals gerapporteerd in de kwalificerende financiële verslaggeving van de multinationale groep en het kwalificerende landenrapport van die groep. Voor een toelichting op de wijze van berekening wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.8, derde lid. Voor een toelichting op de definitie van het «voor een verslagjaar geldende overgangstarief» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid.

Het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel c, bevat een toets waaraan is voldaan indien de multinationale groep over het verslagjaar

⁵⁵ Regeling van de Staatssecretaris van Financiën van 30 december 2015, nr. DB/2015/462M, houdende voorschriften ter verdere uitwerking van de aanvullende documentatieverplichtingen voor multinationale ondernemingen, Stcrt. 2015, 47457.

voor een staat in een kwalificerend landenrapport een bedrag aan winst vóór winstbelasting rapporteert dat gelijk is aan of minder is dan het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid berekend op basis van het voorgestelde artikel 8.3. Hierna wordt deze toets aangeduid als de CbCR-routinematigewinstentoets. Voor een toelichting op de term «winst vóór winstbelasting» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel a. Voor de berekening van het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid op basis van het voorgestelde artikel 8.3 worden uitsluitend de werknemerslasten, en de materiële activa in aanmerking genomen van groepsentiteiten die voldoen aan de volgende voorwaarden:

- De groepsentiteit wordt ook voor de toepassing van CbCR-regelgeving als groepsentiteit aangemerkt; en
- De groepsentiteit is voor de toepassing van het voorgestelde artikel 1.3 en voor de toepassing van CbCR-regelgeving in dezelfde staat gevestigd. Voor de toepassing van de in Nederland geldende CbCR-regelgeving, die zijn wettelijke grondslag vindt in hoofdstuk VIIa Wet Vpb 1969, wordt bepaald waar een lichaam is gevestigd op basis van artikel 4 AWR.

Het voorgestelde artikel 8.3 maakt geen gebruik van CbCR-data ter berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Daarom zijn de hiervoor omschreven corrigerende voorwaarden nodig om ervoor te zorgen dat slechts de materiële activa en werknemerslasten worden meegenomen van groepsentiteiten waarvan ook de winst voor winstbelasting in aanmerking wordt genomen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel c.

Indien een groepsentiteit voor de toepassing van de genoemde regelgeving in verschillende staten is gevestigd worden de werknemerslasten en materiële activa van die groepsentiteit niet in aanmerking genomen ter berekening van het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel c. Alleen indien de winst vóór winstbelasting niet hoger is dan de drempel, bestaande uit het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, én de groepsentiteit voor zowel de van toepassing zijnde CbCR-regelgeving als dit wetsvoorstel een groepsentiteit is, is aan de voorwaarden van de CbCR-routinematigewinstentoets voldaan.

Of een groepsentiteit ook een groepsentiteit is voor de toepassing van CbCR-regelgeving, en waar een dergelijke groepsentiteit voor de toepassing van CbCR-regelgeving is gevestigd, wordt beoordeeld aan de hand van de regelgeving in het land waarin het kwalificerende landenrapport wordt ingediend. In het geval van Nederland vindt die beoordeling voor wat betreft de definitie van groepsentiteit plaats op basis van artikel 29b, onderdeel c, Wet Vpb 1969. Voor wat betreft de plaats waar die groepsentiteit fiscaal gevestigd is, vindt de beoordeling voor de toepassing van hoofdstuk VIIa Wet Vpb 1969 plaats op basis van artikel 4 AWR. Indien het kwalificerende landenrapport in een andere staat wordt ingediend wordt dit beoordeeld aan de hand van de in die staat van toepassing zijnde regelgeving die vergelijkbaar is met artikel 29b, onderdeel c, Wet Vpb 1969, respectievelijk hoofdstuk VIIa Wet Vpb 1969.

Een voorbeeld van een entiteit die voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen wel een groepsentiteit is maar voor de toepassing van CbCR-regelgeving niet, is een entiteit die ter verkoop wordt gehouden. Derhalve worden de werknemerslasten en de materiële activa van een entiteit die ter verkoop wordt gehouden niet in aanmerking genomen bij de berekening van het bedrag aan uitgesloten

inkomen op basis van reële aanwezigheid voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel c. Ook de werknemerslasten en materiële activa van een uitgesloten entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2 worden bijvoorbeeld niet meegenomen in de berekening van het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, aangezien de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen ingevolge het voorgestelde artikel 2.1, eerste lid, niet van toepassing zijn op uitgesloten entiteiten.

De term «winst vóór winstbelasting» omvat mede een verlies. Indien een multinationale groep over een verslagjaar in een staat een verlies vóór winstbelasting lijdt of de winst vóór winstbelasting nihil bedraagt, is er voldaan aan de voorwaarden van de CbCR-routinematigewinstentoets. Het bedrag aan winst vóór winstbelasting voor die staat zal in dat geval lager zijn dan het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid in die staat. Derhalve hoeft een multinationale groep in dat geval ten aanzien van die staat het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid niet te berekenen om te kunnen kiezen voor toepassing van de CbCR-routinematigewinstentoets.

De CbCR-routinematigewinstentoets biedt een administratieve vereenvoudiging voor multinationale groepen die significante werknemerslasten en/of materiële activa hebben in een staat in verhouding tot de winsten in die staat.

Op de definitie «kwalificerend landenrapport» wordt ingegaan in de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid.

Artikel 8.8, tweede lid

Voor de toepassing van CbCR-regelgeving zijn entiteiten die ter verkoop worden gehouden geen groepsentiteiten. Dit volgt uit de definitie van groepsentiteiten in artikel 29b, onderdeel c, Wet Vpb 1969 aangezien een dergelijk lichaam niet wordt meegeconsolideerd in de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep. Derhalve worden de inkomsten van dergelijke entiteiten niet meegeteld ter bepaling van de totale inkomsten in een staat in een kwalificerend landenrapport. Aangezien dergelijke entiteiten wel groepsentiteiten zijn voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen, dient de omzet van in een staat gevestigde groepsentiteiten die ter verkoop worden gehouden opgeteld te worden bij de totale inkomsten van een staat zoals gerapporteerd in een kwalificerend landenrapport. Dit wordt geregeld in het voorgestelde artikel 8.8, tweede lid. Op basis van dat lid wordt voor de toepassing van de CbCR-vereenvoudigde de minimistoets de totale inkomsten in een staat over een verslagjaar zoals gerapporteerd in een kwalificerend landenrapport van de multinationale groep vermeerderd met de in een kwalificerende financiële verslaggeving gerapporteerde omzet van de in die staat gevestigde groepsentiteiten die ter verkoop worden gehouden. Aan de hand van de uitkomst van die som wordt getoetst of de totale inkomsten minder dan € 10.000.000 bedragen.

Artikel 8.8, derde lid

Het voorgestelde artikel 8.8, derde lid, regelt de wijze waarop het effectieve belastingtarief voor de toepassing van de CbCR-(vereenvoudigde)effectieftarieftoets vereenvoudigd wordt berekend. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel b, wordt het effectieve belastingtarief vereenvoudigd berekend volgens de formule: $VE = (VB/W) \times 100\%$. Daarbij wordt verstaan onder:

- *VE*: het vereenvoudigde effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een staat, uitgedrukt in een percentage dat rekenkundig wordt afgerond op vier decimalen. *VE* vormt de uitkomst van de formule. Indien *VE* ten minste gelijk is aan het overgangstarief dat van toepassing is voor het verslagjaar, is voldaan aan de voorwaarden voor de toepassing van de CbCR-(vereenvoudigde)effectieftarieftoets.
 - *VB*: de vereenvoudigde betrokken belastingen, zijnde de belastingen naar het inkomen in die staat over een verslagjaar zoals gerapporteerd in de kwalificerende financiële verslaggeving van de multinationale groep voor zover het betrokken belastingen zijn die zijn geheven over de in een kwalificerend landenrapport gerapporteerde inkomsten van groepsentiteiten die voor de toepassing van hoofdstuk VIIa Wet Vpb 1969, of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, fiscaal gevestigd zijn in die staat. Kort gezegd wordt uit de kwalificerende financiële verslaggeving het totale bedrag aan betrokken belasting gedistilleerd van groepsentiteiten die voor toepassing van CbCR-regelgeving in de staat zijn gevestigd waarvoor wordt beoordeeld of het effectieve belastingtarief ten minste gelijk is aan het overgangstarief. Indien in de kwalificerende financiële verslaggeving belastingen naar het inkomen in een staat zijn gerapporteerd ter zake van entiteiten die voor toepassing van de CbCR-regelgeving niet in die staat zijn gevestigd, dan tellen die belastingen niet mee in de teller van de breuk. Op deze wijze worden alleen de vereenvoudigde betrokken belastingen in aanmerking genomen van groepsentiteiten waarvan eveneens de winst vóór winstbelasting in de noemer van de breuk wordt meegerekend.
- Voor een toelichting op de term «kwalificerende financiële verslaggeving» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid.
- *W*: de winst vóór winstbelasting in een staat zoals door de multinationale groep is gerapporteerd in een kwalificerend landenrapport.

Artikel 8.8, vierde lid

Het voorgestelde artikel 8.8, vierde lid, regelt – kort gezegd – dat onzekere belastingposities niet meegerekend worden ter bepaling van de vereenvoudigde betrokken belastingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.8, derde lid. Onzekere belastingposities in een kwalificerende financiële verslaggeving kunnen substantieel zijn. Dergelijke belastingposities worden derhalve niet in aanmerking genomen bij de berekening van de vereenvoudigde betrokken belastingen om te voorkomen dat zij een vertekend beeld geven ten opzichte van wat het effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een staat zou zijn indien berekend op basis van het voorgestelde artikel 8.1. Voor een toelichting op de term «betrokken belastingen» wordt verwezen naar de toelichting op de voorgestelde artikelen 1.2 en 7.1.

Artikel 8.8, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 8.8, vijfde lid, regelt – kort gezegd – dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdelen a en c, en derde lid, bepaalde nettovermogensverliezen van meer dan € 50 miljoen per staat die op basis van het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel c, onder 1°, niet meegerekend zouden worden ter bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit, ook niet in aanmerking worden genomen ter bepaling van de winst vóór winstbelasting. In een kwalificerend landenrapport wordt ter bepaling van de winst vóór winstbelasting een dergelijk nettovermogensverlies wel in aanmerking genomen. Het voorgestelde artikel 8.8, vijfde lid, voorkomt derhalve dat voor toepassing van de tijdelijke veiligheidsregels een lagere winst in aanmerking zou worden genomen dan het kwalificerende

inkomen dat in aanmerking wordt genomen op basis van het voorgestelde artikel 6.1.

Ter bepaling of de drempel van meer dan € 50 miljoen per staat wordt overschreden wordt alleen het deel van een nettovermogensverlies in aanmerking genomen dat voortvloeit uit wijzigingen in de reële waarde van een belang, niet zijnde een portfoliobelang. Indien de drempel wordt overschreden wordt het nettovermogensverlies in zoverre niet in aanmerking genomen ter bepaling van het bedrag aan winst vóór winstbelasting, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdelen a en c, en derde lid. Deze bepaling geldt derhalve voor zowel:

- de CbCR-de minimisgrens van € 1 miljoen aan winst vóór winstbelasting;
- de noemer in de breuk ter berekening van het CbCR-(vereenvoudigde)effectievebelastingtarief; en
- het bedrag aan winst vóór winstbelasting voor toepassing van de CbCR-routinematigewinstentoets.

Met nettovermogensverlies wordt bedoeld dat nadat de verliezen en de winsten die voortvloeien uit wijzigingen in de reële waarde van een belang, niet zijnde een portfoliobelang, met elkaar zijn gesaldeerd, een verlies resteert. De verliezen omvatten zowel afwaarderingen als de terugname van een eerdere afwaardering. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8 wordt per staat bepaald of sprake is van een nettovermogensverlies dat voortvloeit uit wijzigingen in de reële waarde van een belang, niet zijnde een portfoliobelang. Dit betekent dat indien in een staat meerdere groepsentiteiten zijn gevestigd, dergelijke door die groepsentiteiten verantwoorde vermogenswinsten en vermogensverliezen in een verslagjaar met elkaar gesaldeerd worden om te bepalen of voor de multinationale groep in die staat een nettovermogensverlies resteert.

Voor een toelichting op de vraag wanneer winsten en verliezen voortvloeien uit wijzigingen in de reële waarde van een belang, niet zijnde een portfoliobelang, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel c, onder 1°.

Artikel 8.8, zesde lid

Het voorgestelde artikel 8.8, zesde lid, bevat een specifieke regel die van toepassing is indien een uiteindelijk moederentiteit onderworpen is aan een aftrekbaardividendstelsel en haar belanghouders zogenoemde kwalificerende belanghouders zijn. Kort gezegd, regelt het voorgestelde artikel 8.8, zesde lid, in een dergelijk geval dat voor de toepassing van de CbCR-(vereenvoudigde)effectieftarieftoets eenzelfde soort aanpassing van de winst en belastingen in aanmerking wordt genomen als de aanpassing die op basis van het voorgestelde artikel 10.2 in aanmerking wordt genomen ter berekening van het reguliere effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een staat. Op deze wijze wordt voorkomen dat voor toepassing van de CbCR-(vereenvoudigde)effectieftarieftoets in vergelijking met de rest van dit wetsvoorstel van een te laag effectief belastingtarief wordt uitgegaan indien sprake is van een uiteindelijk moederentiteit die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel. Voor een toelichting op het begrip «aftrekbaardividendstelsel» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 1.2.

Ter berekening van het vereenvoudigde effectieve belastingtarief, bedoeld in het derde lid, wordt ten aanzien van de staat waar die uiteindelijk moederentiteit is gevestigd het bedrag aan winst vóór winstbelasting verminderd met het bedrag dat is uitgedeeld als aftrekbaar dividend aan

een belanghouder die voldoet aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdelen a tot en met e. Voor een toelichting op de voorwaarden waaraan een belanghouder moet voldoen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8, zesde lid, wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid. Voor een toelichting op het begrip «aftrekbaar dividend» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 1.2.

De vereenvoudigde betrokken belastingen, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.8, derde lid, die geen belastingen zijn waarvoor de dividendaftrek wordt toegestaan, worden evenredig aan de vermindering van de winst vóór winstbelasting verminderd.

Voorbeeld 65: evenredige vermindering bij aftrekbaar dividendstelsel voor toepassing van de CbCR-(vereenvoudigde)effectieftarieftoets

Een uiteindelijk moederentiteit is onderworpen aan een aftrekbaar dividendstelsel. Er zijn geen andere groepsentiteiten in dezelfde staat als de uiteindelijk moederentiteit gevestigd. De winst vóór winstbelasting in die staat bedraagt € 100. Zij deelt een aftrekbaar dividend van € 10 uit aan een kwalificerende belanghouder. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdelen a en c, en derde lid, bedraagt de winst vóór winstbelasting op basis van het voorgestelde artikel 8.8, zesde lid, eerste zin, in dit geval € 90. De winst vóór winstbelasting is derhalve met 10% afgenomen. Op basis van het voorgestelde artikel 8.8, zesde lid, tweede zin, worden de vereenvoudigde betrokken belastingen, niet zijnde belastingen waarvoor de dividendaftrek wordt toegestaan, op evenredige wijze verminderd. Als die belastingen bijvoorbeeld € 20 bedragen, is een evenredige vermindering van die belastingen € 2.

Artikel 8.8, zevende lid

Het voorgestelde artikel 8.8, zevende lid, bevat een specifieke regel die de winst vóór winstbelasting, de vereenvoudigde betrokken belastingen en de totale inkomsten van een (verzekerings)beleggingsentiteit toerekent aan haar groepsentiteit-belanghouders naar rato van hun belang in die (verzekerings)beleggingsentiteit.

Bij de toepassing van CbCR-regelgeving komt het voor dat de winst vóór winstbelasting van een (verzekerings)beleggingsentiteit twee keer in aanmerking wordt genomen in een kwalificerend landenrapport. Dit doet zich bijvoorbeeld voor ingeval het kwalificerende landenrapport niet is opgesteld op basis van een geconsolideerde financiële verslaggeving of de financiële verslaggeving van de groepsentiteit-belanghouder de investering in de (verzekerings)beleggingsentiteit rapporteert op reële waarde. Om te voorkomen dat de winst vóór winstbelasting en de totale inkomsten van een (verzekerings)beleggingsentiteit tweemaal in aanmerking worden genomen voor toepassing van de tijdelijke veiligheidsregels, worden zij toegerekend aan de staten waarin de groepsentiteit-belanghouder van de (verzekerings)beleggingsentiteit zijn gevestigd. Om te borgen dat de teller en de noemer in het voorgestelde artikel 8.8, derde lid, met elkaar in verhouding zijn, worden ook de vereenvoudigde betrokken belastingen van de (verzekerings)beleggingsentiteit naar verhouding van het belang toegerekend aan haar groepsentiteit-belanghouders.

Artikel 8.8, achtste lid

Het voorgestelde artikel 8.8, achtste lid, ziet op het geval waarin de belangen in een (verzekerings)beleggingsentiteit niet door groepsentiteiten wordt gehouden. Voor zover de belangen in een (verzekerings)beleggingsentiteiten door derde belanghouders worden gehouden, worden de winst vóór winstbelasting, de vereenvoudigde betrokken belastingen en de totale inkomsten van een (verzekerings)beleggingsentiteit niet in aanmerking genomen.

Artikel 8.8, negende lid

In het voorgestelde artikel 8.8, negende lid, wordt geregeld dat het verslagjaar waarin de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze moet maken om ten aanzien van een kwalificerend verlies in een staat een fictieve actieve belastinglatentie te bepalen, wordt uitgesteld indien over het eerste verslagjaar waarvoor een bijheffing-informatieaangifte wordt ingediend ten aanzien van die staat de tijdelijke veiligheidsregels van toepassing zijn. In dat geval wordt de keuze gemaakt bij de indiening van de bijheffing-informatieaangifte van het eerste verslagjaar waarin de tijdelijke veiligheidsregels ten aanzien van die staat niet van toepassing zijn. In zoverre vormt deze bepaling een afwijking van het in het voorgestelde artikel 7.4, vijfde lid, opgenomen keuzemoment.

Artikel 8.8, tiende lid

Het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid, bevat definities van begrippen die gelden voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8.

Het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid, onderdeel a, bevat de definitie van «kwalificerend landenrapport». Een landenrapport is een rapport als bedoeld in artikel 29e Wet Vpb 1969, of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat. Het landenrapport is een kwalificerend landenrapport indien het is opgesteld op basis van een kwalificerende financiële verslaggeving en is ingediend bij de relevante belastingautoriteit.

Het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid, onderdeel b, bevat de definitie van «kwalificerende financiële verslaggeving». Er zijn drie soorten verslaggeving die als kwalificerende financiële verslaggeving gelden, te weten:

- De financiële verslaggeving van de uiteindelijk moederentiteit. De definitie van «financiële verslaggeving» in het voorgestelde artikel 1.2, luidt «de gegevens gebruikt door een entiteit bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening». Een kwalificerende financiële verslaggeving als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid, onderdeel b, onder 1°, zijn derhalve de gegevens gebruikt door een entiteit bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit.
- De enkelvoudige jaarrekening van iedere groepsentiteit mits die is opgesteld in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard of een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard en de financiële verslaggeving van de groepsentiteit is opgesteld aan de hand van die andere financiële verslaggevingsstandaard en de gegevens in de financiële verslaggeving betrouwbaar zijn. Voor een toelichting op de definities van «geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard» en «geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 1.2. Voor een toelichting op de bewoordingen «en de financiële verslaggeving van de groepsentiteit is opgesteld aan de hand van die andere financiële verslaggevingsstandaard en de

gegevens in de financiële verslaggeving betrouwbaar zijn» wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 6.1, tweede lid, onderdelen a en b.

- In geval van een groepsentiteit die enkel op grond van haar beperkte omvang of op grond van materialiteit niet is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening: de verslaggeving van die groepsentiteit die is gebruikt voor het opstellen van het kwalificerende landenrapport van de multinationale groep. Door toevoeging van deze categorie in het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid, onderdeel b, onder 3°, wordt geregeld dat indien een groepsentiteit niet wordt meegeconsolideerd wegens haar beperkte omvang of op grond van materialiteit en eveneens geen jaarrekening opstelt die voldoet aan de voorwaarden in het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid, onderdeel b, onder 2°, voor die groepsentiteit de gegevens die zijn gebruikt bij het opstellen van een kwalificerend landenrapport een kwalificerende financiële verslaggeving vormen.

Het voorgestelde artikel 8.8, tiende lid, onderdeel c, bevat de definitie van «het voor het verslagjaar geldende overgangstarief». In de loop van de verslagjaren waarvoor de tijdelijke veiligheidsregels gelden loopt het tarief op van 15% tot 17%. Zo geldt voor verslagjaren die aanvangen in 2023 of 2024 een percentage van 15, voor verslagjaren die aanvangen in 2025 een percentage van 16 en voor verslagjaren die aanvangen in 2026 een percentage van 17.

Artikel 8.9

Het voorgestelde artikel 8.9 regelt op welke groepsentiteiten de tijdelijke veiligheidsregels niet van toepassing zijn.

Op basis van het voorgestelde artikel 8.9, aanhef en onderdeel a, zijn de tijdelijke veiligheidsregels niet van toepassing op staatloze groepsentiteiten. Op basis van het voorgestelde artikel 8.1, vierde lid, wordt het effectieve belastingtarief van een staatloze groepsentiteit voor een verslagjaar afzonderlijk van het effectieve belastingtarief van alle andere groepsentiteiten berekend. Of een entiteit staatloos is wordt beoordeeld op basis van het voorgestelde artikel 1.3.

Het voorgestelde artikel 8.9, aanhef en onderdeel b, regelt dat, in principe, de tijdelijke veiligheidsregels niet van toepassing zijn op een groepsentiteit die een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit is indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest om het voorgestelde artikel 10.5 toe te passen. Het voorgestelde artikel 10.5 biedt – kort gezegd – de keuze om een (verzekerings)beleggingsentiteit te behandelen als een fiscaal transparante entiteit. Ook indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest om het voorgestelde artikel 10.6 toe te passen, is de tijdelijke veiligheidsmaatregel niet van toepassing op een beleggingsentiteit. Het voorgestelde artikel 10.6 biedt – kort gezegd – de keuze om voor een groepsentiteit-belanghouder van een beleggingsentiteit een belastbare-uitdelingsmethode toe te passen met betrekking tot zijn belang in een beleggingsentiteit.

Doordat de uitzondering op de toepassing van de tijdelijke veiligheidsregels zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 8.9, onderdeel b, uitsluitend ziet op specifieke entiteiten, wordt de toepassing van de tijdelijke veiligheidsregels voor andere groepsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd als de (verzekerings)beleggingsentiteit niet belemmerd. Indien de tijdelijke veiligheidsregels op basis van het voorgestelde artikel 8.9, onderdeel b, niet van toepassing zijn op de in een

staat gevestigde (verzekerings)beleggingsentiteit, worden de rest van de in dit wetsvoorstel van toepassing zijnde maatregelen op die (verzekerings)beleggingsentiteit toegepast.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest om de artikelen 10.5 of 10.6 niet toe te passen en de beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit voor de toepassing van CbCR-regelgeving in dezelfde staat is gevestigd als haar groepsentiteit-belanghouders, kunnen de tijdelijke veilighavenregels wel van toepassing zijn. Dit vormt een vereenvoudiging voor de gevallen waarin de winst vóór winstbelasting, de belastingen en de totale inkomsten van de (verzekerings)beleggingsentiteit en haar groepsentiteit-belanghouders in een kwalificerend landenrapport in dezelfde staat worden gerapporteerd.

In het voorgestelde artikel 8.9, onderdeel c, wordt geregeld dat de tijdelijke veilighavenregels niet van toepassing zijn op alle groepsentiteiten van een multinationale groep met meerdere uiteindelijk moederentiteiten indien die groep een kwalificerend landenrapport opstelt, maar dat landenrapport niet de informatie van de gecombineerde groepen bevat. Op basis van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, worden dergelijke multinationale groepen voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen geacht deel uit te maken van één multinationale groep. Over het algemeen zal een dergelijke groep een kwalificerend landenrapport opstellen waarin de informatie van beide groepen is verwerkt. Echter indien bijvoorbeeld twee separate kwalificerende landenrapporten worden opgesteld of indien voor de toepassing van de CbCR-regelgeving slechts een landenrapport ten aanzien van één van die groepen wordt opgesteld omdat voor die regelgeving de fictie ontbreekt dat zij geacht worden één multinationale groep te zijn, zijn de tijdelijke veilighavenregels niet van toepassing op de multinationale groep met meerdere moederentiteiten.

In het voorgestelde artikel 8.9, onderdeel d, wordt – kort gezegd – geregeld dat de tijdelijke veilighavenregels niet van toepassing zijn op groepsentiteiten die zijn gevestigd in een staat waarin een doorkijkentiteit is gevestigd die een uiteindelijk moederentiteit is. De reden hiervoor is dat er een verschil is tussen de vestigingsplaats van een doorkijkentiteit voor toepassing van CbCR-regelgeving en de vestigingsplaats van een doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen worden het inkomen en de belastingen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is toegerekend aan de staat waarin zij is opgericht, terwijl de inkomsten voor de toepassing van CbCR-regelgeving worden gerapporteerd als staatloos. Dit verschil in toerekening aan staten leidt niet tot een verstoring van de uitkomst van de tijdelijke veilighavenregels in verhouding tot de rest van dit wetsvoorstel indien het voorgestelde artikel 10.1 van toepassing is op de doorkijkentiteit. Dat is – kort gezegd – het geval indien het volledige belang in die doorkijkentiteit wordt gehouden door zogenoemde kwalificerende belanghouders. Wanneer het volledige belang wordt gehouden door kwalificerende belanghouders dan zou op basis van het voorgestelde artikel 10.1 het volledige kwalificerende inkomen van die doorkijkentiteit aan die belanghouders worden toegerekend. Voorwaarde daarvoor is onder andere dat het toegerekende inkomen bij die belanghouders wordt belast tegen een effectief tarief van ten minste 15%. Indien het volledige kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit op basis van het voorgestelde artikel 10.1 toerekenbaar is aan haar belanghouders, dan is er in zoverre geen verschil in de behandeling van doorkijkentiteiten voor de toepassing de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen en CbCR-regelgeving. Op basis van beide

regelingen wordt het inkomen dan immers niet in aanmerking genomen in de staat waar de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, is opgericht.

Indien aan de voorwaarden in het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdelen a tot en met d, is voldaan en het gehele kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit aan een vaste inrichting toerekenbaar is, kunnen de tijdelijke veilighavenregels van toepassing zijn.

Indien een deel van de belangen in de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is wordt gehouden door belanghouders die niet voldoen aan de vereisten in het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdelen a tot en met d, dan zijn de tijdelijke veilighavenregels niet van toepassing op alle groepsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd als die doorkijkentiteit.

In het voorgestelde artikel 8.9, aanhef en onderdeel e, wordt geregeld dat de tijdelijke veilighavenmaatregel niet van toepassing is ten aanzien van groepsentiteiten die zijn gevestigd in een staat ten aanzien waarvan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit er in het verslagjaar voor kiest, of er in een eerder verslagjaar voor heeft gekozen, om het voorgestelde artikel 10.3, of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, op de in die staat gevestigde groepsentiteiten toe te passen.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.3, of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om ten aanzien van een groepsentiteit die is onderworpen aan een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel een bedrag aan belastingen dat mogelijk in een later verslagjaar zal worden betaald, toe te voegen aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van het betreffende verslagjaar. Dit houdt in dat de belasting in aanmerking wordt genomen in het betreffende verslagjaar, maar dat de verwachte belastinglast en de betaling daarvan pas in een later verslagjaar tot uiting komt. Het is een keuze die jaarlijks wordt gemaakt en geldt voor alle groepsentiteiten in een staat. De keuze heeft invloed op de hoogte van het effectieve belastingtarief berekend op basis van het voorgestelde artikel 8.1.

Zodra een informatieaangifte-indienende groepsentiteit in het verslagjaar of in een eerder verslagjaar heeft gekozen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, zijn de tijdelijke veilighavenregels zowel in het jaar waarvoor die keuze is gemaakt als de daaropvolgende jaren niet van toepassing. Ingeval de bijheffing-informatieaangifte in een eerder jaar in een andere staat dan Nederland is ingediend en daarin door een informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze is gemaakt om een met het voorgestelde artikel 10.3 vergelijkbare regelgeving toe te passen, leidt die keuze ertoe dat in een later verslagjaar (dat eindigt vóór 1 juli 2028) waarin de bijheffing-informatieaangifte in Nederland wordt ingediend, het voorgestelde artikel 8.8 niet van toepassing is ten aanzien van de staat waarin de groepsentiteiten zijn gevestigd waarvoor die keuze is gemaakt.

Indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiest en over eerdere verslagjaren ervoor heeft gekozen om artikel 10.3, of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, niet toe te passen, kunnen de tijdelijke veilighavenregels van het voorgestelde artikel 8.8 van toepassing zijn.

Het voorgestelde artikel 8.9, aanhef en onderdeel f, bevat het zogenoemde «eens niet van toepassing, nooit meer van toepassing» principe. Dit houdt in dat indien het voorgestelde artikel 8.8, of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, in een eerder verslagjaar niet is toegepast ten aanzien van een staat, de tijdelijke veilighavenregels ten aanzien van die staat in een later verslagjaar niet meer kunnen worden toegepast. Deze uitsluiting geldt niet wanneer een multinationale groep geen groepsentiteiten had in die staat in een eerder verslagjaar.

Het voorgestelde artikel 8.8, of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, kan in een eerder verslagjaar niet van toepassing zijn geweest omdat de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor heeft gekozen om dat artikel, of daarmee vergelijkbare regelgeving in een andere staat, niet toe te passen ten aanzien van een staat of omdat ten aanzien van een staat niet was voldaan aan de voorwaarden voor toepassing van het voorgestelde artikel 8.8. Ook indien de Belastingdienst na indiening van de bijheffing-informatieaangifte vaststelt dat een bepaalde staat in een verslagjaar niet in aanmerking komt voor de toepassing van de tijdelijke veilighavenregel, is het voorgestelde artikel 8.8 in zoverre niet van toepassing. In een dergelijk geval is de tijdelijk veilighavenmaatregel in het betreffende verslagjaar en de daaropvolgende verslagjaren niet van toepassing.

Ingeval de bijheffing-informatieaangifte in een eerder jaar in een andere staat dan Nederland is ingediend en de in die staat met het voorgestelde artikel 8.8 vergelijkbare regelgeving niet van toepassing was ten aanzien van een staat, is in een later verslagjaar (dat eindigt vóór 1 juli 2028) waarin de bijheffing-informatieaangifte in Nederland wordt ingediend, het voorgestelde artikel 8.8 niet van toepassing ten aanzien van die staat.

Artikel 8.10

Artikel 8.10, eerste lid

Het voorgestelde artikel 8.10, eerste lid, regelt – kort gezegd – dat de tijdelijke veilighavenregels ook kunnen worden toegepast door joint-ventures. Voor de toepassing van CbCR-regelgeving zijn een joint venture en de met de haar verbonden partijen geen groepsentiteiten. Voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen zijn joint ventures en de daarmee verbonden partijen echter wel groepsentiteiten. Daarom regelt het voorgestelde artikel 8.10, eerste lid, op welke wijze zij ook toegang krijgen tot de tijdelijke veilighavenregels. Dat wordt gedaan door de voorgestelde artikelen 8.8 en 8.9 toe te passen alsof een joint-venture en de met haar verbonden partijen groepsentiteiten van een afzonderlijke multinationale groep vormen waarvan de joint venture de uiteindelijk moederentiteit is. Deze separate groep-benadering is in lijn met de benadering in het voorgestelde artikel 9.4, tweede lid. De separate groep-benadering leidt er bijvoorbeeld toe dat, indien in een staat twee groepsentiteiten van een multinationale groep zijn gevestigd en in diezelfde staat een joint venture is gevestigd, er twee separate tijdelijke veilighavenberekeningen gemaakt worden.

Het voorgestelde artikel 8.10, eerste lid, regelt dat de voorgestelde artikelen 8.8 en 8.9 van toepassing zijn op joint ventures en daarmee verbonden partijen. Dit betekent bijvoorbeeld dat indien de uiteindelijk moederentiteit (zijnde de joint venture) een doorkijkentiteit is, het voorgestelde artikel 8.9, eerste lid, onderdeel d, op haar van toepassing kan zijn. Om het voorgestelde artikel 8.8 toe te kunnen passen is een fictie opgenomen op basis waarvan een joint venture en de met die joint venture verbonden partijen geacht worden groepsentiteiten te zijn voor

CbCR-regelgeving en geacht worden voor toepassing van CbCR-regelgeving en dit wetsvoorstel in dezelfde staat te zijn gevestigd. Dankzij deze fictie kan een separate joint venture groep ook voldoen aan de voorwaarden die zijn gesteld in het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel c, en het derde lid.

Voor een toelichting op de definities van joint venture en met een joint venture verbonden partij wordt verwezen naar de toelichting op die definities bij het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid.

Artikel 8.10, tweede lid

Aangezien de gegevens van een joint venture en de met de joint venture verbonden partijen niet zijn opgenomen in een kwalificerend landenrapport kan voor hen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8 niet van dat rapport worden uitgegaan. Daarom wordt in plaats daarvan uitgegaan van de in de kwalificerende financiële verslaggeving gerapporteerde totale omzet per staat en het bedrag aan winst, voordat daarop de belasting naar het inkomen in mindering is gebracht, per staat.

Artikel 8.11

Het voorgestelde artikel 8.11 bevat de permanente veiligheidsregels op basis van de zogenoemde vereenvoudigde berekening. De permanente veiligheidsregels zijn, in tegenstelling tot de tijdelijke veiligheidsregels, permanent en derhalve niet slechts van toepassing tijdens een overgangsperiode. De voorgestelde permanente veiligheidsregels zijn zowel toegankelijk voor multinationale groepen als binnenlandse groepen. De vereenvoudiging die wordt geboden door de permanente veiligheidsmaatregel is een administratieve vereenvoudiging en is niet bedoeld om te resulteren in een lager bedrag aan bijheffing dan de bijheffing die verschuldigd is op basis van de andere in dit wetsvoorstel opgenomen regels.

Artikel 8.11, eerste lid

Op basis van het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, aanhef, zijn de permanente veiligheidsregels op basis van vereenvoudigde berekening slechts van toepassing indien de informatieaangifte-indienende groepsentiteit daarvoor kiest, en artikel 8.8 niet van toepassing is. Deze keuze wordt door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit kenbaar gemaakt in de bijheffing-informatieaangifte. Indien de tijdelijke veiligheidsregels van het voorgestelde artikel 8.8 niet van toepassing zijn, kan de permanente veiligheidsmaatregel van toepassing zijn.

Het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, regelt dat de bijheffing voor in een staat gevestigde groepsentiteiten voor een verslagjaar wordt gesteld op het bedrag van de additionele bijheffing over dat verslagjaar voor die staat, mits is voldaan aan bepaalde voorwaarden. De definitie van het begrip bijheffing luidt: «de belasting die op grond van artikel 8.2 is berekend voor een staat of een groepsentiteit.» Het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, aanhef, regelt derhalve dat het bedrag aan bijheffing voor toepassing van het voorgestelde artikel 8.2 de additionele bijheffing, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.4 en artikel 8.5, eerste lid, bedraagt voor een staat. Dit bedrag aan bijheffing werkt daarmee ook door naar bepalingen die verwijzen naar de bijheffing, zoals de voorgestelde artikelen 3.2 en 4.2 inzake de berekening van de binnenlandse bijheffing respectievelijk de inkomen-inclusiebijheffing. Indien er over een verslagjaar geen additionele bijheffing voor in een staat gevestigde groepsentiteiten is, leidt dat ertoe dat het voorgestelde artikel 8.11, eerste

lid, tot gevolg heeft dat de bijheffing voor dat verslagjaar voor die groepsentiteiten nihil bedraagt.

Om te kunnen kiezen voor toepassing van het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, dient te zijn voldaan aan een van de volgende toetsen:

1. De routinematigewinstentoets: Aan deze toets is voldaan indien op basis van een vereenvoudigde inkomensberekening sprake is van een kwalificerend verlies of het kwalificerend inkomen van de groepsentiteiten in een staat gelijk is aan of minder bedraagt dan het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid voor in die staat gevestigde groepsentiteiten berekend in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.3.
2. De vereenvoudigde de minimis-toets: Aan deze toets is voldaan indien op basis van een vereenvoudigde omzet- en inkomensberekening de in een staat gevestigde groepsentiteiten voldoen aan de voorwaarden van de de minimis-uitzondering zoals vermeld in het voorgestelde artikel 8.7, eerste lid, onderdelen a en b, waarbij artikel 8.7, tweede, vijfde en zesde lid, van overeenkomstige toepassing zijn.
3. De vereenvoudigde effectieftariefstoets: Aan deze toets is voldaan indien op basis van een vereenvoudigde inkomens- en belastingberekening het effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een staat, berekend in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.1, ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

De routinematigewinstentoets, de vereenvoudigde de minimis-toets en de vereenvoudigde effectieftariefstoets zijn bedoeld om aan te sluiten bij de maatregelen in de voorgestelde artikelen 8.3, 8.7 en 8.1. Zo is bijvoorbeeld aan de routinematigewinstentoets voldaan indien het op vereenvoudigde wijze berekende netto kwalificerende inkomen in een staat gelijk is aan of lager is dan het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid berekend in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.3. Het verschil is dat de vereenvoudigde inkomensberekening aanpassingen en vereenvoudigingen biedt ten opzichte van een uitgebreide berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Indien een groep in een staat over een verslagjaar op basis van een vereenvoudigde inkomensberekening een netto kwalificerend verlies lijdt, wordt voldaan aan de voorwaarden van de routinematigewinstentoets.

De vereenvoudigde de minimis-toets is van toepassing indien op basis van een vereenvoudigde omzetberekening de gemiddelde kwalificerende omzet van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder bedraagt dan € 10 miljoen en op basis van een vereenvoudigde inkomensberekening het gemiddelde kwalificerende inkomen van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten minder dan € 1 miljoen bedraagt of ten aanzien van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten sprake is van een gemiddeld kwalificerend verlies. Dit is geregeld door de bewoordingen in het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, onderdeel b, «is voldaan aan de voorwaarden van de de minimis-uitzondering zoals vermeld in artikel 8.7, eerste lid, onderdelen a en b». Ter berekening van de bedragen van € 10 miljoen en € 1 miljoen is het voorgestelde artikel 8.7, tweede, vijfde en zesde lid, van overeenkomstige toepassing. Dit betekent onder andere dat de bedragen van € 10 miljoen en € 1 miljoen naar boven of naar beneden worden bijgesteld indien een verslagjaar langer of korter duurt dan twaalf maanden. Ook is de vereenvoudigde de minimis-uitzondering door de overeenkomstige toepassing van het voorgestelde artikel 8.7, zesde lid, niet van toepassing op een staatloze entiteit of een beleggingsentiteit. De omzet en het kwalificerende inkomen of verlies van staatloze entiteiten en beleggingsentiteiten worden derhalve uitgesloten van de berekening van de vereenvoudigde de minimis-uitzondering voor toepassing van de permanente veiligehavenregels.

Het effectieve belastingtarief voor een verslagjaar voor een staat wordt voor toepassing van de vereenvoudigde effectieftarieftoets berekend in overeenstemming met het voorgestelde artikel 8.1. Op basis van een vereenvoudigde inkomens- en belastingberekening worden de in artikel 8.1 bedoelde som van de gecorrigeerde betrokken belastingen over het verslagjaar van alle in een staat gevestigde groepsentiteiten en het netto kwalificerende inkomen over het verslagjaar van alle in die staat gevestigde groepsentiteiten berekend.

Artikel 8.11, tweede lid

De wijze waarop de vereenvoudigde berekeningen bedoeld in het voorgestelde artikel 8.11, eerste lid, gemaakt moeten worden zal op een later moment binnen de OESO worden afgestemd en onderdeel gaan uitmaken van het OESO IF. Het voorgestelde artikel 8.11, tweede lid, bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan een dergelijke uitwerking van de berekeningswijze opgenomen wordt in AMvB. Als onderdeel van de berekeningsregels worden regels opgenomen in diezelfde AMvB voor groepsentiteiten die enkel op grond van hun beperkte omvang of op grond van materialiteit niet zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de groep.

Artikel 8.12

Wanneer een groep ervoor kiest om de veilighavenregels toe te passen, kan de Belastingdienst op basis van zijn reguliere handhavingsinstrumenten beoordelen of de veilighavenregels in overeenstemming met de wet zijn toegepast en beoordelen of de onderliggende data die zijn gebruikt, volstaan. Het voorgestelde artikel 8.12 voorziet in een kader op grond waarvan de inspecteur de toepassing van de veilighavenregels door een belastingplichtige kan betwisten. Voordat de inspecteur de toepassing van de veilighavenregels kan betwisten, dient op grond van dit kader voldaan te zijn aan drie cumulatieve voorwaarden. Als het voorgestelde artikel 8.12 van toepassing is ten aanzien van een staat waarvoor in een verslagjaar de veilighavenregels zijn geclaimd, heeft dat tot gevolg dat de veilighavenregels niet van toepassing zijn ten aanzien van die staat voor dat verslagjaar. De bijheffing wordt in dat geval berekend conform de overige regels van dit wetsvoorstel.

Het voorgestelde artikel 8.12, onderdeel a, bevat het eerste vereiste. Er dient allereerst sprake te zijn van een situatie waarbij op grond van de hoofdstukken 3 tot en met 5 ten aanzien van de staat waarvoor een veilighavenmaatregel is toegepast, bijgeheven zou kunnen worden ter zake van in die staat gevestigde groepsentiteiten als de veilighavenregels niet van toepassing zouden zijn. Dit is het geval als het effectieve belastingtarief voor die staat, berekend op basis van artikel 8.1, lager zou kunnen zijn dan het minimumbelastingtarief. Het voorgestelde artikel 8.12, onderdeel a, regelt dat de inspecteur de toepassing van de veilighavenregels alleen kan betwisten als Nederland mogelijk zou kunnen bijheffen zonder toepassing van de veilighavenregels.

Het voorgestelde artikel 8.12, onderdeel b, bevat het tweede vereiste en bepaalt dat de inspecteur die de toepassing van de veilighavenregels wil betwisten, de betreffende informatieaangifte-indienende groepsentiteit binnen 36 maanden nadat de bijheffing-informatieaangifte voor het betreffende verslagjaar is ingediend, moet notificeren. Bij de notificatie dienen specifieke feiten en omstandigheden te worden vermeld die mogelijk een effect hebben op de toepasbaarheid van de veilighavenregels. Daarbij verzoekt de inspecteur de groep om verduidelijking te geven over de specifieke feiten en omstandigheden die mogelijk een

materieel effect hebben op toepasbaarheid van de veiligehavenregels. Er kunnen omstandigheden zijn waarbij niet alle belastingplichtige groeps-entiteiten een notificatie ontvangen. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als sprake is van een complexe groepsstructuur.

Het voorgestelde artikel 8.12, onderdeel c, bevat het derde vereiste. De inspecteur kan de toepassing van de veiligehavenregels buiten beschouwing laten als de (mogelijk) belastingplichtige groepsentiteit bedoeld in het voorgestelde artikel 8.12, onderdeel b, niet binnen 6 maanden na het verzoek, bedoeld in het voorgestelde artikel 8.12, onderdeel b, erin slaagt de door de inspecteur aangedragen feiten en omstandigheden te weerleggen. Dit kan de (mogelijk) belastingplichtige groepsentiteit doen door aannemelijk te maken dat de door de inspecteur aangedragen feiten en omstandigheden geen materieel effect hebben op de toepassing van de veiligehavenregels.

Artikel 9.1

Het voorgestelde artikel 9.1 bevat regels om te bepalen of de omzetrempel wordt bereikt in het geval van een fusie of een splitsing. Het voorgestelde artikel 9.1 bevat eigen definities van de begrippen fusie en splitsing. In deze situaties kan het voorkomen dat er meerdere geconsolideerde jaarrekeningen zijn (bijvoorbeeld bij twee groepen) of dat er geen geconsolideerde jaarrekening is (bijvoorbeeld een niet tot een groep behorende entiteit die fuseert met een groep). Het voorgestelde artikel 9.1 bevat aanvullende bepalingen ten behoeve van de toepassing van het voorgestelde artikel 2.1 voor de volgende situaties:

1. twee of meer groepen fuseren tot één groep;
2. een enkele entiteit verwerft een andere entiteit of een groep of andersom;
3. een groep splitst zich in twee of meer groepen.

Artikel 9.1, eerste lid

In het voorgestelde artikel 9.1, eerste lid, is een regeling opgenomen voor de situatie waarin twee groepen fuseren in één van de vier verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar. Na de fusie vormen de twee groepen samen één multinationale groep of binnenlandse groep. Het voorgestelde artikel 9.1, eerste lid, bepaalt dat in de jaren voorafgaand aan de fusie aan de omzetrempel is voldaan indien de som van de omzet, zoals verantwoord in de geconsolideerde jaarrekeningen van de uiteindelijk moeder-entiteiten van de groepen die zijn gefuseerd, € 750 miljoen of meer bedraagt. Het kan voorkomen dat de groepen voorafgaand aan de fusie een omzet hebben behaald uit hoofde van onderlinge transacties. Deze omzet hoeft niet te worden geëlimineerd. De omzet in een verslagjaar die is verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moederentiteit van de groep is bepalend. Indien na de fusie nog steeds onderlinge transacties plaatsvinden, worden deze transacties als gevolg van de consolidatie geëlimineerd.

Voorbeeld 66: Omzetrempel bij fusie van twee groepen

Groep A en Groep B rapporteren in verslagjaar 1 tot en met verslagjaar 4 de volgende omzetten in hun geconsolideerde jaarrekening.

Verslagjaar	Omzet van Groep A	Omzet van Groep B
1	€ 400.000.000	€ 400.000.000
2	€ 300.000.000	€ 300.000.000

Verslagjaar	Omzet van Groep A	Omzet van Groep B
3	€ 300.000.000	€ 300.000.000
4	€ 400.000.000	€ 400.000.000

In verslagjaar 5 fuseren Groep A en Groep B tot Groep AB. Op grond van de hoofdregel van artikel 2.1 moet worden beoordeeld of de omzetrempel van € 750 miljoen wordt bereikt in ten minste twee van de vier verslagjaren (verslagjaar 1 tot en met 4) voorafgaand aan het verslagjaar waarover de informatieaangifte moet worden ingediend (verslagjaar 5). Er is in verslagjaar 5 sprake van een fusie als gedefinieerd in artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, onder 1°. Ingevolgde artikel 9.1, eerste lid, is de omzetrempel bereikt, indien de som van de omzet van groep A en B € 750 miljoen of meer bedraagt.

Verslagjaar	Omzet van Groep A	Omzet van Groep B	Omzet van Groep AB
1	€ 400.000.000	€ 400.000.000	€ 800.000.000
2	€ 300.000.000	€ 300.000.000	€ 600.000.000
3	€ 300.000.000	€ 300.000.000	€ 600.000.000
4	€ 400.000.000	€ 400.000.000	€ 800.000.000

In verslagjaar 1 en in verslagjaar 4 is de omzet van Groep AB hoger dan de drempel van € 750 miljoen. Groep AB valt in verslagjaar 5 binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel.

Artikel 9.1, tweede lid

In het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, is een bepaling opgenomen voor de situatie waarin een nog niet tot een groep behorende entiteit fuseert met een andere niet tot een groep behorende entiteit of met een groep tot een multinationale groep of binnenlandse groep. Het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, is ook van toepassing indien als gevolg van een overeenkomst of rechtshandeling twee of meer groepen fuseren met één entiteit, één groep fuseert met twee of meer entiteiten, en twee of meer groepen fuseren met twee of meer entiteiten.

Een nog niet tot een groep behorende entiteit beschikt niet over een geconsolideerde jaarrekening, maar over een enkelvoudige jaarrekening. Om die reden bepaalt het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, dat in dit geval wordt uitgegaan van de enkelvoudige jaarrekening voor het bepalen of in een verslagjaar de omzetrempel wordt bereikt. Het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, bepaalt dat in de aan de fusie voorafgaande verslagjaren is voldaan aan de omzetrempel als de som van de omzetten van de groepen die zijn gefuseerd, zoals verantwoord in hun enkelvoudige of geconsolideerde jaarrekeningen, € 750 miljoen of meer bedraagt.

Voorbeeld 67: Omzetrempel bij fusie van een nog niet tot de groep behorende entiteit

NL Co1 en NL Co2 zijn zelfstandige entiteiten en rapporteren in verslagjaar 1 tot en met verslagjaar 4 de volgende omzet in hun enkelvoudige jaarrekeningen:

Verslagjaar	Omzet van entiteit NL Co1	Omzet van entiteit NL Co2
1	€ 600.000.000	€ 400.000.000
2	€ 600.000.000	€ 400.000.000

Verslagjaar	Omzet van entiteit NL Co1	Omzet van entiteit NL Co2
3	€ 600.000.000	€ 400.000.000
4	€ 600.000.000	€ 400.000.000

In verslagjaar 5 verkrijgt NL Co1 het volledige belang in NL Co2 en wordt de groep NL gevormd. Er is sprake van een fusie als bedoeld in artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, onder 2°. In verslagjaar 5 bedraagt de omzet zoals verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van groep NL € 1.000.000.000. Op grond van het voorgestelde artikel 9.1, tweede lid, valt groep NL binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel, nu de omzetdrempel wordt bereikt in ten minste twee van de vier verslagjaren voorafgaand aan het verslagjaar waarover de informatieaangifte moet worden ingediend:

Verslagjaar	Entiteit NL Co1	Entiteit NL Co2	Groep NL
1	€ 600.000.000	€ 400.000.000	€ 1.000.000.000
2	€ 600.000.000	€ 400.000.000	€ 1.000.000.000
3	€ 600.000.000	€ 400.000.000	€ 1.000.000.000
4	€ 600.000.000	€ 400.000.000	€ 1.000.000.000
5	–	–	€ 1.000.000.000

Het kan voorkomen dat de boekjaren van de entiteit(en) of groep(en) niet overeenkomen. In dat geval moet worden aangesloten bij de omzet van de boekjaren die zo veel mogelijk overlappen.

Voorbeeld 68: Omzetdrempel bij fusie van een nog niet tot de groep behorende entiteit 2

Multinationale groep A hanteert het kalenderjaar als verslagjaar. Op 1 januari van verslagjaar 6 verwerft groep A het volledige belang in B Co. Er is sprake van een fusie als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, onder 2°. B Co heeft tot het moment van fusie enkelvoudige jaarrekeningen opgesteld. Het verslagjaar van B Co loopt van 1 oktober tot en met 30 september. In deze situatie wordt de geconsolideerde omzet van de vier aan verslagjaar 6 voorafgaande verslagjaren van Groep A vermeerderd met de omzet van B Co die is verantwoord in de enkelvoudige jaarrekeningen van de boekjaren die eindigen op 30 september van verslagjaar 2, 30 september van verslagjaar 3, 30 september van verslagjaar 4 en 30 september van verslagjaar 5. Dit betekent dat de periode in oktober tot en met december van verslagjaar 5 niet mee wordt genomen. Daarentegen telt de behaalde omzet in de periode 1 oktober tot en met 31 december van verslagjaar 1 wel mee, omdat deze is opgenomen in de enkelvoudige jaarrekening van B Co die is opgesteld voor verslagjaar 2 (dat wil zeggen 1 oktober van verslagjaar 1 tot en met 30 september van verslagjaar 2).

Artikel 9.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, heeft betrekking op de situatie waarin een multinationale groep of een binnenlandse groep in een verslagjaar wordt gesplitst in twee of meer multinationale groepen of binnenlandse groepen. Het lid is van toepassing indien de splitsende multinationale groep of binnenlandse groep in het verslagjaar binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt. Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, bevat bijzondere regels op grond waarvan wordt geacht aan de omzetdrempel te zijn voldaan. Het genoemde lid bepaalt dat na een splitsing

sprake is van een zogenoemde gesplitste groep. Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, wordt per gesplitste groep toegepast.

Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, bevat twee ficties. De eerste fictie heeft betrekking op het eerste verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Als de gesplitste groep in dit eerste verslagjaar een omzet van € 750 miljoen of meer behaalt, wordt die gesplitste groep geacht de omzetrempel, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1, te hebben bereikt. De gesplitste groep valt dan binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel. De vier voorafgaande jaren zijn, in tegenstelling tot de toets van artikel 2.1, voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, niet relevant. De tweede fictie heeft betrekking op de drie verslagjaren na het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Voor deze verslagjaren geldt dat in minimaal twee verslagjaren de gesplitste groep een omzet van € 750 miljoen of meer moet behalen. Bij het beoordelen of dit het geval is, telt ook het verslagjaar van de splitsing mee. Stel dat bijvoorbeeld de gesplitste groep A in het verslagjaar van de splitsing (verslagjaar 1) een omzet van € 800 miljoen heeft behaald. De gesplitste groep A voldoet op grond van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel a, in verslagjaar 1, het jaar van de splitsing, aan de omzetrempel. In verslagjaar 2, het verslagjaar na het jaar van de splitsing, behaalt de gesplitste groep A een omzet van € 750 miljoen. Op grond van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel b, voldoet de gesplitste groep A in verslagjaar 2 aan de omzetrempel. De gesplitste groep A heeft namelijk in verslagjaar 1 en verslagjaar 2 een omzet van minimaal € 750 miljoen.

Artikel 9.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, definieert het begrip fusie. Dit begrip fusie wijkt af van het fusiebegrip in bijvoorbeeld de fusierichtlijn.⁵⁶ Voor een fusie als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, is een rechtshandeling vereist. De gevolgen van de betreffende rechtshandeling zijn bepalend voor de vraag of sprake is van een fusie.

Het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, onderscheidt enerzijds een fusie van twee of meer reeds bestaande groepen in artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, onder 1°, en anderzijds een fusie tussen een (nog) niet tot een groep behorende entiteit en een (nog) niet tot een groep behorende entiteit of groep in artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, onder 2°. Het begrip groep is gedefinieerd in artikel 1.2, eerste lid. Ingevolge het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, onder 1°, is sprake van een fusie als alle of nagenoeg alle groepsentiteiten van twee of meer afzonderlijke groepen onder gemeenschappelijke zeggenschap worden gebracht, waardoor deze entiteiten tot een groep worden samengevoegd. Ingevolge het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel a, onder 2°, is ook sprake van een fusie als een entiteit die geen deel uitmaakt van een groep met een andere entiteit of groep onder gemeenschappelijke zeggenschap wordt gebracht, waardoor zij tot een groep worden samengevoegd.

⁵⁶ Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19 oktober 2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat (*PbEU* 2009, L 310).

Er is geen sprake van een fusie indien twee groepen door een beleggingsentiteit worden overgenomen en de beleggingsentiteit op grond van regelgeving niet verplicht is om de groepen integraal te consolideren. Er is dan geen sprake van een groep bestaande uit de beleggingsentiteit en die twee groepen, omdat de activa en passiva, het inkomen, de uitgaven en de kasstromen van die entiteiten in verschillende geconsolideerde jaarrekeningen worden verantwoord. Er is ook geen sprake van een fusie indien een groep een bedrijfsdivisie die bestaat uit entiteiten overdraagt aan een andere groep. Ook in het geval er geen sprake is van een fusie kunnen in voorkomende gevallen de bepalingen van het voorgestelde artikel 9.2 en het voorgestelde artikel 9.3 van toepassing zijn. Van een fusie is echter wel sprake als de divisie nagenoeg alle activiteiten van de overdragende groep omvat.

Het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel b, definieert het begrip splitsing als een rechtshandeling waarbij een groep wordt gesplitst in twee of meer verschillende groepen, waarvan de groepsentiteiten na die splitsing niet meer worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van dezelfde uiteindelijkkemoederentiteit. De relevante toets is of na de splitsing sprake is van twee of meer groepen als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, waarbij elke gesplitste groep een eigen geconsolideerde jaarrekening opstelt. Er is geen sprake van een splitsing als een groep één of meer groepsentiteiten overdraagt aan een andere groep. In deze situatie gaat de overgedragen groepsentiteit of gaan de overdragen groepsentiteiten deel uitmaken van een reeds bestaande groep. Er ontstaat geen nieuwe (gesplitste) groep, die een eigen geconsolideerde jaarrekening opstelt. Bij een dergelijke overdracht, die geen splitsing vormt, kunnen de bepalingen van de voorgestelde artikelen 9.2 en 9.3 wel van toepassing zijn. In beginsel is er ook geen sprake van een splitsing indien een groep een enkele groepsentiteit overdraagt. Deze enkele groepsentiteit voldoet na de splitsing niet aan de definitie van een groep. Als de enkele entiteit echter over een vaste inrichting beschikt in een andere staat, vormen de entiteit en de vaste inrichting tezamen een groep als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. In deze situatie kan wel sprake zijn van een splitsing.

Het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel c, definieert het begrip omzetsdrempel voor de toepassing van artikel 9.1. De omzetsdrempel is het bedrag aan omzet volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit van de groep, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1.

Door de verwijzing naar het voorgestelde artikel 2.1, wordt ook geregeld dat, indien een verslagjaar langer of korter is dan een periode van 12 maanden, de omzetsdrempel van € 750 miljoen conform het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid, wordt aangepast.

Voorbeeld 69: Kortere verslagjaar dan 12 maanden

Groep A hanteert een verslagjaar dat gelijk is aan het kalenderjaar. De uiteindelijkkemoederentiteit van groep A heeft alle aandelen van de tot groep A behorende subgroep B als dividend op 30 juni van verslagjaar 1 uitgekeerd aan haar aandeelhouders. Als gevolg van de dividenduitkering ontstaat groep B. Deze dividenduitkering is daarom een splitsing als gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid, onderdeel b. Het verslagjaar van groep A eindigt op 31 december van verslagjaar 1. Ingevolge het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel a, wordt voor groep A beoordeeld of in verslagjaar 1 een omzet van € 750 miljoen of meer is behaald. Verslagjaar 1 is immers het eerste verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel a, is

ook van toepassing op groep B. Dit is afhankelijk van het verslagjaar van groep B. Indien groep B het kalenderjaar als verslagjaar blijft hanteren, geldt hetzelfde als voor groep A. Indien groep B een langer of korter verslagjaar dan de periode van 12 maanden hanteert, bepaalt het voorgestelde artikel 9.1, vierde lid, onderdeel c, dat de drempel van € 750 miljoen aangepast wordt conform het voorgestelde artikel 2.1, tweede lid.

Artikel 9.2

Artikel 9.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 9.2 bevat bijzondere bepalingen voor de situatie waarin een controlerend belang in een groepsentiteit door een groep wordt verkregen of wordt overgedragen. De bepalingen van het voorgestelde artikel 9.2 regelen de gevolgen van de overgang van de groep waar de entiteit uittreedt naar de groep waar de entiteit toetreedt. De bepalingen zijn relevant voor de berekening van de bijheffing, alsmede voor het bepalen van het effectieve belastingtarief. De bepalingen kunnen ook van toepassing zijn op latere verslagjaren dan het verslagjaar van toetreden of uittreden.

Artikel 9.2, eerste lid, regelt dat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen in het verslagjaar waarin de overdracht plaatsvindt, een toetredende of uittredende entiteit onderdeel is van zowel de overdragende groep als de verkrijgende groep. De toetredende of uittredende entiteit kan daarna deel uitmaken van een nieuwe groep, of de uiteindelijkkemoederentiteit van een nieuwe groep zijn.

Artikel 9.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, bepaalt dat een multinationale groep of een binnenlandse groep slechts rekening houdt met de nettowinst of het nettoverlies, overeenkomstig artikel 6,1, eerste lid, en vóór eliminatie van intra-groepstransacties en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de toetredende of uittredende entiteit zoals die zijn verantwoord in de jaarrekening van de toetredende of uittredende entiteit en zijn meegeconsolideerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Het voorgestelde artikel 9.2, tweede lid, heeft zowel betrekking op de overdragende groep als de verkrijgende groep.

Artikel 9.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.2, derde lid, heeft betrekking op de verkrijgende groep. Het voorgestelde artikel 9.2, derde lid, bepaalt dat de verkrijgende groep het kwalificerende inkomen of verlies en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de toetredende entiteit berekent op basis van de boekwaarden van de toetredende entiteit onmiddellijk voorafgaand aan het moment van toetreding. Deze boekwaarden worden aangeduid met de term historische boekwaarden. Er wordt geen rekening gehouden met een eventuele aanpassing of herwaardering van de boekwaarden voor verslaggevingsdoeleinden als gevolg van de overdracht. Daardoor wordt geen rekening gehouden met voor financiële verslaggevingsdoeleinden tot uitdrukking komende goodwill of andere immateriële activa die ontstaan als gevolg van de overdracht. Het lid bewerkstelligt een geruisloze overgang van de toetredende of uittredende entiteit tussen de overdragende groep en de verkrijgende groep bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies en de gecorrigeerde betrokken belastingen van die entiteit.

Artikel 9.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 9.2, vierde lid, regelt in het geval van een toetreding of uittreding van een entiteit de werking van het voorgestelde artikel 8.3, tweede lid, de bepaling inzake uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, meer specifiek de in aanmerking komende loonkosten. Voor de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid zijn twee factoren van belang. Dit zijn de in aanmerking komende loonkosten en de in aanmerking komende materiële vaste activa. Het voorgestelde artikel 9.2, vierde lid, bepaalt dat een groep, ten aanzien van een toetredende of uittredende entiteit, bij het bepalen van de in aanmerking komende loonkosten van die toetredende of uittredende entiteit, slechts rekening houdt met de loonkosten van die toetredende of uittredende entiteit die zijn opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit. Op deze wijze wordt uitsluitend rekening gehouden met de loonkosten die toerekenbaar zijn aan de periode waarin de toetredende of uittredende entiteit deel uitmaakte van de groep.

Artikel 9.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 9.2, vijfde lid, regelt de werking van het voorgestelde artikel 8.3, derde en vierde lid, de bepaling inzake uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, meer specifiek de in aanmerking komende materiële activa, in het geval van een toetreding of uittreding van een entiteit. Het voorgestelde artikel 9.2, vijfde lid, bepaalt dat in het verslagjaar van de overdracht de boekwaarden van de in aanmerking komende materiële activa van de toetredende of uittredende entiteit worden aangepast naar rato van de tijdsperiode waarin de toetredende of uittredende entiteit deel uitmaakt van de groep. Het voorgestelde artikel 9.2, vijfde lid, heeft betrekking op zowel de overdragende groep als de verkrijgende groep. Er wordt aangesloten bij de boekwaarden van de toetredende of uittredende entiteit zoals die worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit. Dit betekent dat voor de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, in tegenstelling tot het voorgestelde artikel 9.5, derde lid, wel rekening wordt gehouden met een eventuele aanpassing of herwaardering van de boekwaarden als gevolg van de overdracht. De achtergrond hiervan is dat de aangepaste boekwaarde, ten opzichte van de historische boekwaarde, beter aansluit bij de economische investering van de verkrijgende groep.

Voorbeeld 70: In aanmerking komende materiële activa

Groep A en groep B vallen onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel. Groep A bezit 100% van de aandelen in A Co. Op 30 september van verslagjaar 2 verkoopt groep A alle aandelen in A Co (toetredende of uittredende entiteit) voor € 200 aan groep B. A Co heeft uitsluitend een materieel activum met een boekwaarde van € 100 aan het einde van verslagjaar 1. Het verslagjaar is gelijk aan het kalenderjaar. De boekwaarde van € 100 is tevens verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van groep A voor verslagjaar 1. Aan het begin van verslagjaar 2 bedraagt de boekwaarde van het materieel activum nog steeds € 100. In verslagjaar 2 schrijft A Co een bedrag van € 80 af op het activum. De afschrijving vindt volledig plaats gedurende de periode dat A Co deel uitmaakt van groep A. De boekwaarde aan het eind van verslagjaar 2 bedraagt € 20.

Er is sprake van een overdracht van een controlerend belang in A Co door groep A (overdragende groep) aan groep B (verkrijgende groep) als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.2, eerste lid. Voor de berekening van het bedrag aan uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid worden op grond van het voorgestelde artikel 9.2, vijfde lid, de boekwaarden van de in aanmerking komende materiële activa van A Co aangepast naar rato van de tijdsperiode waarin A Co deel uitmaakt van respectievelijk groep A en groep B. Voor groep A betekent dit dat de boekwaarde, voor de toepassing van de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, € 45 bedraagt. Dit is berekend door het gemiddelde te nemen van de boekwaarde aan het begin van het verslagjaar waarin de overdracht plaatsvindt (€ 100) en de boekwaarde onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht (€ 20). Dit gemiddelde bedraagt € 60 en moet voorts naar tijdsgelang worden aangepast. A Co maakt in verslagjaar 2 voor negen maanden deel uit van groep A, zodat de boekwaarde $\text{€ } 60 \times (9/12) = \text{€ } 45$ bedraagt.

Voor groep B geldt dat de boekwaarde aan het begin van verslagjaar 2 nihil bedraagt. A Co behoorde op dat moment niet tot groep B. Op grond van de verslaggevingsstandaard die groep B toepast, wordt op het moment van overdracht de boekwaarde van het activum gesteld op € 200. Aan het eind van verslagjaar 2 wordt in de geconsolideerde jaarrekening van groep B het activum voor € 200 verantwoord. De gemiddelde boekwaarde gedurende het verslagjaar is derhalve € 100. Deze gemiddelde boekwaarde moet vervolgens naar tijdsgelang worden aangepast. A Co maakt in verslagjaar 2 voor drie maanden deel uit van groep B, zodat de boekwaarde $\text{€ } 100 \times (3/12) = \text{€ } 25$ bedraagt.

Artikel 9.2, zesde lid

Artikel 9.2, zesde lid, beoogt in algemene zin te bewerkstelligen dat de actieve en passieve belastinglatenties van een toetredende of uittredende entiteit bij de verkrijgende entiteit op dezelfde wijze en in dezelfde mate worden verwerkt als ware de toetredende of uittredende entiteit onderdeel van die groep op het moment van ontstaan van de betreffende latenties. De hoofdregel van het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, is het doorschuiven van de actieve en passieve belastinglatenties die onder het bereik van dit lid vallen.

Het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, betreft alleen belastinglatenties die geen fictieve actieve belastinglatenties zijn die betrekking hebben op een kwalificerend verlies, zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 7.4. Voor een dergelijke fictieve actieve belastinglatentie geldt op grond van het voorgestelde artikel 7.4 een keuzeregime dat een multinationale groep of een binnenlandse groep per staat kan toepassen. Fictieve actieve belastinglatenties die betrekking hebben op een kwalificerend verlies worden daarom geacht betrekking te hebben op het niveau van een staat en niet op het niveau van een groepsentiteit, waardoor deze latenties worden beschouwd als niet-overdraagbaar tussen groepen.

Actieve en passieve belastinglatenties kunnen ook tot uitdrukking komen als gevolg van de verwerving van een entiteit. Doorgaans vindt een (her)waardering van de activa en passiva van de verworven groepsentiteit naar reële waarde plaats, waardoor actieve of passieve belastinglatenties kunnen ontstaan. Deze actieve en passieve belastinglatenties worden in beginsel niet in aanmerking genomen, omdat de (her)waardering niet in aanmerking wordt genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies (zie ook de toelichting bij het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid). Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, moet derhalve worden uitgegaan van de actieve en passieve belastingla-

tenties zoals deze bestonden bij de toetredende of uittredende entiteit onmiddellijk voorafgaand aan de overdracht (en aldus voor de toepassing van de (her)waardering op reële waarde). Dit geldt ook voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, met dien verstande dat dit lid alleen betrekking heeft op passieve belastinglatenties.

In bepaalde gevallen wordt voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies wel rekening gehouden met een (her)waardering naar reële waarde. Dit is bijvoorbeeld het geval bij de toepassing van het voorgestelde artikel 9.2, negende lid, en het voorgestelde artikel 9.3, eerste, derde en vierde lid. In deze situaties moet rekening worden gehouden met actieve en passieve belastinglatenties die ontstaan uit hoofde van de (her)waardering naar reële waarde. Passieve belastinglatenties worden geacht te zijn ontstaan in het verslagjaar van de overdracht van de toetredende of uittredende entiteit voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid. De genoemde uitzondering voor belastinglatenties uit hoofde van een waardering op reële waarde, genoemd in het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel e, wordt niet zo ruim opgevat dat elke belastinglatentie als gevolg van een (her)waardering op reële waarde is uitgezonderd. De uitzondering van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, onderdeel e, heeft betrekking op activa en passiva die consequent worden gewaardeerd op reële waarde, zoals courante effecten.

Artikel 9.2, zevende lid

Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, heeft betrekking op passieve belastinglatenties die onder het bereik van het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, vallen en waarvoor dus de vijfjaarstermijn geldt. Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, is niet van toepassing op uitgezonderde passieve belastinglatenties als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, omdat de termijn van vijf verslagjaren als bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, niet geldt ten aanzien van die belastinglatenties. Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, heeft twee doelen. Het eerste doel is om te voorzien in een regeling voor de overdragende groep van een toetredende of uittredende entiteit met passieve belastinglatenties, waarbij die passieve belastinglatenties niet binnen de termijn van vijf verslagjaren, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, zijn herzien of zijn teruggenomen. Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, bepaalt in dit verband dat de passieve belastinglatenties van een toetredende of uittredende entiteit geacht worden te zijn teruggenomen bij de overdragende groep, zonder deze daadwerkelijk terug te nemen, op het moment van overdracht, dan wel het moment dat de toetredende of uittredende entiteit niet meer tot de groep behoort. Het tweede doel is om te voorzien in een regeling voor de verkrijgende groep. Het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, bepaalt dat de passieve belastinglatenties van de toetredende of uittredende entiteit geacht worden te ontstaan bij de verkrijgende groep. Dit betekent dat de periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, opnieuw start. Dit beoogt de administratieve lasten voor de verkrijgende groep te beperken. De verkrijgende groep zou zonder deze regel rekening moeten houden met de termijn zoals die gold voor de overdragende groep en daarvoor ook moeten beschikken over de gegevens van die overdragende groep.

Tot slot bepaalt het voorgestelde artikel 9.2, zevende lid, dat ingeval een verkregen passieve belastinglatentie niet is herzien of is teruggenomen voor het einde van het vijfde verslagjaar na de verkrijging, de betrokken belastingen in dat verslagjaar worden verminderd. Deze bijzondere regel is nodig omdat de hoofdregel van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid,

in een dergelijke situatie een herrekening van de effectieve belastingdruk en de bijheffing vereist in het verslagjaar waarin de passieve belastinglatentie is ontstaan. Voor deze herrekening wordt verwezen naar artikel 8.4, eerste lid.

Artikel 9.2, achtste lid

Het voorgestelde artikel 9.2, achtste lid, heeft betrekking op een toetredende of uittredende entiteit die een moederentiteit is en als groepsentiteit deel uitmaakt van twee of meer groepen in het verslagjaar van de overdracht van het belang in de toetredende of uittredende entiteit. Het betreft bijvoorbeeld de volgende situatie.

Voorbeeld 71: Toepassing artikel 9.2, achtste lid

A Co is een groepsentiteit van groep A. A Co heeft een controlerend belang in laagbelaste groepsentiteit B Co. Groep A draagt het belang in groepsentiteit A Co (de toetredende of uittredende entiteit), inclusief het indirecte belang in laagbelaste groepsentiteit B Co, in verslagjaar 1 over aan groep B. Groepsentiteit A Co maakt in verslagjaar 1 aldus als moederentiteit deel uit van groep A en groep B. Het voorgestelde artikel 9.2, achtste lid, bepaalt dat een toetredende of uittredende entiteit (in het voorbeeld A Co) de inkomen-inclusiemaatregel toepast per afzonderlijke groep (groep A en groep B) met betrekking tot het toerekenbare deel van de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteiten waarin zij een controlerend belang heeft (laagbelaste groepsentiteit B Co). Dit geldt op grond van het voorgestelde artikel 9.4, tweede lid, ook voor joint-venture-situaties.

Of de toetredende of uittredende entiteit de inkomen-inclusiemaatregel dient toe te passen, wordt per groep afzonderlijk bepaald. Indien de toetredende of uittredende entiteit een tussenliggende moederentiteit is, en de uiteindelijk moederentiteiten van de groepen waar de toetredende of uittredende entiteit in het verslagjaar van de overdracht toe behoorde, gevestigd zijn in een staat die de inkomen-inclusiemaatregel toepast, behoeft de toetredende of uittredende entiteit de inkomen-inclusiemaatregel op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel a, niet toe te passen. Het kan echter voorkomen dat de uiteindelijk moederentiteit van een groep, of de uiteindelijk moederentiteiten van alle groepen, gevestigd zijn in een staat die de inkomen-inclusiemaatregel niet toepast. In dergelijke situaties is het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, onderdeel a, niet van toepassing en moet de toetredende of uittredende entiteit als (tussenliggende) moederentiteit de inkomen-inclusiemaatregel toepassen en in het verslagjaar van de overdracht de regels van dit lid in aanmerking nemen.

Artikel 9.2, negende lid

Het voorgestelde artikel 9.2, negende lid, bevat een uitzondering op artikel 9.2, eerste tot en met achtste lid, voor situaties waarin een controlerend belang in een uittredende, onderscheidenlijk toetredende entiteit, wordt overgedragen, onderscheidenlijk verkregen, van activa en passiva door de staat waarin de toetredende of uittredende entiteit is gevestigd. Tevens dient die staat een betrokken belasting te heffen bij de overdrager over het verschil tussen de fiscale boekwaarden en de overeengekomen overnameprijs of de waarde in het economische verkeer van de activa en passiva. Indien sprake is van een transparante toetredende of uittredende entiteit, gaat het om de staat waarin de activa van de toetredende of uittredende entiteit is gevestigd.

Als aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 9.2, negende lid, is voldaan, heeft dit tot gevolg dat de overdracht van het controlerende belang in de toetredende of uittredende entiteit wordt aangemerkt als een overdracht van activa en passiva. In dat geval zijn de bepalingen van het voorgestelde artikel 9.3 van toepassing.

Artikel 9.2, tiende lid

In het voorgestelde artikel 9.2, tiende lid, is de definitie opgenomen van een toetredende entiteit en een uittredende entiteit. Onderdeel a definieert een toetredende entiteit als een entiteit die als gevolg van directe of indirecte belangenwijziging in die entiteit, dan wel doordat zij de uiteindelijk moederentiteit wordt van een nieuwe groep, in een verslagjaar als groepsentiteit deel gaat uitmaken van een multinationale groep of binnenlandse groep. Onderdeel b definieert een uittredende entiteit als een entiteit die als gevolg van een directe of indirecte belangenwijziging in die entiteit geen onderdeel meer is van een multinationale groep of binnenlandse groep.

Artikel 9.3

Het voorgestelde artikel 9.3 bevat regels omtrent het al dan niet in aanmerking nemen van de gevolgen van overdrachten van activa en passiva door de overdragende partij en de verkrijgende partij. Deze gevolgen zijn bijvoorbeeld relevant voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, het effectieve belastingtarief en de bijheffing. Het voorgestelde artikel 9.3 overbrugt in dit verband de verschillen tussen de verwerking van de transactie voor financiële verslaggevingsdoeleinden en voor belastingdoeleinden. De bepalingen van het voorgestelde artikel 9.3 zijn van toepassing op overdrachten van activa en passiva binnen een multinationale groep of binnenlandse groep, tussen een multinationale groep of binnenlandse groep en een andere multinationale groep of binnenlandse groep, of tussen een multinationale groep of een binnenlandse groep en een andere entiteit.

Artikel 9.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 9.3, eerste lid, bepaalt hoe de overdracht van activa en passiva bij de overdragende groepsentiteit en de verkrijgende groepsentiteit wordt behandeld bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgestelde artikel bevat de hoofdregel ten aanzien van overdrachten van activa en passiva. In een situatie als bedoeld in het genoemde eerste lid, is geen sprake van een reorganisatie zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a. Een overdracht als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.3, eerste lid, voldoet derhalve niet aan de voorwaarden van een reorganisatie zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a. In het geval dat sprake is van een reorganisatie zijn, afhankelijk van de soort reorganisatie, de bepalingen van het voorgestelde artikel 9.3, tweede, derde of vierde lid, van belang.

De hoofdregel van het voorgestelde artikel 9.3, eerste lid, sluit aan bij de behandeling van de overdracht voor verslaggevingsdoeleinden met betrekking tot de overdragende en verkrijgende groepsentiteit. De overdragende groepsentiteit zal doorgaans de activa en passiva overdragen tegen de reële waarde. De winst die of het verlies dat door die overdracht ontstaat, wordt opgenomen in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 9.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, heeft betrekking op een reorganisatie, zoals gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a, en bevat bepalingen inzake het niet in aanmerking nemen van een resultaat op die overdracht en het geruisloos doorschuiven van de boekwaarden van de activa.

Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, bevat twee bepalingen. Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, onderdeel a, heeft betrekking op de overdragende groepsentiteit en het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, onderdeel b, heeft betrekking op de verkrijgende groepsentiteit. Als sprake is van een reorganisatie, zijn beide onderdelen van het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, van toepassing.

Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, onderdeel a, regelt dat de overdragende groepsentiteit winst of verlies als gevolg van de overdracht van activa en passiva uitsluit bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgestelde artikel 9.3, tweede lid, onderdeel b, bepaalt dat de verkrijgende groepsentiteit in het vervolg uitgaat van de boekwaarden van de verkregen activa en passiva bij de overdragende groepsentiteit ten tijde van de overdracht voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Voor verslaggevingsdoeleinden kunnen derhalve andere boekwaarden worden gehanteerd. Dit betekent dat voor de toepassing van de dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen ook een administratie op basis van deze historische boekwaarden dient plaats te vinden.

Artikel 9.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.3, derde lid, heeft betrekking op de situatie waarin sprake is van een reorganisatie als gedefinieerd in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a, waarbij de overdracht van passiva en activa bij de overdragende groepsentiteit leidt tot niet-kwalificerende winsten of verliezen, omdat de overdracht leidt tot een resultaat waarover belasting wordt geheven op grond van de belastingwetgeving van de staat waarin die overdragende groepsentiteit is gevestigd. Het voorgestelde artikel 9.3, derde lid, bepaalt, in afwijking van de bepalingen in het voorgestelde artikel 9.3, eerste en tweede lid, hoe het kwalificerende inkomen of verlies in die situatie wordt bepaald. De overdragende groepsentiteit bepaalt de niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies overeenkomstig het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel b. De overdragende groepsentiteit houdt bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies rekening met de niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies. De reden hiervoor is dat er per definitie belasting is geheven over de niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies.

De verkrijgende groepsentiteit verhoogt of verlaagt de boekwaarde van de activa en passiva met het bedrag aan niet-kwalificerende winst of verlies. De wijziging van de boekwaarden van de activa en passiva geschiedt met inachtneming van de regels van de belastingwetgeving van de staat waarin de verkrijgende groepsentiteit is gevestigd. Als de belastingheffing bijvoorbeeld uitsluitend betrekking heeft op één bepaald activum, en voor fiscale doeleinden de boekwaarde van dit activum wordt aangepast, dan dient voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen de boekwaarde van dit activum te worden verhoogd of verlaagd met de niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies. De toename of afname van de boekwaarde voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen kan niet groter zijn dan de

niet-kwalificerende winst of het niet-kwalificerende verlies berekend overeenkomstig het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel b.

Artikel 9.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, biedt aan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit een keuze en heeft betrekking op de situatie waarin een groepsentiteit in de staat van vestiging de verplichting kan hebben of de mogelijkheid heeft om bij een bepaalde omstandigheid de fiscale boekwaarden van activa of passiva op reële waarde te herwaarderen. Of van een omstandigheid als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid sprake is, is afhankelijk van de lokale belastingwetgeving. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan een verplichte herwaardering in het kader van een zogeheten exitheffing.

Het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel a, bepaalt dat bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies van de groepsentiteit rekening wordt gehouden met het bedrag dat het verschil is tussen de boekwaarde van de activa en passiva voorafgaand aan de omstandigheid die aanleiding geeft tot de herwaardering, en de reële waarde van de activa of passiva direct na de omstandigheid. Dit bedrag wordt vervolgens nog vermeerderd of verminderd met de niet-kwalificerende winsten of verliezen die mogelijk tot uitdrukking komen bij die omstandigheid.

Het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel b, bepaalt dat, indien geopteerd wordt voor toepassing van dit vierde lid, in de toekomstige verslagjaren bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies, rekening moet worden gehouden met de reële waarde van de activa of passiva.

Het bedrag dat op grond van het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel a, is berekend, kan op verschillende manieren in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel c, bepaalt in dit verband dat dit bedrag in zijn geheel in het verslagjaar waarin de omstandigheid zich voordoet kan worden verwerkt in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Er kan echter ook voor worden gekozen om het bedrag over vijf verslagjaren te spreiden, waarbij een vijfde gedeelte in het verslagjaar waarin de omstandigheid zich voordoet wordt verwerkt in de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. De vier daaropvolgende verslagjaren bevatten dan ook steeds een vijfde gedeelte van het bedrag dat is berekend op grond van het voorgestelde artikel 9.3, vierde lid, onderdeel a. Als de groepsentiteit in deze periode van vijf jaar de multinationale groep of binnenlandse groep verlaat, zal het resterende bedrag in zijn geheel in het verslagjaar dat de groepsentiteit de groep verlaat in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.

Artikel 9.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a, definieert het begrip reorganisatie. Om te spreken van een reorganisatie moet eerst sprake zijn van een omzetting of overdracht van activa of passiva. Een fusie, een splitsing of een liquidatie zijn mogelijke vormen van overdrachten van activa of passiva. Het betreft hier fusies en splitsingen in bredere zin dan de definities van deze begrippen in het voorgestelde artikel 9.1, vijfde lid. Naast fusies, splitsingen en liquidaties kunnen ook andere, vergelijkbare transacties een overdracht vormen. Het betreft bijvoorbeeld de inbreng

van activa als kapitaalstorting in een entiteit, zonder dat hierbij nieuwe aandelen worden uitgegeven, of de omzetting van een rechtsvorm.

Naast het vereiste dat sprake is van een omzetting of overdracht van activa of passiva, moet aan de volgende drie cumulatieve eisen worden voldaan om te kunnen spreken van een reorganisatie als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel a. De eerste eis is dat de tegenprestatie voor de overdracht van activa of passiva geheel of voor een significant deel bestaat uit de uitgifte van aandelen door de verkrijgende groepsentiteit of een daarmee verbonden persoon. Van een verbonden persoon is sprake als voldaan wordt aan de vereisten van artikel 5, achtste lid, van het OESO-modelverdrag. Het begrip verbonden persoon moet in een brede context worden opgevat en zal in dit wetsvoorstel vaak zien op entiteiten. Er worden geen eisen gesteld aan wie de aandelen worden uitgegeven. Indien aandelen niet worden uitgereikt aan de verkoper, maar aan de aandeelhouder van de verkoper, kan alsnog sprake zijn van een reorganisatie.

De tweede eis is dat de winst of het verlies bij een omzetting of overdracht van activa of passiva geheel of gedeeltelijk niet is onderworpen aan belastingheffing. Dit wordt beoordeeld op basis van de belastingwetgeving van de staat waarin de overdragende groepsentiteit is gevestigd.

De derde eis is dat op grond van de belastingwetgeving van de staat waarin de verkrijgende groepsentiteit is gevestigd, de verkrijgende groepsentiteit haar belastbare winst berekent op basis van de fiscale boekwaarden van de activa en passiva van de overdragende groepsentiteit. Er dient derhalve een doorschuiving plaats te vinden van de fiscale boekwaarden. De belastingheffing over de winst of het verlies dat ontstaat door de overdracht van activa of passiva wordt hierdoor niet permanent van belastingheffing uitgesteld, maar verschoven naar de toekomst. Voor zover er geen doorschuiving plaatsvindt, mag wel rekening worden gehouden met aangepaste boekwaarden volgens de bepalingen van het voorgestelde artikel 9.3, derde lid. Op deze wijze wordt dubbele belastingheffing voorkomen.

Het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, onderdeel b, definieert het begrip niet-kwalificerende winsten of verliezen. De niet-kwalificerende winst of verlies is het laagste van:

- de winst of het verlies dat bij de overdragende groepsentiteit in het kader van een reorganisatie tot uitdrukking komt en is onderworpen aan belastingheffing in de staat waarin de overdragende groepsentiteit is gevestigd; en
- de winst of het verlies dat bij de overdragende groepsentiteit in het kader van een reorganisatie tot uitdrukking komt voor verslaggevingsdoeleinden.

Het begrip niet-kwalificerende winsten of verliezen moet worden onderscheiden van het kwalificerende inkomen of verlies dat wordt berekend op de voet van hoofdstuk 6.

Artikel 9.4

Het voorgestelde artikel 9.4 bevat bijzondere bepalingen ten aanzien van joint ventures. Onder een joint venture wordt in de regel verstaan een samenwerking door, voor het overige zelfstandig blijvende ondernemingen, bijvoorbeeld in de vorm van (een) gemeenschappelijke dochteronderneming (de joint venture). Een joint venture wordt doorgaans volgens de nettovermogenswaardemethode opgenomen in de jaarrekening van de deelnemer (aandeelhouders) die een belang hebben in die joint venture. De toepassing van de nettovermogenswaardemethode leidt

niet tot een integrale consolidatie van de joint venture. Als gevolg daarvan valt een joint venture, met haar dochtermaatschappijen, in beginsel buiten de reikwijdte van dit wetsvoorstel. Als echter sprake is van een joint venture als omschreven in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, valt deze joint venture, inclusief de dochtermaatschappijen, wel onder de reikwijdte van dit wetsvoorstel. Dit betekent niet dat de joint venture de bepalingen van dit wetsvoorstel toepast ten aanzien van de groepsentiteiten van die joint venture. Het is de multinationale groep of de binnenlandse groep die de bepalingen van dit wetsvoorstel toepast op het toerekenbare deel van deze multinationale groep of binnenlandse groep in die joint venture. Daarbij is in het voorgestelde artikel 9.4 bepaald dat de regels over de bepaling van de hoogte van de bijheffing worden toegepast als ware de joint venture een aparte groep. Echter, voor de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel behoort de joint venture – met haar dochtermaatschappijen – tot de groep of groepen van de moederentiteiten die een belang van ten minste 50% in de joint venture hebben.

Artikel 9.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 9.4, eerste lid, bepaalt hoe de moederentiteit die een belang heeft in een joint venture of een met een joint venture verbonden partij, de inkomen-inclusiemaatregel moet toepassen. Een joint venture vormt in dit verband samen met een met een joint venture verbonden partij een joint venture-groep. De moederentiteit van een joint venture past de inkomen-inclusiemaatregel toe op het belang in elk lid van de joint venture-groep met inachtneming van de artikelen 4.1, 4.2, en 4.3, eerste lid.

Voorbeeld 72: Joint venture

Een uiteindelijk moederentiteit heeft een belang van 50% in A Co. A Co is een joint venture. A Co heeft een belang van 80% in B Co. B Co is een met een joint venture verbonden partij. A Co en B Co zijn laagbelaste entiteiten en hebben beide een bijheffing van € 100. Het aan de uiteindelijk moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing bedraagt ten aanzien van A Co € 50 ($€ 100 \times 50\%$) en voor B Co € 40 ($€ 100 \times 50\% \times 80\%$). De bijheffing van de joint venture-groep is € 90 ($€ 50 + € 40$).

Artikel 9.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 9.4, tweede lid, bepaalt hoe op het niveau van een joint venture en van een met een joint venture verbonden partij het bedrag aan bijheffing wordt berekend. Het uitgangspunt is dat op het niveau van de joint venture sprake is van een afzonderlijke multinationale groep of binnenlandse groep, waarbij de joint venture de uiteindelijke moederentiteit is. De hoofdstukken 6 tot en met 10 zijn van toepassing bij het berekenen van de bijheffing. Omdat wordt uitgegaan van een afzonderlijke multinationale groep of binnenlandse groep is de geconsolideerde jaarrekening van de joint venture leidend bij de berekening van de bijheffing en niet de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit van de groep. Groepsentiteiten die niet onder de definitie vallen van een joint venture of een met een joint venture verbonden partij, worden niet meegenomen bij de berekening van de bijheffing ter zake van die afzonderlijke multinationale groep of binnenlandse groep.

Artikel 9.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.4, derde lid, regelt de samenloop tussen de inkomen-inclusiemaatregel en de bij te betalen kwalificerende onderbelastewinstbijheffing met betrekking tot de bijheffing van een joint venture of een joint venture-groep. Indien na toepassing van het voorgestelde artikel 9.4, tweede lid, een deel van de bijheffing van een joint venture of van een joint venture-groep niet is bijgeheven, wordt dit deel op grond van het voorgestelde artikel 9.4, derde lid, bijgeheven door toepassing van de onderbelastewinstbijheffing. Het bedrag aan kwalificerende onderbelastewinstbijheffing van de gehele joint venture-groep wordt bijgeteld bij de totale onderbelastewinstbijheffing van de multinationale groep of binnenlandse groep.

Artikel 9.5

Het voorgestelde artikel 9.5 bevat bijzondere bepalingen voor de situatie waarin sprake is van een multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten. Kenmerkend aan een multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten is dat er op basis van een dubbele beursnoteringsovereenkomst of stapelstructuurovereenkomst een gecombineerde, geconsolideerde jaarrekening wordt opgesteld en dat de groepen één economische eenheid vormen. Zonder deze bepaling zou er sprake zijn van twee of meer afzonderlijke groepen met elk een uiteindelijke moeder-entiteit. De bepalingen van het voorgestelde artikel 9.5 hebben tot doel de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten op dezelfde wijze te behandelen als een multinationale groep of binnenlandse groep met één uiteindelijke moeder-entiteit.

Artikel 9.5, eerste lid

Het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, eerste zin, bepaalt dat entiteiten en groepsentiteiten van elke multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten worden behandeld alsof zij deel uitmaken van één groep. Dit is ten eerste van belang om te bepalen of de omzetrempel wordt overschreden. De reden hiervoor is dat de omzet van alle entiteiten, ongeacht of dit groepsentiteiten of uitgesloten entiteiten zijn, bij die toets wordt meegenomen. Ten tweede is het van belang om vast te stellen welke entiteiten aangemerkt kunnen worden als groepsentiteiten. Het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, tweede zin, bepaalt wanneer een entiteit, niet zijnde een uitgesloten entiteit, een groepsentiteit is, die tot een groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten moet worden gerekend. Dit is het geval als die groepsentiteit integraal wordt geconsolideerd in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moeder-entiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten of als er een controlerend belang wordt gehouden door entiteiten van een multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten. Het doel van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, is om de definitie van groepsentiteit uit te breiden naar groepsentiteiten die niet voldoen aan de definitie als elke groep afzonderlijk wordt getoetst, terwijl die groepsentiteiten wel worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moeder-entiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten. Ook entiteiten die niet in die geconsolideerde jaarrekening worden opgenomen, maar waarin wel een controlerend belang wordt gehouden, worden als groepsentiteiten van die multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moeder-entiteiten gezien.

Voorbeeld 73: Multinationale groep met meerdere uiteindelijke-moederentiteiten

Groep A en groep B vormen gezamenlijk een multinationale groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten. De uiteindelijke moederentiteiten van groep A en groep B houden ieder een 50%-belang in A Co. Als geen sprake zou zijn van een multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten, zou A Co ten aanzien van groep A en groep B voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen als een joint venture worden beschouwd. De multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten heeft echter het volledige belang in A Co. Indien A Co integraal wordt geconsolideerd in de gecombineerde geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten, wordt A Co op grond van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen aangemerkt als een groepsentiteit. Dit is ook het geval indien beide groepen slechts 30% in A Co zouden hebben. De multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten heeft ook in dit geval immers een controlerend belang, in dit geval van 60%.

Artikel 9.5, tweede lid

Het voorgestelde artikel 9.5, tweede lid, bepaalt dat de geconsolideerde jaarrekening van de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten de gecombineerde geconsolideerde jaarrekening, bedoeld in het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel b, onder 2°, en onderdeel c, onder 5°, is. Deze geconsolideerde jaarrekening dient opgesteld te zijn op basis van een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard. Het voorgestelde artikel 9.5, tweede lid, bepaalt dat de hiervoor bedoelde geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard geacht wordt de verslaggevingsstandaard te zijn die de uiteindelijke moederentiteit hanteert.

Artikel 9.5, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.5, derde lid, bepaalt dat de uiteindelijke moederentiteiten van de afzonderlijke multinationale groepen of binnenlandse groepen worden geacht ook de uiteindelijke moederentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten te zijn. In dergelijke gevallen is er namelijk meer dan één uiteindelijke moederentiteit. Tevens bepaalt het voorgestelde artikel 9.5, derde lid, dat in voorkomend geval, elke verwijzing in dit wetsvoorstel naar het begrip uiteindelijke moederentiteit geacht wordt mede te omvatten een verwijzing naar meerdere uiteindelijke moederentiteiten.

Artikel 9.5, vierde lid

Het voorgestelde artikel 9.5, vierde lid, bepaalt dat de moederentiteiten, inclusief de uiteindelijke moederentiteiten van een multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten, de inkomen-inclusiemaatregel toepassen op de voet van de artikelen 4.1, 4.2, en 4.3, eerste lid, met betrekking tot het aan hen toerekenbare deel van de bijheffing van de laagbelaste groepsentiteiten. Het voorgestelde artikel 9.5, vierde lid, bewerkstelligt dat de inkomen-inclusiemaatregel en de berekening van bijheffing afzonderlijk per multinationale groep of binnenlandse groep wordt toegepast. Bij het bepalen of een groepsentiteit een partieel gehouden moederentiteit is, wordt wel rekening gehouden met beide belangen in deze entiteit van de uiteindelijke moederentiteiten.

Het toerekenbare deel van de bijheffing moet worden bepaald op grond van artikel 4.2.

Voorbeeld 74: Multinationale groep met meerdere uiteindelijke-moederentiteiten 2

Groep A en groep B vormen samen een multinationale groep met meerdere uiteindelijkemoederentiteiten. De uiteindelijkemoederentiteiten van de A groep en de B groep zijn gevestigd in staat A dat de inkomen-inclusiemaatregel heeft geïmplementeerd. Groep A heeft een belang van 60% in A Co, ook gevestigd in staat A. Groep B houdt het overige belang van 40%. A Co heeft een 100% belang in laagbelaste groepsentiteit B Co, gevestigd in staat B. Als dit wetsvoorstel voor groep A en groep B afzonderlijk zou worden toegepast, is A Co een partieel gehouden moederentiteit, omdat een belang van meer dan 20% wordt gehouden door personen of entiteiten (groep B) die geen groepsentiteiten vormen van groep A. Omdat groep A en groep B worden beschouwd als een multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke-moederentiteiten, is sprake van een 100%-belang in A Co, waardoor A Co niet voldoet aan de definitie van een partieel gehouden moederentiteit. A Co is wel een tussenliggende moederentiteit. Omdat groep A en groep B beide de inkomen-inclusiemaatregel toepassen, past A Co op grond van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid, de inkomen-inclusiemaatregel niet toe met betrekking tot het belang in B Co en het toerekenbare deel van de bijheffing in B Co. De uiteindelijkemoederentiteiten van groep A en groep B passen in deze situatie de inkomen-inclusiemaatregel toe met betrekking tot het aan hen toerekenbare deel van de bijheffing van de laagbelaste B Co. Dit deel is 60% voor groep A en 40% voor groep B.

Het is mogelijk dat een uiteindelijkemoederentiteit van de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijkemoederentiteiten is gevestigd in een staat die de inkomen-inclusiemaatregel niet toepast. In een dergelijke situatie moet de tussenliggende moederentiteit de inkomen-inclusiemaatregel toepassen met betrekking tot het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing ter zake van de laagbelaste groepsentiteiten. Er wordt immers niet voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 4.1, tweede lid. De uiteindelijkemoederentiteit die gevestigd is in de staat die de inkomen-inclusiemaatregel wel toepast, vermindert het aan haar toerekenbare deel van de bijheffing van laagbelaste groepsentiteiten overeenkomstig het voorgestelde artikel 4.2.

Artikel 9.5, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 9.5, vijfde lid, bepaalt dat de onderbelastewinst-bijheffing wordt toegepast zoals volgt uit hoofdstuk 5. Er wordt per staat één bedrag aan bijheffing conform de onderbelastewinstbijheffing berekend voor de gehele multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijkemoederentiteiten. Een groepsentiteit van de ene groep kan hierdoor verplicht worden de onderbelastewinstbijheffing toe te passen voor een groepsentiteit van een andere groep, mits sprake is van een multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijkemoederentiteiten.

De werking van het voorgestelde artikel 9.5, vierde en vijfde lid, wordt in het volgende voorbeeld toegelicht.

Voorbeeld 75: Multinationale groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten 3

A Co1 is de uiteindelijk moederentiteit van groep A en is gevestigd in staat A. A Co1 heeft een 100% belang in A Co2, eveneens gevestigd in staat A. Staat A past geen inkomen-inclusiemaatregel en geen onderbelastingwinstbijheffing toe.

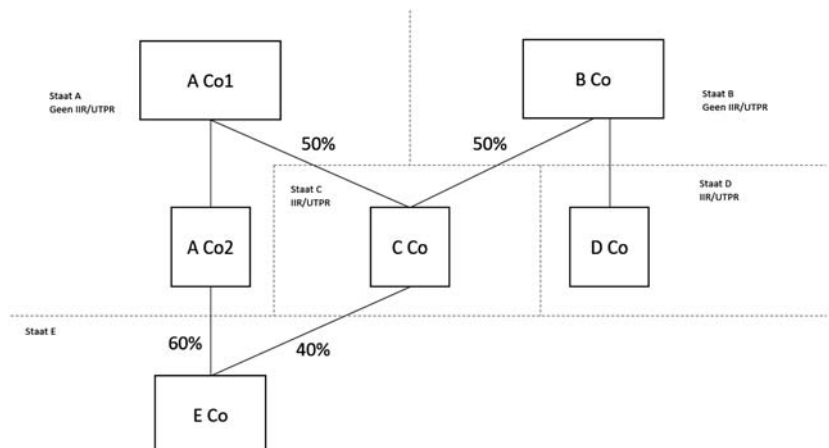
B Co is de uiteindelijk moederentiteit van groep B en is gevestigd in staat B. Ook staat B past geen inkomen-inclusiemaatregel en geen onderbelastingwinstbijheffing toe.

A Co1 heeft een belang van 50% in C Co, gevestigd in staat C. Het overige belang van 50% in C Co wordt gehouden door B Co. Staat C past de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastingwinstbijheffing toe.

Verder heeft B Co een belang van 100% in D Co, gevestigd in staat D. Staat D past de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastingwinstbijheffing toe.

A Co2 heeft een belang van 60% in E Co, gevestigd in Staat E. E Co is een laagbelaste entiteit. Het overige belang van 40% in E Co wordt gehouden door C Co.

Bovenstaande wordt als volgt schematisch weergegeven:



A Co1 en B Co zijn een stapelstructuurovereenkomst dan wel een dubbele beursnoteringsovereenkomst als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel b, respectievelijk onderdeel c, aangegaan. Op grond van het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel a, is ten aanzien van A Co1 en B Co sprake van een multinationale groep met meerdere uiteindelijk moederentiteiten. Het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, bepaalt dat zowel de entiteiten van groep A als van groep B voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen worden geacht deel uit te maken van één multinationale groep. Voor de toepassing van dit voorbeeld wordt in dit verband gesproken over de AB-groep.

Ten aanzien van C Co zou in beginsel voor zowel A Co1 als voor B Co sprake zijn van een joint venture als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.4, zevende lid, onderdeel a. Echter, doordat de AB-groep een multinationale groep met meerdere uiteindelijk moederentiteiten is, is ten aanzien

van C Co geen sprake van een joint venture. De AB-groep heeft immers een gecombineerd belang van 100% in C Co.

De bijheffing van E Co is berekend op € 100. Op grond van het voorgestelde artikel 9.5, vierde lid, passen de moederentiteiten van een multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten ieder afzonderlijk de inkomen-inclusiemaatregel toe, overeenkomstig de voorgestelde artikelen 4.1, 4.2, en 4.3, eerste lid. In beginsel zouden A Co1 en B Co als uiteindelijke moederentiteiten de inkomen-inclusiemaatregel moeten toepassen, maar omdat staat A en staat B de inkomen-inclusiemaatregel niet hebben geïmplementeerd, geschiedt dit niet. Ook A Co2 past de inkomen-inclusiemaatregel om deze reden niet toe. Dit betekent dat C Co de inkomen-inclusiemaatregel toepast voor het toerekenbare aandeel in de bijheffing van E Co. Dit is een bedrag van € 40 ($40\% \times € 100$).

De resterende bijheffing van € 60 moet op grond van het voorgestelde artikel 9.5, vijfde lid, op basis van de onderbelastewinstbijheffing overeenkomstig de voorgestelde artikelen 5.1 en 5.2 worden bijgeheven. Omdat op grond van het voorgestelde artikel 9.5, eerste lid, de entiteiten van zowel de A-groep als de B-groep voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen worden geacht deel uit te maken van één multinationale groep (de AB-groep), wordt de resterende bijheffing van € 60 toegerekend aan C Co en D Co. C Co en D Co zullen derhalve de onderbelastewinstbijheffing moeten toepassen overeenkomstig de voorgestelde artikelen 5.1 en 5.2.

Artikel 9.5, zesde lid

Het voorgestelde artikel 9.5, zesde lid, bepaalt dat elke uiteindelijke moederentiteit van de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten een bijheffing-informatieaangifte indient. Er kan echter voor worden geopteerd om een uiteindelijke moederentiteit of een andere groepsentiteit aan te wijzen die deze aangifte zal indienen. De bijheffing-informatieaangifte dient alle informatie van elke groep te bevatten die deel uitmaakt van de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten.

Artikel 9.5, zevende lid

Het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel a, definieert de multinationale groep of binnenlandse groep met meerdere uiteindelijke moederentiteiten. Er moet sprake zijn van twee of meer groepen, waarvan de uiteindelijke moederentiteiten een stapelstructuurovereenkomst of een dubbele beursnoteringsovereenkomst zijn aangegaan en waarvan ten minste een entiteit of een vaste inrichting is gevestigd, onderscheidenlijk gelegen, in een andere staat dan de vestigingsplaats van de andere entiteiten van de groepen. Een stapelstructuurovereenkomst of een dubbele beursnoteringsovereenkomst maakt dat sprake is van een gecombineerde groep, in die zin dat de groepen een economische eenheid vormen.

In het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel b, wordt het begrip stapelstructuurovereenkomst gedefinieerd. Een stapelstructuurovereenkomst is een overeenkomst waarbij 50% of meer van de belangen in twee of meer uiteindelijke moederentiteiten worden gecombineerd alsof sprake is van een belang in een enkele entiteit. Er is dan sprake van een gestapelde structuur. Onderdeel van de definitie is dat de belangen in die uiteindelijke moederentiteiten, indien zij beursgenoteerd zijn, tegen een

enkele koers zijn genoteerd. Ook is vereist dat die belangen op grond van de rechtsvorm van de uiteindelijkkemoederentiteiten, overdrachtsbeperkingen of andere voorwaarden of bepalingen, met elkaar zijn gecombineerd en niet zelfstandig kunnen worden overgedragen of verhandeld. Tot slot is vereist dat een van de uiteindelijkkemoederentiteiten een geconsolideerde jaarrekening opstelt waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van alle entiteiten van de betrokken groepen gezamenlijk worden weergegeven als die van een enkele economische eenheid en die op grond van wet- en regelgeving door een externe accountant wordt gecontroleerd.

In het voorgestelde artikel 9.5, zevende lid, onderdeel c, wordt het begrip dubbele beursnoteringsovereenkomst gedefinieerd. Kenmerkend aan een dubbele beursnoteringsovereenkomst is dat twee of meer uiteindelijkkemoederentiteiten hun activiteiten contractueel samenvoegen, zonder deze onder te brengen in één entiteit. Bij een dubbele beursnoteringsovereenkomst keert elke uiteindelijkkemoederentiteit dividenden uit aan haar belanghouders op basis van een vaste verhouding die is overeengekomen. Daarnaast worden de activiteiten van de samengevoegde multinationale groepen collectief beheerd alsof sprake is van een enkele economische eenheid. Onderdeel van de definitie van dubbele beursnoteringsovereenkomst is dat één van de uiteindelijkkemoederentiteiten een geconsolideerde jaarrekening opstelt waarin de activa, passiva, inkomsten, uitgaven en kasstromen van alle groepsentiteiten van de bij de overeenkomst betrokken groepen worden geconsolideerd en worden weergegeven als die van een enkele economische eenheid. Bovendien is vereist dat deze gecombineerde geconsolideerde jaarrekening op grond van (lokale) wet- en regelgeving door een onafhankelijke accountant wordt gecontroleerd. De aandelen van de uiteindelijkkemoederentiteiten die betrokken zijn bij een dubbele beursnoteringsovereenkomst worden onder dit contract zelfstandig op verschillende (kapitaal)markten of beurzen genoteerd, verhandeld en overgedragen.

Artikel 10.1

Artikel 10.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, regelt dat het kwalificerende inkomen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, onder omstandigheden wordt verminderd met het bedrag aan kwalificerend inkomen dat toerekenbaar is aan de belanghouders in deze doorkijkentiteit.

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel a, bepaalt dat het kwalificerende inkomen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, wordt verminderd met het aan de belanghouders toerekenbare kwalificerende inkomen dat binnen twaalf maanden na het einde van het verslagjaar wordt belast tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Hierbij is het niet van belang of de verschuldigde belasting daadwerkelijk is betaald binnen twaalf maanden na het einde van het betreffende verslagjaar. De belanghouder dient volledig onderworpen te zijn aan belastingheffing met betrekking tot het aan de belanghouder toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Door het hanteren van een nominaal tarief hoeft het effectieve belastingtarief op het niveau van de belanghouder niet te worden berekend. Het nominale tarief is gelijk aan het statutaire belastingtarief dat van toepassing is in de staat waar de belanghouder fiscaal inwoner is. Indien verschillende tariefschijven van toepassing zijn, wordt het hoogste tarief gehanteerd dat van toepassing zou zijn als het aan de

belanghouder toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen, zijn totale belastbare inkomen zou zijn. Een belanghouder is ook volledig onderworpen aan belastingheffing met betrekking tot het aan hem toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen als de belanghouder kosten en uitgaven heeft die zien op andere activiteiten dan het belang in de doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is en die kosten en uitgaven bij de berekening van belastbare inkomen in mindering komen. Met betrekking tot belanghouders die niet zijn gevestigd in de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd, wordt voldaan aan het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel a, indien zij een vaste inrichting hebben in de staat van de doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is of als het aan de belanghouder toerekenbare kwalificerende inkomen wordt belast door middel van een bronheffing in de staat van de doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is. Als de belanghouders niet in de heffing worden betrokken in de vestigingsstaat van de doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is, dient de multinationale groep of binnenlandse groep aannemelijk te maken dat de belanghouders onderworpen zijn aan een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel b, wordt het kwalificerende inkomen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is, verminderd met het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan de belanghouders in deze doorkijkentiteit, als redelijkerwijs kan worden verwacht dat het totale bedrag van de gecorrigeerde betrokken belastingen van de uiteindelijk moederentiteit en de belastingen betaald door de belanghouder over dat inkomen ten minste gelijk is aan het bedrag dat resulteert door het volledige bedrag van dat inkomen te vermenigvuldigen met het minimumbelastingtarief. Het inkomen dient binnen twaalf maanden na het einde van het betreffende verslagjaar in aanmerking te worden genomen. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel b, hoeft het effectieve belastingtarief niet berekend te worden. De multinationale groep of binnenlandse groep dient aannemelijk te maken of redelijkerwijs verwacht kan worden dat de belastingheffing over het inkomen ten minste gelijk is aan het bedrag dat resulteert door dat inkomen te vermenigvuldigen met het minimumbelastingtarief.

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel c, regelt dat wanneer de belanghouders van de doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is, natuurlijk personen zijn met een direct gehouden belang dat recht geeft op ten hoogste 5% van de winst en van de activa van de doorkijkentiteit, het kwalificerende inkomen van die doorkijkentiteit wordt verminderd met het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan deze belanghouders. Er zijn twee voorwaarden verbonden aan deze tegemoetkoming. Allereerst moeten de natuurlijk personen fiscaal inwoner zijn van dezelfde staat als de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd. Een natuurlijk persoon is inwoner van een staat indien zij daar is onderworpen aan een inkomstenbelasting. Indien een staat geen inkomstenbelasting kent, is een natuurlijk persoon voor de toepassing van dit artikel geen inwoner van die staat. De reden dat dit onderdeel alleen ziet op natuurlijk personen die inwoner zijn van de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd, heeft te maken met het feit dat in zulke situaties geen sprake zal zijn van een verschil in de fiscale kwalificatie van de doorkijkentiteit. Dit zorgt ervoor dat redelijkerwijs kan worden verwacht dat die staat belasting zal heffen over het volledige inkomen dat de natuurlijk personen verkrijgen via de doorkijkentiteit tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. Daarnaast mogen de belangen die een natuurlijk persoon houdt recht geven op ten hoogste 5% van de winst en

van de activa van de doorkijkentiteit. Indien wordt voldaan aan beide vereisten, wordt het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit verminderd met het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan deze belanghouders, natuurlijk personen.

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel d, bevat een – met het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel c, vergelijkbare – tegemoetkoming in geval de belanghouder een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een non-profitorganisatie of een pensioenfonds is. Indien wordt voldaan aan twee voorwaarden, wordt het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit verminderd met het kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan deze belanghouders. Allereerst moeten de belanghouders gevestigd zijn in dezelfde staat als de doorkijkentiteit. De vestigingsplaats van dergelijke belanghouders wordt bepaald aan de hand van de plaats van oprichting en de plaats van leiding. De beoordeling vindt plaats met inachtneming van alle feiten en omstandigheden. Een overheidsentiteit is gevestigd in de staat van de overheid waartoe zij behoort. Daarnaast mogen de belangen die worden gehouden in de doorkijkentiteit recht geven op ten hoogste 5% van de winst en van de activa van de doorkijkentiteit. Hierbij is vereist dat de belanghouders de belangen in de doorkijkentiteiten onmiddellijk houden.

Het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel d, vindt geen toepassing ten aanzien van een belanghouder die een beleggingsentiteit is. De entiteiten die in dit onderdeel zijn opgenomen, zijn over het algemeen niet onderworpen aan belastingheffing in de staat waarin de doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, is gevestigd. Een beleggingsentiteit kan daarentegen onderworpen zijn aan een nominaal tarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief, waarbij de doorkijkentiteit geen informatie heeft over de belastingpositie van de belanghouders in de beleggingsentiteit. Om deze reden vallen beleggingsentiteiten niet onder de reikwijdte van dit onderdeel.

Artikel 10.1, tweede lid

Op grond van het voorgestelde artikel 10.1, tweede lid, worden het kwalificerende verlies van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is dat wordt toegerekend aan de belanghouders in mindering gebracht op het kwalificerende verlies van de doorkijkentiteit. Dit geldt alleen voor zover de belanghouder dit verlies mag verrekenen met zijn belastbare inkomen. Zonder de toepassing van het voorgestelde artikel 10.1, tweede lid, zouden verliezen die de belanghouders mogen verrekenen met hun belastbare inkomen ook in aanmerking kunnen worden genomen voor het bepalen van het effectieve belastingtarief van de staat waarin de doorkijkentiteit is gevestigd. Hierdoor zouden andere groepsentiteiten die in die staat zijn gevestigd deze verliezen kunnen benutten. Voor zover het kwalificerende verlies van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkkemoederentiteit is, door toepassing van dit lid niet wordt verminderd tot nihil, kan een informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kiezen om, onder toepassing van het geboden keuzeregime voor kwalificerende verliezen, bedoeld in het voorgestelde artikel 7.4, het resterende kwalificerende verlies van de uiteindelijkkemoederentiteit aan te merken als een actieve belastinglatentie en voort te wentelen naar volgende verslagjaren. De multinationale groep of binnenlandse groep dient ten aanzien van de afzonderlijke belanghouders aannemelijk te maken dat deze niet in staat zijn om het verlies dat toerekenbaar is aan het belang te verrekenen bij de berekening van de belastbare inkomens, ten einde dit deel van het verlies onder toepassing van het voorgestelde

artikel 7.4 mee te nemen als actieve belastinglatentie voor een kwalificerend verlies.

Artikel 10.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.1, derde lid, bepaalt dat de betrokken belastingen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkmoederentiteit is evenredig aan de vermindering van het kwalificerende inkomen op de voet van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, worden verminderd. Dit betekent dat wanneer op grond van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, 80% van het kwalificerende inkomen van de doorkijkentiteit is verminderd, op grond van dit lid ook 80% van de betrokken belastingen van de doorkijkentiteit wordt verminderd. De betrokken belastingen die overeenkomstig het voorgestelde artikel 10.1, derde lid, worden verminderd, worden niet in aanmerking genomen bij het berekenen van de effectieve heffing van de doorkijkentiteit. Deze betrokken belastingen worden wel in aanmerking genomen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel b.

Artikel 10.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.1, vierde lid, bepaalt dat de voorgaande leden van overeenkomstige toepassing zijn op een vaste inrichting van een doorkijkentiteit die een uiteindelijkmoederentiteit is. Het voorgestelde artikel 10.1, vierde lid, ziet enerzijds op de situatie dat de doorkijkentiteit zijnde een uiteindelijkmoederentiteit geheel of gedeeltelijk een onderneming drijft met behulp van een vaste inrichting en anderzijds op de situatie dat een fiscaal transparante entiteit geheel of gedeeltelijk een onderneming drijft met behulp van een vaste inrichting indien de doorkijkentiteit die een uiteindelijkmoederentiteit is haar belang in die fiscaal transparante entiteit houdt via een fiscaal transparante structuur. In die situaties wordt de nettowinst of het nettoverlies van de vaste inrichting opgenomen in de financiële verslaggeving van de doorkijkentiteit die een uiteindelijkmoederentiteit is, terwijl de doorkijkentiteit of de belanghouders in de doorkijkentiteit belastingplichtig kunnen zijn met betrekking tot het inkomen van de vaste inrichting. Op grond van voorgestelde artikel 10.1, vierde lid, wordt het kwalificerende inkomen van de vaste inrichting verminderd met het inkomen van de vaste inrichting dat bij de belanghouders wordt belast, voor zover wordt voldaan aan de overige leden van dit voorgestelde artikel.

Artikel 10.2

Artikel 10.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, bepaalt dat het kwalificerende inkomen van een uiteindelijkmoederentiteit van een multinationale groep of van een binnenlandse groep die is onderworpen aan een aftrekbaardividendstelsel, onder omstandigheden wordt verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met het bedrag dat binnen twaalf maanden na het einde van het verslagjaar is uitgedeeld als aftrekbaar dividend. Dit is op grond van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel a, het geval indien het dividend bij de gerechtigden in een belastingtijdvak dat eindigt binnen twaalf maanden na het einde van dat verslagjaar is onderworpen aan belastingheffing tegen een nominaal tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, worden de definities van «aftrekbaardividendstelsel» en «aftrekbaar dividend» toegelicht.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel b, wordt het kwalificerende inkomen verminderd als redelijkerwijs kan worden verwacht dat het totale bedrag van de gecorrigeerde betrokken belastingen van de uiteindelijke moederentiteit en de belastingen die door de gerechtigde zijn betaald over het dividend ten minste gelijk is aan de belasting over dat inkomen vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel b, is het niet vereist om een berekening van het effectieve belastingtarief te maken.

Het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel c, is een specifieke bepaling die ziet op ledendividend dat een inkoopcoöperatie uitkeert aan natuurlijk personen. Het ledendividend wordt in een dergelijk geval geacht te zijn belast tegen een tarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief. Hierbij is het niet van belang dat het ledendividend ook feitelijk wordt belast bij de ontvangende natuurlijk personen. Een inkoopcoöperatie is een coöperatie die goederen of diensten inkoop en vervolgens doorverkoopt aan haar leden. Winsten die een inkoopcoöperatie behaalt, worden over het algemeen uitgedeeld aan de leden in verhouding tot hun aankopen van de coöperatie. In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, wordt de definitie van «coöperatie» toegelicht.

Het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel d, bevat een tegemoetkoming indien de gerechtigde met betrekking tot het dividend een natuurlijk persoon is met een belang dat recht geeft op ten hoogste 5% van de winst en van de activa van de uiteindelijke moederentiteit. Er zijn twee voorwaarden verbonden aan deze tegemoetkoming. Allereerst moeten de natuurlijk personen fiscaal inwoner zijn van dezelfde staat als waarin de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd. Een natuurlijk persoon is inwoner van een staat indien zij daar is onderworpen aan een inkomstenbelasting. Indien een staat geen inkomstenbelasting kent, is een natuurlijk persoon voor de toepassing van dit artikel geen inwoner van die staat. Daarnaast mogen de belangen die een natuurlijk persoon recht geven op ten hoogste 5% van de winst en van de activa van de uiteindelijke moederentiteit. Indien wordt voldaan aan beide vereisten, wordt het inkomen dat toerekenbaar is aan de gerechtigde verminderd met het kwalificerende inkomen van de uiteindelijke moederentiteit.

Het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel e, ziet op gerechtigden die een overheidsentiteit, internationale organisatie, non-profitorganisatie of pensioenfonds, niet zijnde een pensioendienstverleningsentiteit, zijn. Het inkomen dat toerekenbaar is aan deze belanghouders wordt verminderd met het kwalificerende inkomen van de uiteindelijke moederentiteit indien zij gevestigd zijn in dezelfde staat als de uiteindelijke moederentiteit. Vanwege het feit dat deze belanghouders over het algemeen niet belastingplichtig zijn, wordt voor de beoordeling van de vestigingsplaats gekeken naar de plaats van oprichting en feitelijke plaats van leiding. Een overheidsentiteit is gevestigd in de staat van de overheid waartoe zij behoort. In tegenstelling tot het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, onderdeel d, mag de gerechtigde geen pensioendienstverleningslichaam zijn. Zonder deze beperking zou het voor een pensioenfonds mogelijk zijn om voordeel te behalen met deze bepaling door een pensioendienstverleningsentiteit op te richten in de staat waarin de uiteindelijke moederentiteit is gevestigd.

Artikel 10.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.2, tweede lid, bepaalt dat de betrokken belastingen van de uiteindelijke moederentiteit van een multinationale groep of van een binnenlandse groep die is onderworpen aan een

afteekbaardividendstelsel, niet zijnde de belastingen waarvoor de dividendafteek wordt toegestaan, evenredig aan de vermindering op de voet van het eerste lid van het bedrag aan kwalificerend inkomen worden verminderd. Dit betekent dat wanneer overeenkomstig het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, 80% van het kwalificerende inkomen van de uiteindelijkemoederentiteit is verminderd, op grond van het voorgestelde artikel 10.2, tweede lid, ook 80% van de betrokken belastingen van de uiteindelijkemoederentiteit wordt verminderd. De betrokken belastingen van de uiteindelijkemoederentiteit worden voor alle duidelijkheid niet verminderd met belastingen die zij heeft betaald ter zake van resultaten die zij niet heeft uitgedeeld. Deze belastingen worden aangemerkt als betrokken belastingen van de moederentiteit en worden samen met het niet-uitgedeeld inkomen in aanmerking genomen bij het bepalen van de effectieve heffing van de moederentiteit.

Artikel 10.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.2, derde lid, ziet op de situatie waarin een uiteindelijkemoederentiteit van een multinationale groep of van een binnenlandse groep die is onderworpen aan een afteekbaardividendstelsel een belang heeft in een groepsentiteit die is onderworpen aan een afteekbaardividendstelsel en waarbij dit belang onmiddellijk of middellijk wordt gehouden via een of meer groepsmaatschappijen die allen zijn onderworpen aan een afteekbaardividendstelsel. Voor die situatie regelt het voorgestelde artikel 10.2, derde lid, kort gezegd, dat het voorgestelde artikel 10.2, eerste en tweede lid, van overeenkomstige toepassing is op iedere andere groepsentiteit die is gevestigd in de staat waarin de uiteindelijkemoederentiteit is gevestigd, voor zover het kwalificerende inkomen van de betreffende entiteiten is dooruitgedeeld door de uiteindelijkemoederentiteit aan gerechtigden die voldoen aan de vereisten van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid.

Artikel 10.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.2, vierde lid, verduidelijkt dat een uitgedeeld ledendividend door een inkoopcoöperatie voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdelen a en b, bij de gerechtigde eveneens is onderworpen aan belastingheffing voor zover dat dividend een afteekbare uitgave of een kostenpost vermindert bij de berekening van het belastbare inkomen of verlies van de gerechtigde. Het voorgestelde artikel 10.2, vierde lid, ziet alleen op leden die geen natuurlijk personen zijn, omdat op grond van het voorgestelde artikel 10.2, eerste lid, onderdeel c, uitdelingen door een inkoopcoöperatie aan een natuurlijk persoon altijd in mindering komen op het kwalificerende inkomen van de uiteindelijkemoederentiteit.

Artikel 10.3

Het voorgestelde artikel 10.3 regelt de inpassing van een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel binnen de opzet van dit wetsvoorstel. In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, wordt de definitie van «in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel» toegelicht. Op grond van een uitdelingsbelastingstelsel wordt belasting geheven over het inkomen van een groepsentiteit op het moment van uitdeling of veronderstelde uitdeling aan de aandeelhouders, in plaats van op het moment dat het inkomen wordt genoten. Het voorgestelde artikel 10.3 beperkt het effect van timingverschillen tussen het moment waarop het inkomen in de financiële verslaggeving wordt opgenomen en het moment waarop dit inkomen aan belastingheffing bij uitdeling wordt onderworpen. Het uitgangspunt is daarbij kort gezegd dat voor de bepaling van de effectieve

belastingdruk ten aanzien van een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel, de uitdelingen en veronderstelde uitdelingen over een periode van vier jaar worden gezien.

Artikel 10.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.3, eerste lid, biedt de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuzemogelijkheid om ten aanzien van een groepsentiteit die is onderworpen aan een uitdelingsbelastingstelsel, het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting toe te voegen aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van de betreffende groepsentiteit voor het verslagjaar. Deze keuze wordt gemaakt in overeenstemming met het voorgestelde artikel 13.2, tweede lid, en geldt voor alle groepsentiteiten die in een staat zijn gevestigd.

Artikel 10.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid, regelt hoe het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting wordt bepaald. De veronderstelde uitdelingsbelasting is het laagste van het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen dat nodig is om het effectieve belastingtarief te verhogen tot het minimumtarief (onderdeel a) of het bedrag aan belasting dat verschuldigd zou zijn als de groepsentiteiten het totale inkomen dat onderworpen is aan belastingheffing in het uitdelingsbelastingstelsel gedurende het jaar zouden hebben uitgedeeld (onderdeel b).

Artikel 10.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.3, derde lid, regelt dat voor ieder jaar dat de keuze in het voorgestelde artikel 10.3, eerste lid, toepassing vindt, een rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting wordt bijgehouden. Het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting in een staat in een verslagjaar, bepaald op de voet van het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid, wordt ieder jaar toegevoegd aan die rekening voor dat jaar.

Artikel 10.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid, regelt dat het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting aan het einde van ieder verslagjaar, waarin de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 10.3, eerste lid, toepassing vindt, allereerst wordt verminderd met de door de groepsentiteiten gedurende het verslagjaar betaalde belasting over daadwerkelijke en veronderstelde uitdelingen (onderdeel a) en, indien daarna nog een saldo resteert, een bedrag dat gelijk is aan het netto kwalificerende verlies in een staat vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (onderdeel b). De vermindering vindt plaats in chronologische volgorde waarin die verliezen zijn ontstaan tot minimaal nihil. Door een netto kwalificerend verlies in mindering te brengen op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting uit voorgaande jaren, wordt effectief achterwaartse verrekening van verlies toegestaan. Achterwaartse verrekening van verlies is noodzakelijk, omdat dit verlies de mogelijkheid om uitdelingen te verrichten die onderworpen zijn aan de veronderstelde uitdelingsbelasting beperkt voor de navolgende jaren.

Artikel 10.3, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 10.3, vijfde lid, bepaalt dat, ingeval na toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid, onderdeel b, in een staat een bedrag aan netto kwalificerend verlies vermenigvuldigd met het

minimumbelastingtarief resteert, dit bedrag het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting dat in navolgende verslagjaren overblijft na de toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid, vermindert. Deze voorwaartse verrekening van verlies zorgt ervoor dat een groepsentiteit die is onderworpen aan een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel bij toepassing van deze wet niet wordt belast boven het inkomen dat is genoten. De voorwaartse verrekening van de verliezen kan onbeperkt in de tijd plaatsvinden.

Artikel 10.3, zesde lid

Het voorgestelde artikel 10.3, zesde lid, bepaalt dat als er op de laatste dag van het vierde verslagjaar na het verslagjaar waarvoor een rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting is bijgehouden nog een saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting staat, dit bedrag de gecorrigeerde betrokken belastingen vermindert voor het verslagjaar waarvoor die rekening is bijgehouden. Het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor dat verslagjaar worden dienovereenkomstig herrekend op de voet van het voorgestelde artikel 8.4, eerste lid.

Artikel 10.3, zevende lid

Het voorgestelde artikel 10.3, zevende lid, voorkomt dat een bedrag aan betaalde belasting over daadwerkelijke uitdelingen en veronderstelde uitdelingen in een verslagjaar tweemaal in aanmerking kan worden genomen, namelijk zowel in het jaar waarin het saldo aan veronderstelde uitdelingsbelasting uit een voorgaand jaar vermindert, als in het jaar waarin de uitdelingsbelasting is betaald. De in een verslagjaar betaalde uitdelingsbelasting maakt geen deel uit van de gecorrigeerde betrokken belastingen van het jaar waarin deze is betaald, als deze uitdelingsbelasting door toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid, in mindering komt op de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting van een voorgaand jaar.

Artikel 10.3, achtste lid

Het voorgestelde artikel 10.3, achtste lid, geeft regels voor de situaties dat:

- een groepsentiteit de multinationale groep of binnenlandse groep verlaat;
- nagenoeg alle activa van een groepsentiteit worden overgedragen aan een partij buiten de multinationale groep of binnenlandse groep;
- nagenoeg alle activa van een groepsentiteit worden overgedragen aan een in een andere staat gevestigde groepsentiteit van dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep.

Voor deze situaties geldt dat het saldo op de rekeningen voor veronderstelde uitdelingsbelasting in de voorgaande verslagjaren waarvoor die rekeningen zijn bijgehouden in mindering worden gebracht op de gecorrigeerde betrokken belastingen van die verslagjaren.

Artikel 10.3, negende lid

Het voorgestelde artikel 10.3, negende lid, regelt dat bij toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, achtste lid, het effectieve belastingtarief en de bijheffing worden herrekend op de voet van artikel 8.4, eerste lid. Daarbij wordt de verschuldigde additionele bijheffing voor een staat voor een verslagjaar berekend door de op de voet van het voorgestelde artikel 8.4 berekende bijheffing voor een verslagjaar te vermenigvuldigen met de ratio X/Y. Onder X wordt in dit kader begrepen het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit voor ieder verslagjaar waarvoor nog een saldo op

de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting voor de staat resteert. Onder Y wordt in dit kader begrepen het netto kwalificerende inkomen van een staat voor ieder verslagjaar waarin nog een saldo op de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting van de staat resteert.

Voorbeeld 76: In aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel

A Co is een groepsentiteit van een multinationale groep en gevestigd in een staat met een in aanmerking komend uitdelingsbelastingstelsel. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kiest ten aanzien van A Co voor toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, eerste lid. Deze keuze wordt gemaakt voor jaar 1, 2 en 3. Over de daadwerkelijke uitdelingen en veronderstelde uitdelingen wordt een belasting geheven van 15%.

Jaar 1: A Co heeft een kwalificerend inkomen van € 100. A Co verricht geen uitdelingen in jaar 1. Op grond van het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid, onderdeel a, is het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting € 15. Ook onder toepassing van het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid, onderdeel b, bedraagt de veronderstelde uitdelingsbelasting € 15. De rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting in jaar 1 bedraagt op grond van het voorgestelde artikel 10.3, derde lid, € 15.

Jaar 2: A Co heeft een kwalificerend verlies van € 120. A Co verricht geen uitdelingen in jaar 2. Op grond van het voorgestelde artikel 10.3, derde lid, wordt het verlies vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief (15%), hetgeen resulteert in € 18. Vervolgens wordt de rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting van € 15 uit jaar 1 verminderd met € 15 op grond van het voorgestelde artikel 10.3, vierde lid, onderdeel b. Het restant van € 3 voor jaar 2 wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.3, vijfde lid, voortgewenteld naar volgende verslagjaren.

Jaar 3: A Co heeft een kwalificerend inkomen van € 100. A Co verricht geen uitdelingen in jaar 3. Op grond van het voorgestelde artikel 10.3, tweede lid, is het bedrag aan veronderstelde uitdelingsbelasting € 15. De rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting voor jaar 3 wordt vermeerderd met € 15 en vervolgens door toepassing van de voorwaartse verrekening uit het voorgestelde artikel 10.3, vijfde lid, verminderd met het bedrag van € 3 uit jaar 2. Het resterende bedrag op de rekening veronderstelde uitdelingsbelasting van jaar 3 is na verrekening € 12.

	Jaar 1	Jaar 2	Jaar 3
Kwalificerend inkomen of verlies	€ 100	(€ 120)	€ 100
Te betalen belasting (minimumbelastingtarief)	€ 15	(€ 18)	€ 15
Rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting (voor verrekening verlies jaar 2)	€ 15	€ 0	€ 15
Verrekening	(€ 15)		(€ 3)
Rekening voor veronderstelde uitdelingsbelasting (na verrekening verlies jaar 2)	€ 0		€ 12

Artikel 10.4

Artikel 10.4, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.4, eerste lid, regelt dat het effectieve belastingtarief van een beleggingsentiteit van een multinationale groep of van een binnenlandse groep afzonderlijk wordt berekend van het effectieve belastingtarief van de staat waarin de groepsentiteit is gevestigd. De reden hiervoor is dat het inkomen van een beleggingsentiteit in veel

gevallen is onderworpen aan een beperkte belastingheffing. Om te voorkomen dat door bijmenging van ander inkomen niet wordt toegekomen aan bijheffing onder toepassing van de maatregelen in dit wetsvoorstel, regelt het voorgestelde artikel 10.4, eerste lid, dat het effectieve tarief van beleggingsentiteiten afzonderlijk dient te worden berekend. Het voorgestelde artikel 10.4, eerste lid, is van toepassing op beleggingsentiteiten, die geen fiscaal transparante entiteiten zijn en die niet hebben gekozen voor de toepassing van de voorgestelde artikelen 10.5 of 10.6. Ten aanzien van beleggingsentiteiten die fiscaal transparant zijn, blijft het voorgestelde artikel 6.14 onverkort van toepassing. In het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, is de definitie van het begrip «beleggingsentiteit» opgenomen.

Het voorgestelde artikel 10.4, eerste lid, kan eveneens van toepassing zijn op een beleggingsentiteit die deels kwalificeert als een fiscaal transparante entiteit en deels kwalificeert als een omgekeerd hybride entiteit. In dat geval is dit artikel van toepassing op het inkomen, de uitgaven, winsten of verliezen van een dergelijke beleggingsentiteit, voor zover zij kwalificeert als niet-transparant in de staat waarin de belanghouder is gevestigd.

Artikel 10.4, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.4, tweede lid, bepaalt dat het effectieve belastingtarief van de beleggingsentiteit gelijk is aan de gecorrigeerde betrokken belastingen van de groepsentiteit, zoals bepaald volgens het voorgestelde artikel 10.4, derde lid, gedeeld door het kwalificerende inkomen of verlies van de beleggingsentiteit, zoals bepaald volgens het voorgestelde artikel 10.4, vierde lid. De werking van het voorgestelde artikel 10.4, tweede lid, kan aan de hand van een voorbeeld worden toegelicht.

Voorbeeld 77: Bepalen effectieve belastingtarief bij een beleggingsentiteit

De multinationale groep A bezit beleggingsentiteit X Co. De groep heeft een belang van 70% in X Co. Op grond van het voorgestelde artikel 10.4, eerste lid, wordt het effectieve belastingtarief van X Co afzonderlijk berekend van het effectieve belastingtarief van de staat waarin X Co is gevestigd. De winst van X Co is € 100. De betrokken belastingen van X Co zijn € 10. Bij het bepalen van het effectieve belastingtarief wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.4, tweede lid, het aan de multinationale groep toerekenbare deel van de gecorrigeerde betrokken belastingen van de beleggingsentiteit gedeeld door het aan de multinationale groep of binnenlandse groep toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen of verlies van die beleggingsentiteit. De gecorrigeerde betrokken belastingen zijn € 7 (70% van € 10) en het kwalificerende inkomen en verlies is € 70 (70% van € 100). Het effectieve belastingtarief is $(7/70) \times 100\% = 10\%$.

Indien een multinationale groep of binnenlandse groep belangen heeft in meerdere beleggingsentiteiten die in dezelfde staat zijn gevestigd, dan wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.4, tweede lid, het effectieve belastingtarief ten aanzien van die belangen in die beleggingsentiteiten gezamenlijk berekend. Hiertoe worden de gecorrigeerde betrokken belastingen van die groepsentiteiten bij elkaar opgeteld en gedeeld door de kwalificerende inkomens of verliezen van die groepsentiteiten.

Artikel 10.4, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.4, derde lid, regelt dat voor de berekening van het effectieve belastingtarief, de gecorrigeerde betrokken belastingen van de beleggingsentiteit de gecorrigeerde betrokken belastingen omvatten die op de voet van het voorgestelde artikel 7.5 toerekenbaar zijn aan het aan de multinationale groep of binnenlandse groep toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit, alsmede de aan de beleggingsentiteit toegerekende betrokken belastingen.

Artikel 10.4, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.4, vierde lid, regelt dat het aan de multinationale groep of binnenlandse groep toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen of verlies van de beleggingsentiteit wordt bepaald op de voet van het voorgestelde artikel 4.2. Ten aanzien van de groepsentiteiten waarvoor de keuze is gemaakt om de voorgestelde artikelen 10.5 en 10.6 toe te passen, wordt het kwalificerende inkomen of verlies van deze groepsentiteiten niet in aanmerking genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies op grond van het voorgestelde artikel 10.4.

Artikel 10.4, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 10.4, vijfde lid, regelt hoe de bijheffing van de beleggingsentiteit wordt berekend. Voor de berekening van de bijheffing van de beleggingsentiteit zijn in beginsel de rekenregels van het voorgestelde artikel 8.2 van overeenkomstige toepassing. Zo wordt de bijheffing berekend door het bijheffingspercentage van de beleggingsentiteit, bepaald op de voet van het voorgestelde artikel 10.4, zesde lid, te vermenigvuldigen met het bedrag dat gelijk is aan het verschil tussen het aan de multinationale groep of binnenlandse groep toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit en het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid, bepaald op de voet van het voorgestelde artikel 10.4, zevende lid.

Artikel 10.4, zesde lid

Het voorgestelde artikel 10.4, zesde lid, regelt dat het bijheffingspercentage van de beleggingsentiteit het percentage is dat resteert, indien positief, na aftrek van het effectieve belastingtarief van die beleggingsentiteit en het minimumbelastingtarief.

Artikel 10.4, zevende lid

Het voorgestelde artikel 10.4, zevende lid, regelt dat het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van de beleggingsentiteit wordt bepaald volgens het voorgestelde artikel 8.3, eerste tot en met negende lid. Bij deze berekening worden de in aanmerking komende loonkosten van de in aanmerking komende werknemers en de in aanmerking komende materiële activa van de beleggingsentiteit berekend naar de verhouding van het aan de multinationale groep of binnenlandse groep toerekenbare deel van het kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit gedeeld door het totale kwalificerende inkomen van die beleggingsentiteit.

Artikel 10.5

Artikel 10.5, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid, regelt dat een informatieaangifte-indienende groepsentiteit er onder voorwaarden voor kan kiezen om een groepsentiteit die een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit is, aan te merken als een fiscaal transparante entiteit. De keuze voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid, wordt overeenkomstig het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, gemaakt. Er is sprake van een keuze voor een periode van vijf jaar. Als voor toepassing van het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid, wordt gekozen, vindt het voorgestelde artikel 10.4 geen toepassing. In het voorgestelde artikel 1.2 is opgenomen wat voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen onder «verzekeringsbeleggingsentiteit» wordt verstaan.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid, kan alleen worden gekozen als de groepsentiteit-belanghouder die een belang houdt in een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit in de staat waarin hij is gevestigd, is onderworpen aan een belastingheffing op grond van een waarderingssysteem op basis van reële waarde of een vergelijkbaar systeem, waarbij de jaarlijkse wijziging in de reële waarde van zijn belang in een dergelijke groepsentiteit als inkomen in de heffing wordt betrokken. Daarbij geldt aanvullend dat het belang dient te worden belast tegen een tarief dat ten minste gelijk is aan het minimumbelastingtarief. De keuze behoeft niet te worden gemaakt door alle groepsentiteit-belanghouders van de beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit, maar geldt wel voor alle belangen die een groepsentiteit-belanghouder houdt in een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit.

Indien wordt gekozen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid, wordt het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het resultaat van de beleggingsentiteit voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen aangemerkt als inkomen van de groepsentiteit-belanghouder. De keuze voor een fiscaal transparante entiteit zorgt ervoor dat het tijdstip en de locatie waar de inkomsten worden behaald door een beleggingsentiteit voor de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen overeenkomt met de onderwerpenheid van de groepsentiteit-belanghouder aan een belastingheffing op grond van een waarderingssysteem op basis van reële waarde of een vergelijkbaar systeem voor de toepassing van de nationale belastingwetgeving.

Artikel 10.5, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.5, tweede lid, regelt dat de keuze uit het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid, ook kan worden toegepast door een groepsentiteit-belanghouder die een middellijk belang heeft in een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit. Hierbij gelden als voorwaarden dat de groepsentiteit-belanghouder dit middellijke belang heeft door tussenkomst van een onmiddellijk gehouden belang in een andere beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit en dat de groepsentiteit-belanghouder is onderworpen aan een belastingheffing op grond van een waarderingssysteem op basis van reële waarde of een daarmee vergelijkbaar systeem ten aanzien van dat onmiddellijke belang. Indien aan deze voorwaarden wordt voldaan wordt een groepsentiteit-belanghouder ten aanzien van zijn middellijke belangen in de beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit geacht te zijn onderworpen aan belastingheffing op grond van een waarderingssysteem op basis van

reële waarde of een daarmee vergelijkbaar stelsel. Het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid, kan hierdoor ook toepassing vinden ten aanzien van middellijk gehouden belangen in een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit.

Artikel 10.5, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.5, derde lid, regelt dat indien de keuze, bedoeld in het voorgestelde artikel 10.5, eerste lid, wordt herroepen, de groepsentiteit-belanghouder de winst of het verlies als gevolg van de vervreemding van een door een beleggingsentiteit of een verzekeringsbeleggingsentiteit aangehouden activum of passivum bepaalt op basis van de reële waarde op de eerste dag van het jaar waarin de herroeping plaatsvindt.

Artikel 10.6

Artikel 10.6, eerste lid

Het voorgestelde artikel 10.6, eerste lid, regelt dat een informatie-indienende groepsentiteit er onder voorwaarden voor kan kiezen dat een groepsentiteit-belanghouder de belastbare-uitdelingsmethode mag toepassen met betrekking tot zijn belang in een beleggingsentiteit. Deze methode houdt in dat bij de bepaling van het effectieve belastingtarief en de bijheffing voor een beleggingsentiteit rekening wordt gehouden met de door een beleggingsentiteit verrichtte winstuitdelingen, mits deze uitdelingen bij de ontvangende groepsentiteit-belanghouder worden onderworpen aan belastingheffing.

Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.6, eerste lid, kan alleen worden gekozen als de groepsentiteit-belanghouder zelf geen beleggingsentiteit is en de groepsentiteit-belanghouder is onderworpen aan belastingheffing over de uitdelingen van de beleggingsentiteit tegen een belastingtarief dat gelijk is aan of hoger is dan het minimumbelastingtarief. De keuze is van toepassing voor alle belangen van de groepsentiteit-belanghouder in de beleggingsentiteit en geldt op grond van het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, voor een periode van vijf verslagjaren. Daarbij behoeft de keuze niet te worden gemaakt door alle groepsentiteit-belanghouders in de beleggingsentiteit.

Artikel 10.6, tweede lid

Het voorgestelde artikel 10.6, tweede lid, regelt dat onder toepassing van de belastbare-uitdelingsmethode uitdelingen en veronderstelde uitdelingen van het kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit worden aangemerkt als het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit-belanghouder die de uitdeling ontvangt, respectievelijk de veronderstelde uitdeling wordt geacht te ontvangen. Voor de invulling van het begrip «veronderstelde uitdelingen» wordt aangesloten bij lokale belastingregeling van de groepsentiteit-belanghouder.

Artikel 10.6, derde lid

Het voorgestelde artikel 10.6, derde lid, bepaalt dat het bedrag aan betrokken belastingen van de beleggingsentiteit dat verrekenbaar is met de belastingschuld van de groepsentiteit-belanghouder over de uitdeling van de beleggingsentiteit, wordt begrepen in het kwalificerende inkomen en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de groepsentiteit-belanghouder die de uitdeling heeft ontvangen. Het gaat hierbij om het bedrag aan betrokken belastingen dat is betaald door de beleggings-

entiteit met betrekking tot de uitdeling, welk bedrag op grond van de lokale belastingregelgeving van de groepsentiteit-belanghouder verrekenbaar is bij de berekening van de belastingschuld van de groepsentiteit-belanghouder. Het genoemde bedrag aan betrokken belastingen verhoogt op grond van het voorgestelde artikel 10.6, derde lid, eveneens het kwalificerende inkomen van de groepsentiteit-belanghouder, ten einde te voorkomen dat verrekening eveneens leidt tot een lagere verschuldigdheid van belasting onder toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen.

Artikel 10.6, vierde lid

Het voorgestelde artikel 10.6, vierde lid, bepaalt dat het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit in het referentiejaar wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van de beleggingsentiteit voor het huidige verslagjaar. Op grond van het voorgestelde artikel 10.6, tiende lid, wordt onder referentiejaar verstaan: het derde jaar voorafgaande aan het verslagjaar waarover wordt gerapporteerd. Daarbij wordt het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit in het referentiejaar bepaald op de voet van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid. Het bedrag van dit kwalificerende inkomen vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief wordt voor de toepassing van de voorgestelde hoofdstukken 3, 4 en 5 aangemerkt als bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit voor het verslagjaar.

Artikel 10.6, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 10.6, vijfde lid, regelt dat het kwalificerende inkomen of verlies van een beleggingsentiteit en de gecorrigeerde betrokken belastingen die toerekenbaar zijn aan dergelijk inkomen voor het verslagjaar worden uitgesloten van de berekening van het effectieve belastingtarief op de voet van het voorgestelde hoofdstuk 8 en het voorgestelde artikel 10.4, eerste tot en met zesde lid, met uitzondering van het bedrag aan betrokken belastingen dat bij de groepsentiteit-belanghouder is inbegrepen in het kwalificerende inkomen en gecorrigeerde betrokken belastingen op grond van het voorgestelde artikel 10.6, derde lid.

Artikel 10.6, zesde lid

Het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, regelt hoe het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit in het referentiejaar wordt bepaald. Het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit in het referentiejaar dient er in wezen toe om te toetsen of het kwalificerende inkomen bij het einde van de referentieperiode is uitgedeeld of is verrekend met verliezen. Onder referentieperiode wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.6, tiende lid, verstaan: de periode vanaf het begin van het derde jaar voorafgaand aan het huidige verslagjaar tot en met de laatste dag van het huidige verslagjaar. Derhalve dient voor ieder referentiejaar het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit te worden bijgehouden.

Het niet-uitgedeelde kwalificerende netto-inkomen van een beleggingsentiteit in een referentiejaar wordt bepaald aan de hand van het bedrag aan kwalificerend inkomen van die beleggingsentiteit voor dat referentiejaar. Indien het kwalificerende inkomen nihil is of sprake is van een kwalificerend verlies in het referentiejaar, dan is het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen voor dat jaar nihil en blijft het niet-uitgedeelde

netto kwalificerende inkomen voor dat jaar ook nihil zolang dat jaar deel uitmaakt van de referentieperiode.

Voor de bepaling van het niet-uitgedeelde kwalificerende netto-inkomen van een beleggingsentiteit in een referentiejaar wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel a, het bedrag aan kwalificerend inkomen van die beleggingsentiteit in dat referentiejaar in de eerste plaats verminderd, maar niet verder dan tot nihil, met de betrokken belastingen van de beleggingsentiteit. De betrokken belastingen verminderen namelijk de uitdeelbare winst. Zonder deze aanpassing zou niet het gehele kwalificerende inkomen door de beleggingsentiteit kunnen worden uitgedeeld.

Het bedrag aan kwalificerend inkomen van die beleggingsentiteit in dat referentiejaar wordt op grond van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel b, in de tweede plaats verminderd met de uitdelingen en veronderstelde uitdelingen aan aandeelhouders die geen beleggingsentiteit zijn gedurende de referentieperiode.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel c, wordt het bedrag aan kwalificerend inkomen in de derde plaats verminderd met kwalificerende verliezen gedurende de referentieperiode. De reden hiervoor is dat verliezen het bedrag verminderen dat kan worden uitgedeeld.

Op grond van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel d, wordt het bedrag aan kwalificerend inkomen tot slot verminderd met een resterend bedrag aan kwalificerende verliezen dat in een voorgaande referentieperiode is ontstaan, maar binnen die periode niet het kwalificerende inkomen heeft verminderd. Ofwel, als de verliezen die gedurende een referentieperiode zijn ontstaan groter zijn dan het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen in die periode, wordt dit verlies voorwaarts verrekend met het kwalificerende inkomen van die beleggingsentiteit van een volgend referentiejaar.

Artikel 10.6, zevende lid

Het voorgestelde artikel 10.6, zevende lid, regelt om eventuele dubbeltellingen te voorkomen, dat voor de bepaling van het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit in het referentiejaar, het bedrag aan kwalificerend inkomen van die beleggingsentiteit in het referentiejaar niet wordt verminderd met een bedrag aan uitdelingen en veronderstelde uitdelingen als bedoeld in het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel b, noch met een bedrag aan kwalificerende verliezen als bedoeld in het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid, onderdeel c, indien deze uitdelingen of verliezen het bedrag aan kwalificerend inkomen al een keer hebben verminderd in een voorgaand referentiejaar op de voet van het voorgestelde artikel 10.6, zesde lid.

Artikel 10.6, achtste lid

Het voorgestelde artikel 10.6, achtste lid, bepaalt dat voor de toepassing van dit artikel onder meer sprake is van een veronderstelde uitdeling indien een overdracht plaatsvindt van een onmiddellijk of middellijk belang in een beleggingsentiteit aan een entiteit die geen deel uitmaakt van de multinationale groep of de binnenlandse groep. De veronderstelde uitkering wordt bepaald op basis van het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van de beleggingsentiteit dat toerekenbaar is aan het belang dat wordt overgedragen. Het voorgestelde artikel 10.6, achtste lid,

voorkomt dat bijheffing over het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen oneindig kan worden uitgesteld.

Artikel 10.6, negende lid

Het voorgestelde artikel 10.6, negende lid, regelt dat als de keuze bedoeld in het voorgestelde artikel 10.6, eerste lid, wordt herroepen het aandeel van de groepsentiteit-belanghouder in het niet-uitgedeelde netto kwalificerende inkomen van een beleggingsentiteit in het referentiejaar, aan het einde van het verslagjaar dat voorafgaat aan het verslagjaar waarin de herroeping heeft plaatsgevonden, wordt aangemerkt als kwalificerend inkomen van de beleggingsentiteit voor dat laatstgenoemde verslagjaar. Dit bedrag vermenigvuldigd met het minimumbelastingtarief wordt vervolgens aangemerkt als bijheffing van een laagbelaste groepsentiteit voor het verslagjaar voor de toepassing van de voorgestelde hoofdstukken 3, 4 en 5.

Artikel 10.6, tiende lid

Het voorgestelde artikel 10.6, tiende lid, regelt wat voor de toepassing van dit artikel wordt verstaan onder referentiejaar en referentieperiode. De referentieperiode is de periode vanaf de eerste dag van het derde jaar voorafgaand aan het verslagjaar waarover wordt gerapporteerd tot en met de laatste dag van het verslagjaar waarover wordt gerapporteerd en waarin het belang in de beleggingsentiteit wordt gehouden. Er is dus sprake van een periode van vier jaar. Het referentiejaar is het derde jaar voorafgaand aan het verslagjaar waarover wordt gerapporteerd.

Artikel 11.1

In het voorgestelde artikel 11.1 wordt de wijze van heffing geregeld.

Artikel 11.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 11.1, eerste lid, bepaalt dat de minimumbelasting die verschuldigd is geworden over een verslagjaar op aangifte moet worden voldaan. Het tijdvak voor de minimumbelasting is gelijk aan het verslagjaar, als gedefinieerd in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. Hiermee wordt afgeweken van de gebruikelijke systematiek waarbij het tijdvak, ingevolge artikel 19, tweede lid, onderdeel a, AWR, wordt vastgelegd in hoofdstuk 6 van de Uitvoeringsregeling Algemene wet inzake rijksbelastingen 1994. Voor deze afwijking van de gebruikelijke systematiek is gekozen om de samenhang tussen de verschillende bepalingen van dit wetsvoorstel te bevorderen.

Artikel 11.1, tweede lid

In afwijking van artikel 10, tweede lid, eerste zin, AWR stelt de inspecteur de termijn voor het doen van de aangifte voor de minimumbelasting zodanig vast dat deze niet eerder verstrijkt dan zeventien maanden na het einde van het verslagjaar. Omdat de benodigde informatie uit de bijheffing-informatieaangifte niet later dan vijftien maanden na het einde van het verslagjaar beschikbaar moet zijn, wordt de belastingplichtige een termijn geboden van ten minste twee maanden na het beschikbaar komen van de relevante informatie voor het doen van de belastingaangifte.

Artikel 11.1, derde lid

In het voorgestelde artikel 11.1, derde lid, wordt voorts geregeld dat de belasting, in afwijking van artikel 19, eerste lid, AWR binnen zeventien maanden na het einde van het verslagjaar overeenkomstig de aangifte aan de ontvanger moet worden betaald.

Artikel 11.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 11.1, vierde lid, regelt ten slotte dat de betalingsverplichting van een bedrag aan binnenlandse bijheffing vervalt als het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, toepassing vindt ten aanzien van dat bedrag. Het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, regelt namelijk dat als een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat over een verslagjaar is verschuldigd niet of niet volledig is betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarover die bijheffing was verschuldigd, het niet-betaalde bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt aangemerkt als een additionele bijheffing als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarover die kwalificerende binnenlandse bijheffing was verschuldigd. Voor zover de binnenlandse bijheffing dus niet binnen die termijn betaald is, vervalt ook de betalingsverplichting. Voor de volledigheid wordt opgemerkt dat het vervallen van de betalingsverplichting niet tot gevolg heeft dat opgelegde verzuim- of vergrijpboetes of in rekening gebrachte belasting- of invorderingsrente komt te vervallen. Dit zou immers tot gevolg hebben dat een belastingplichtige of -schuldige die zijn belasting-schuld niet binnen de in het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, gestelde termijn betaalt bevoordeeld zou worden door het niet betalen van de belastingschuld.

Artikel 11.1, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 11.1, vijfde lid, regelt dat voor de toepassing van hoofdstuk IV AWR onder tijdvak, het verslagjaar moet worden verstaan. Op deze wijze wordt aansluiting gezocht tussen het bestaande begrippenkader en de gedefinieerde term verslagjaar die in dit wetsvoorstel wordt gebruikt.

Artikel 11.2

Artikel 11.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 11.2, eerste lid, regelt dat de naheffingstermijn, in afwijking van artikel 20, derde lid, AWR vervalt na het verlopen van zes jaren en vier maanden na het einde van het verslagjaar waarover de belasting verschuldigd is. Voor de belastingaangifte voor de minimumbelasting geldt op grond van het voorgestelde artikel 11.1, tweede lid, een aangiftetermijn van zeventien maanden. Deze aangiftetermijn is zestien maanden langer dan de reguliere aangiftetermijn die geldt op grond van artikel 10, tweede lid, eerste zin, AWR. Om te voorkomen dat de naheffingstermijn effectief wordt verkort, wordt ook de naheffingstermijn met eenzelfde periode – zestien maanden – verlengd. Hierdoor staat aan de inspecteur eenzelfde termijn ter beschikking voor het opleggen van een naheffingsaanslag als bij aangiftebelastingen waarvoor de reguliere aangiftetermijn geldt.

Door aan te sluiten bij het einde van het verslagjaar in plaats van het kalenderjaar wordt bewerkstelligd dat de naheffingstermijn altijd gelijk is aan zes (kalender)jaren en vier maanden (behoudens het overgangsjaar, bedoeld in het voorgestelde artikel 14.3, vijfde lid), ongeacht wanneer het

verslagjaar eindigt. Zo wordt voorkomen dat een belastingplichtige met een afwijkend verslagjaar geconfronteerd wordt met een langere (of kortere) naheffingstermijn dan een belastingplichtige voor wie het verslagjaar gelijk is aan het kalenderjaar. Voor een multinationale groep met een verslagjaar dat eindigt op 31 december 2024 loopt de naheffingsstermijn dus af op 30 april 2031.

Artikel 11.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 11.2, tweede lid, regelt dat, ingeval het voorgestelde artikel 14.3, eerste en tweede lid, toepassing vindt, in afwijking van artikel 20, derde lid, AWR de bevoegdheid tot naheffing vervalt door verloop van zes jaren en zeven maanden na het einde van het verslagjaar waarover de belasting is verschuldigd. Het voorgestelde artikel 14.3, eerste lid, regelt dat voor het overgangsjaar, bedoeld in het voorgestelde artikel 14.3, vijfde lid, een verlengde aangiftetermijn van twintig maanden na afloop van het verslagjaar geldt. Om deze reden wordt ook de naheffingstermijn met eenzelfde periode – negentien maanden – verlengd.

Artikel 11.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 11.2, derde lid, regelt dat de bevoegdheid tot het opleggen van een naheffingsaanslag voor een bedrag aan binnenlandse bijheffing komt te vervallen als het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, toepassing vindt op dat bedrag. Uit het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, wordt een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat over een verslagjaar is verschuldigd niet of niet volledig is betaald binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarover die bijheffing verschuldigd is, het niet-betaalde bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing wordt aangemerkt als een additionele bijheffing als bedoeld in het voorgestelde artikel 8.2, tweede lid, over het vijfde verslagjaar na het verslagjaar waarover die kwalificerende binnenlandse bijheffing was verschuldigd.

Voor zover de binnenlandse bijheffing derhalve niet binnen de in het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, gestelde termijn is betaald, vervalt met ingang van dat vijfde verslagjaar de bevoegdheid tot het opleggen van een naheffingsaanslag met betrekking tot het niet-betaalde bedrag aan binnenlandse bijheffing. Ook een eventueel reeds opgelegde naheffingsaanslag vervalt voor een bedrag aan binnenlandse bijheffing voor zover die nog niet is ingevorderd op het tijdstip waarop artikel 8.4, zevende lid, toepassing vindt op dat bedrag. Voor zover die naheffingsaanslag reeds is ingevorderd op dat tijdstip, is de bijheffing betaald en vindt het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, geen toepassing. Effectief geldt voor de binnenlandse bijheffing dus een kortere naheffingstermijn, namelijk van vier jaar, dan voor de inkomen-inclusiebijheffing en de onderbelastewinstbijheffing.

Opgelegde verzuim- of vergrijpboetes en vastgestelde rentebesikkingen komen niet te vervallen als op een bedrag aan niet betaalde binnenlandse bijheffing het voorgestelde artikel 8.4, zevende lid, van toepassing is.

Artikel 12.1

Artikel 12.1, eerste lid

Op grond van het voorgestelde artikel 12.1, eerste lid, wordt belasting-rente in rekening gebracht bij naheffingsaanslagen voor de minimumbelasting.

Artikel 12.1, tweede lid

Ingevolge het voorgestelde artikel 12.1, tweede lid, wordt de belasting-rente enkelvoudig berekend over het tijdvak dat aanvangt op de dag volgend op de laatste dag van de ingevolge artikel 11.1, derde lid, dan wel artikel 14.3, tweede lid, gestelde betalingstermijn en eindigt op de dag voorafgaand aan de dag waarop de naheffingsaanslag invorderbaar is ingevolge artikel 9 IW 1990. De grondslag voor de belastingrente is de nageheven belasting. In vergelijking met belastingrente bij naheffingsaanslagen inzake andere rijksbelastingen wijkt het tijdvak waarover belasting-rente wordt berekend aanzienlijk af. Dit is een bewust geaccepteerd gevolg van de keuze om een verlengde betalingstermijn (en aangifte-termijn) te bieden.

Artikel 12.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 12.1, derde lid, regelt dat als de naheffings-aanslag het gevolg is van een verzoek dat is gedaan binnen twee maanden na het einde van de betalingstermijn (de start van het tijdvak waarover belastingrente in rekening wordt gebracht), geen belastingrente in rekening wordt gebracht. Op grond van artikel 30h, vierde lid, AWR geldt een termijn van drie maanden na afloop van het kalenderjaar of tijdvak waarbinnen het verzoek moet zijn gedaan. Voor de in dat artikel genoemde belastingen geldt een aangiftetermijn van één maand, die onderdeel is van deze driemaandstermijn. Derhalve wordt in het voorgestelde artikel 12.1, derde lid, geregeld dat voor de minimumbelasting geen belastingrente wordt gerekend als de naheffingsaanslag het gevolg is van een verzoek dat binnen twee maanden na het einde van de betalings-termijn is gedaan.

Artikel 12.1, vierde lid

Het voorgestelde artikel 12.1, vierde lid, regelt dat er ook belastingrente in rekening wordt gebracht als de belasting te laat, maar voordat er een naheffingsaanslag is vastgesteld, wordt betaald, tenzij deze betaling binnen twee maanden na het einde van de betalingstermijn (de start van het tijdvak waarover belastingrente in rekening wordt gebracht) plaats-vindt.

Artikel 12.1, vijfde lid

Met het voorgestelde artikel 12.1, vijfde lid, wordt bewerkstelligd dat de artikelen 30h, derde en zesde lid, 30hb, 30ia, en 30j, AWR van overeen-komstige toepassing zijn. Hiermee wordt onder andere geregeld dat het percentage van de belastingrente bij AMvB wordt vastgesteld. Het Besluit belasting- en invorderingsrente zal op dit punt worden aangepast. Verder wordt geregeld dat voor zover gedurende het tijdvak waarover de belastingrente wordt berekend het te betalen bedrag aan belasting reeds op aangifte is voldaan de inspecteur de belastingrente kan verminderen naar evenredigheid van het reeds voldane bedrag. Ook wordt geregeld dat de inspecteur het bedrag van de belastingrente vaststelt bij voor bezwaar vatbare beschikking.

Artikel 12.1, zesde lid

Het voorgestelde artikel 12.2, zesde lid, regelt dat er in het geval van een teruggaaf in bepaalde gevallen belastingrente zal worden vergoed in overeenstemming met artikel 30ha, eerste tot en met derde lid, AWR. Bij de toepassing van genoemd artikel 30ha moet voor «3 maanden na het einde van het kalenderjaar of boekjaar waarop de teruggaaf betrekking

heeft» worden gelezen «2 maanden na het einde van de betalingstermijn, bedoeld in artikel 11.1, derde lid, dan wel artikel 14.3, tweede lid, van de Wet minimumbelasting 2024, voor het verslagjaar waarop de teruggaaf betrekking heeft». Hiermee wordt bewerkstelligd dat de termijn waarover belastingrente wordt vergoed, niet eerder zal aanvangen dan de termijn waarover belastingrente in rekening wordt gebracht in de spiegelbeeldige situaties die zijn geregeld in het voorgestelde artikel 12.1, derde lid. Omdat voor de minimumbelasting een aanzienlijk langere aangifte- en betalingstermijn geldt (zeventien maanden na het einde van het verslagjaar in plaats van een maand na het einde van het tijdvak ingevolge artikel 19, eerste lid, AWR), wordt voor de aanvang van de termijn waarover belastingrente wordt berekend (te vergoeden of in rekening te brengen belastingrente) aangesloten bij het einde van deze termijn als startpunt van het tijdvak waarover belastingrente wordt gerekend.

Artikel 12.2

Artikel 12.2, eerste lid

Op grond van het voorgestelde artikel 12.2, eerste lid, wordt de belastingplichtige verplicht om eigener beweging juiste en volledige inlichtingen of gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van de minimumbelasting te verstrekken aan de inspecteur nadat hem bekend is geworden dat die inlichtingen of gegevens niet, onjuist of onvolledig door hem zijn verstrekt. Het voorgestelde artikel 12.2 komt overeen met de inlichtingenverplichting zoals opgenomen in artikel 6.3 van de Wet bronbelasting 2021. De termijn om tijdig de juiste en volledige inlichtingen en gegevens te verstrekken vangt aan zodra de belastingplichtige bekend wordt met het feit dat inlichtingen en gegevens eerder niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt en bedraagt vervolgens twee weken. Deze actieve inlichtingenverplichting betreft onder andere de situatie dat onterecht geen aangifte is gedaan, dat onterecht een onvolledige aangifte is gedaan of dat een aangifte met een te laag bedrag aan verschuldigde minimumbelasting is gedaan. Met deze informatieverplichting wordt een zelfstandige actieve rol voor de belastingplichtige ten behoeve van een juiste heffing van minimumbelasting geregeld. De termijn van twee weken om de inspecteur te informeren begint zoals gezegd te lopen zodra de belastingplichtige bekend is geworden dat inlichtingen en gegevens niet, onjuist of onvolledig zijn verstrekt. Omdat de inlichtingenverplichting hoofdzakelijk geldt voor onjuistheden in de belastingaangifte ten aanzien van de minimumbelasting, wordt deze termijn passend geacht. Voor onjuistheden in de bijheffing-informatieaangifte, zoals bijvoorbeeld fiscale of boekhoudkundige correcties, is voorzien in een andere systematiek, waardoor de veranderingen in het belastbare bedrag worden meegenomen in het op dat moment nog openstaande jaar. De systematiek die hieraan ten grondslag ligt, is opgenomen in het voorgestelde artikel 7.6. Voor dergelijke wijzigingen in het belastbare bedrag zal de inlichtingenverplichting dus ook niet van toepassing zijn.

Het niet, niet tijdig of niet op de juiste wijze voldoen aan de inlichtingenverplichting wordt aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van die verplichting is te wijten aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige, vormt dit een vergrijp ter zake waarvan de inspecteur hem een bestuurlijke boete kan opleggen van ten hoogste 100 percent van het bedrag aan belasting dat niet is geheven.

Artikel 12.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 12.2, tweede lid, regelt dat het nakomen van deze actieve informatieverplichting op de door de inspecteur aangegeven wijze moet geschieden, hetgeen het alsnog indienen van een aangifte kan betreffen ingeval onterecht geen aangifte is gedaan, maar bijvoorbeeld ook het alsnog schriftelijk verstrekken van de gegevens.

Artikel 12.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 12.2, derde lid, regelt dat de actieve inlichtingenverplichting voor de belastingplichtige blijft bestaan tot en met zes jaren en vier maanden na afloop van het verslagjaar waarover de belasting is verschuldigd. Hiermee wordt aangesloten bij de termijn die geldt voor het opleggen van een naheffingsaanslag.

Artikel 12.2, vierde lid

Het voorgestelde artikel 12.2, vierde lid, regelt dat de inlichtingenverplichting, ingeval het voorgestelde artikel 14.3, eerste en tweede lid, toepassing vindt, in afwijking van het voorgestelde artikel 12.2, derde lid, vervalt door verloop van zes jaren en zeven maanden na het einde van het verslagjaar waarover de belasting is verschuldigd. Het voorgestelde artikel 14.3 regelt dat voor het overgangsjaar, bedoeld in het voorgestelde artikel 14.1, zesde lid, een verlengde aangiftetermijn van twintig maanden na afloop van het verslagjaar geldt. Als gevolg hiervan wordt ook de termijn voor de inlichtingenverplichting met eenzelfde periode verlengd.

Artikel 12.3

In het voorgestelde artikel 12.3 worden enkele aanpassingen aangebracht voor de toepassing van de sanctiebepalingen uit de AWR bij de heffing van de minimumbelasting. Omdat voor de aangifte en voldoening van minimumbelasting een afwijkende termijn geldt, wordt voorgesteld om ook voor de sanctiebepalingen bij die afwijkende termijnen aan te sluiten. In zijn algemeenheid wordt opgemerkt dat voor sancties de bepalingen van de AWR voor aangiftebelastingen van toepassing zijn. Dit betekent dat ingeval de belasting niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in het voorgestelde artikel 11.2, derde lid, dan wel artikel 14.3, tweede lid, gestelde termijn is betaald een verzuimboete van ten hoogste € 5.514 opgelegd kan worden.⁵⁷ Ook is het voor de inspecteur mogelijk om, als het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de minimumbelasting, niet, gedeeltelijk niet, dan wel niet binnen de in het voorgestelde artikel 11.2, derde lid, dan wel artikel 14.3, tweede lid, gestelde termijn is betaald, een bestuurlijke boete op te leggen van ten hoogste 100 percent van de als gevolg van de opzet of grove schuld te weinig betaalde belasting.⁵⁸ Ingeval van opzet kan tevens worden gekozen voor de strafrechtelijke weg van artikel 69 AWR.

Artikel 12.3, eerste lid

Het voorgestelde artikel 12.3, eerste lid, regelt dat voor de toepassing van artikel 67b, eerste lid, AWR het verzuim ziet op het niet doen van aangifte dan wel op het niet doen van aangifte binnen de ingevolge artikel 11.1, tweede lid, gestelde termijn dan wel de ingevolge artikel 14.3, tweede lid, gestelde termijn in geval van een overgangsjaar. Deze bepaling is

⁵⁷ Artikel 67c AWR.

⁵⁸ Artikel 67f AWR.

noodzakelijk omdat de voorgestelde minimumbelasting een afwijkende aangiftetermijn kent.

Artikel 12.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 12.3, derde lid, bepaalt dat in afwijking van de artikelen 67c, derde lid, en 67f, vierde lid, AWR de bevoegdheid tot het opleggen van een bestuurlijke boete op grond van die artikelen vervalt door verloop van zes jaren en vier maanden na afloop van het verslagjaar waarover de belasting is verschuldigd. De bevoegdheid om een bestuurlijke boete op te leggen vervalt derhalve gelijktijdig met de bevoegdheid om een naheffingsaanslag op te leggen. Voornoemde bestuurlijke boetes zijn ook reguliere fiscale boetes bij aangiftebelastingen. Artikel 67c AWR betreft een verzuimboete en ziet kort samengevat op het niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig betalen van de belasting. Artikel 67f AWR betreft een vergrijpboete. Deze vergrijpboete kan worden opgelegd ingeval het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de belasting welke op aangifte moet worden voldaan niet, gedeeltelijk niet of niet tijdig is betaald.

Artikel 12.3, derde lid

Het voorgestelde artikel 12.3, derde lid, regelt dat de bevoegdheid voor het opleggen van een bestuurlijke boete vervalt door het verloop van zes jaren en zeven maanden, in plaats van zes jaren en vier maanden, als het voorgestelde artikel 14.3, eerste en tweede lid, toepassing vindt. Het voorgestelde artikel 14.3 regelt dat voor het overgangsjaar een verlengde termijn van twintig maanden na afloop van het verslagjaar geldt voor het doen van aangifte en de betaling. Als gevolg hiervan wordt ook de termijn waarin een bestuurlijke boete opgelegd kan worden met eenzelfde periode verlengd.

Artikel 12.4

Artikel 12.4, eerste lid

Ingevolge het voorgestelde artikel 12.4, eerste lid, wordt het opleggen van een vergrijpboete mogelijk indien het aan opzet of grove schuld van de belastingplichtige is te wijten dat de inlichtingenverplichting van het voorgestelde artikel 12.2 niet wordt nagekomen. Op grond van het voorgestelde artikel 12.4, eerste en tweede lid, is de vergrijpboete maximaal 100% van het bedrag aan belasting dat als gevolg van het niet nakomen van de verplichting van het voorgestelde artikel 12.2, eerste lid, niet zou zijn geheven. Daarnaast kan het grofschuldig niet, niet tijdig of niet op de juiste wijze voldoen aan deze verplichting ook aangemerkt worden als een overtreding als bedoeld in artikel 68 AWR. Indien het niet nakomen van de verplichting is te wijten aan opzet van de belastingplichtige is dit een misdrijf als bedoeld in artikel 69 AWR.

Artikel 12.4, tweede en derde lid

De vergrijpboete kan worden opgelegd aan de overtreder van de actieve inlichtingenverplichting. Het voorgestelde artikel 12.4, eerste lid, richt zich tot de belastingplichtige. Hierdoor is in beginsel de belastingplichtige de mogelijke overtreder. Echter, artikel 5:1 van de Algemene wet bestuursrecht (Awb) en artikel 67o, eerste lid, AWR brengen met zich dat naast een vergrijpboete aan de overtreder een vergrijpboete ook kan worden opgelegd aan de medepleger, de feitelijk leidinggevende, de doen pleger, de uitlokker of de medeplichtige. Indien deze vergrijpboete wordt opgelegd aan een medeplichtige, wordt het bedrag van de boete dat ten

hoogste kan worden opgelegd op grond van het voorgestelde artikel 12.4, derde lid, dat artikel 67o, derde lid, AWR voor de toepassing van artikel 12.4 van overeenkomstige toepassing verklaart, met een derde verminderd.

Artikel 12.4, vierde en vijfde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 12.4, vierde lid, vervalt de bevoegdheid tot het opleggen van een vergrijpboete door verloop van zes jaren en vier maanden na afloop van het verslagjaar waarover de belasting is verschuldigd. De bevoegdheid om een vergrijpboete op te leggen vervalt derhalve gelijktijdig met de bevoegdheid om een naheffingsaanslag op te leggen. Deze periode wordt op grond van het voorgestelde artikel 12.4, vijfde lid, verlengd tot zes jaren en zeven maanden, indien het voorgestelde artikel 14.3, eerste en tweede lid, toepassing vindt.

Artikel 13.1

Artikel 13.1, eerste lid

Het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid, geeft de definities van «aangewezen lokale entiteit» en «kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten».

Een «aangewezen lokale entiteit» wordt voor de toepassing van het voorgestelde hoofdstuk 13 omschreven als de groepsentiteit van een multinationale groep of binnenlandse groep die in Nederland is gevestigd en door de andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten van de multinationale groep of binnenlandse groep is aangewezen om de bijheffing-informatieaangifte, bedoeld in het voorgestelde artikel 13.1, tweede lid, in te dienen of namens hen de inspecteur de kennisgeving, bedoeld in het voorgestelde artikel 13.1, vierde lid, te verstrekken.

Op grond van het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid, onderdeel b, wordt voor de toepassing van het voorgestelde hoofdstuk 13 onder een «kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten» verstaan: een bilaterale of multilaterale overeenkomst of regeling tussen twee of meer bevoegde autoriteiten die voorziet in de automatische uitwisseling van de jaarlijkse bijheffing-informatieaangiften.

Artikel 13.1, tweede lid

Op grond van het voorgestelde artikel 13.1, tweede lid, heeft een in Nederland gevestigde groepsentiteit de verplichting om een bijheffing-informatieaangifte in te dienen, respectievelijk kan deze bijheffing-informatieaangifte namens de groepsentiteit door een aangewezen lokale entiteit worden ingediend.

Artikel 13.1, derde lid

Op grond van het voorgestelde artikel 13.1, derde lid, hoeft een in Nederland gevestigde groepsentiteit, in afwijking van de hoofdregel van het voorgestelde artikel 13.1, tweede lid, geen bijheffing-informatieaangifte in te dienen als de bijheffing-informatieaangifte in overeenstemming met de voorwaarden omschreven in het voorgestelde artikel 13.1, vijfde lid, wordt ingediend door een uiteindelijk moederentiteit of een aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit, mits deze uiteindelijk moederentiteit, respectievelijk aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit, gevestigd is in een staat

waarin voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten met Nederland bestaat.

Artikel 13.1, vierde lid

In het geval de bijheffing-informatieaangifte niet door een in Nederland gevestigde groepsentiteit wordt ingediend, maar door de in een andere staat gevestigde uiteindelijk moederentiteit of aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit, is de in Nederland gevestigde groepsentiteit op grond van het voorgestelde artikel 13.1, vierde lid, gehouden om te melden bij de inspecteur welke groepsentiteit de bijheffing-informatieaangifte zal indienen en waar deze groepsentiteit is gevestigd (de kennisgeving).

Artikel 13.1, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 13.1, vijfde lid, regelt dat de bijheffing-informatieaangifte door middel van een standaardformulier moet worden ingediend. Voorts regelt dit vijfde lid welke informatie ten minste moet worden opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte. Dit betreft:

- informatie over de groepsentiteiten van de groep (zoals identificatienummers en vestigingsplaats);
- informatie over de groepsstructuur;
- informatie die nodig is voor het bepalen van het effectieve belastingtarief (zoals bedoeld in hoofdstuk 8 van dit wetsvoorstel), de bijheffing van een joint-venture groep en het bedrag aan en de toerekening van bijheffing; en
- een overzicht van de gemaakte keuzes op grond van dit wetsvoorstel.

De inhoud van dit standaardformulier wordt nader uitgewerkt binnen het OESO IF.

Artikel 13.1, zesde lid

In het voorgestelde artikel 13.1, zesde lid, worden regels gesteld over de informatie die moet worden opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte, als deze bijheffing-informatieaangifte wordt opgesteld door een uiteindelijk moederentiteit die is gevestigd in een niet-EU-lidstaat die voorschriften toepast, die op grond van het voorgestelde artikel 1.2, zevende lid, zijn aangemerkt als een kwalificerende inkomensinclusiemaatregel. Hierbij betreft het de specifieke situatie dat een in een staat gevestigde partieel gehouden moederentiteit belangen in groepsentiteiten in andere staten houdt. De bijheffing-informatieaangifte dient dan alle informatie te bevatten die nodig is om het effectieve belastingtarief en de verschuldigde bijheffing te bepalen van laatstgenoemde groepsentiteiten.

Artikel 13.1, zevende lid

Het voorgestelde artikel 13.1, zevende lid, regelt dat de bijheffing-informatieaangifte en de kennisgeving uiterlijk vijftien maanden na afloop van het verslagjaar moeten zijn ingediend bij de inspecteur.

Artikel 13.2

Het voorgestelde artikel 13.2 biedt de multinationale ondernemingen via de informatieaangifte-indienende groepsentiteiten een aantal keuzes, die afhankelijk van welke keuze het betreft, voor één verslagjaar of vijf

verslagjaren geldt.⁵⁹ De informatieaangifte-indienende groepsentiteit is niet noodzakelijkerwijs de belastingplichtige voor de bijheffing, maar zal in de regel de uiteindelijk moederentiteit zijn, of indien daarvoor gekozen wordt, een in een andere staat gevestigde groepsentiteit (de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit). Uiteraard kan ook een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit de informatieaangifte-indienende groepsentiteit zijn (de aangewezen lokale entiteit).

De informatieaangifte-indienende groepsentiteit moet deze keuzes kenbaar maken in de bijheffing-informatieaangifte.⁶⁰ De mogelijkheid tot het maken van bepaalde keuzes vloeit voort uit de richtlijn, die dit ontleent aan de OESO-modelregels.

De OESO is onder de vlag van het zogeheten Implementation Framework aan de slag gegaan met een aantal werkstromen ter bevordering van een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-regels. Een van deze werkstromen betreft de ontwikkeling van een geüniformeerd format voor de bijheffing-informatieaangifte en aansluitend de technische specificaties die daarbij horen.⁶¹ De verwachting is dat het format voor de bijheffing-informatieaangifte in de zomer van 2023 gepubliceerd zal worden, maar voor de technische specificaties is nog geen concreet tijdspad bekend. Hoe binnen de Europese Unie de gegevensuitwisseling, de opzet van de bijheffing-informatieaangifte en bijbehorende technische specificaties zullen worden vormgegeven is een nog te bespreken onderwerp, maar de verwachting is dat aangesloten zal worden bij andere internationale gegevensuitwisselingen die in Richtlijn betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van de belastingen (2011/16/EU) zijn opgenomen.

In december 2022 heeft de OESO een eerste versie van de opzet van de bijheffing-informatieaangifte geconsulteerd.⁶² Hierin kan de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuzes van het voorgestelde artikel 13.2, aangeven, door deze keuzes «aan te vinken» in verschillende tabellen.⁶³ Hoewel de opzet van de nog niet gepubliceerde bijheffing-informatieaangifte sinds de consultatie op punten is gewijzigd, is de wijze van het maken van deze keuzes niet wezenlijk gewijzigd. Dit zou betekenen dat de termijnen voor het maken van de keuzes aansluiten bij de termijnen die gelden voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte.

Bij andere internationale gegevensuitwisselingen voorzien de technische specificaties ook in regels voor het maken van correcties. Omdat voor de bijheffing-informatieaangifte nog geen technische specificaties bekend zijn, is er ook nog niet voorzien in een correctiemechanisme. Om misbruik van het gebruik van de keuzemogelijkheden te voorkomen is de verwachting dat er beperkingen zullen zitten aan het maken van correcties ten aanzien van de keuzes.

Als geen keuze is gemaakt in de bijheffing-informatieaangifte, dan wordt er geen gebruik gemaakt van de geboden keuzemogelijkheid en dan zijn dientengevolge de hoofdregels van het wetsvoorstel van toepassing.

⁵⁹ In artikel 13.2, eerste lid, zijn de regelingen opgenomen waarvoor de vijfaarsperiode geldt en in artikel 13.2, tweede lid, zijn de regelingen opgenomen waarvoor de eenjaarsperiode geldt.

⁶⁰ Artikel 13.2 en 13.1, vijfde lid, onderdeel d.

⁶¹ De verwachting is dat de bijheffing-informatieaangifte digitaal ingediend zal moeten worden. Voor andere internationale gegevensuitwisselingen wordt hierbij gebruik gemaakt van het zogeheten XML format.

⁶² <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-two-globe-information-return.pdf>

⁶³ Tabellen 3.3.3. en 3.4.3.

Artikel 13.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, regelt dat keuzes die zijn gemaakt op grond van de voorgestelde artikelen 2.2, vierde lid, 6.2, vijfde lid, 6.3, eerste lid, 6.6, eerste lid, 6.9, eerste lid, 10.5, eerste lid, en 10.6, eerste lid, geldig zijn voor een periode van vijf verslagjaren.

Deze periode vangt aan op de eerste dag van het verslagjaar waarvoor die keuze is gemaakt. Voorts regelt het voorgestelde artikel 13.2, eerste lid, dat een keuze automatisch wordt verlengd, tenzij deze wordt herroepen door de informatieaangifte-indienende groepsentiteit na de vijfjaarsperiode. Een herroeping van de keuze geldt voor een periode van vijf verslagjaren, die aanvangt op de eerste dag van het verslagjaar waarvoor de keuze wordt herroepen.

De keuze moet op grond van het voorgestelde artikel 13.1, vijfde of zesde lid, worden opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte.

Artikel 13.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 13.2, tweede lid, regelt dat de keuzes, bedoeld in de voorgestelde artikelen 6.7, eerste lid, 7.3, negende lid, onderdeel b, 7.6, derde lid, 8.2, vierde lid, 8.7, eerste lid, 8.8, eerste lid, 8.11, eerste lid, en 10.3, eerste lid, geldig zijn voor een periode van één verslagjaar. Deze keuze wordt automatisch verlengd, tenzij de informatieaangifte-indienende groepsentiteit de keuze ten aanzien van een volgend verslagjaar herroept. De keuze moet op grond van het voorgestelde artikel 13.1, vijfde of zesde lid, worden opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte.

Artikel 13.3

Artikel 13.3, eerste lid

In het voorgestelde artikel 13.3, eerste lid, is geregeld dat als het aan opzet of grove schuld is te wijten dat niet, niet tijdig of niet volledig is voldaan aan de verplichting van het voorgestelde artikel 13.1, tweede lid, namelijk het indienen van de bijheffing-informatieaangifte, dit een vergrijp vormt ten aanzien waarvan de inspecteur een boete van ten hoogste de zesde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht kan opleggen. De hoogte van deze boete is gelijk aan de boete voor het opzettelijk of grofschuldig niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist indienen van het landenrapport of de notificatie, bedoeld in de artikelen 29c en 29d Wet Vpb 1969.

Artikel 13.3, tweede lid

Het voorgestelde artikel 13.3, tweede lid, regelt dat als het aan opzet of grove schuld te wijten is dat niet, niet tijdig of niet volledig is voldaan aan de verplichting van het voorgestelde artikel 13.1, vierde lid, dit een vergrijp vormt ten aanzien waarvan de inspecteur een boete van ten hoogste de vierde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht, kan opleggen. De reden dat voor de kennisgevingsverplichting een lagere boete opgelegd kan worden dan voor de indiening van de bijheffing-informatieaangifte is dat de kennisgevingsverplichting niet benodigd is voor de berekening van de hoogte en verdeling van de bijheffing en geen invloed heeft op de uitwisseling van de bijheffing-informatieaangifte.

In plaats van het opleggen van een bestuurlijke boete voor het niet voldoen aan de kennisgevingsverplichting, respectievelijk de bijheffing-informatieaangifte, kan het niet voldoen aan de kennisgevingsverplichting, respectievelijk de bijheffing-informatieaangifte, aangemerkt worden als een strafbaar feit als bedoeld in hoofdstuk IX AWR. Dit betekent dat indien sprake is van een strafrechtelijke overtreding de betrokkene kan worden gestraft met hechtenis van ten hoogste zes maanden of een geldboete van de derde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht. Gebeurt het niet-nakomen opzettelijk, dan is sprake van een misdrijf, waarop naast een geldboete van de vierde categorie, bedoeld in artikel 23, vierde lid, van het Wetboek van Strafrecht, een gevangenisstraf van ten hoogste vier jaren staat. Strafvervolging wordt echter in het algemeen gereserveerd voor de meest ernstige gevallen.

De woorden «ten hoogste» in het voorgestelde artikel 13.3, eerste en tweede lid, zijn toegevoegd om te benadrukken dat in elk geval de boete proportioneel moet zijn. Wat een proportionele boete is, hangt af van alle relevante feiten en omstandigheden van het concrete geval. Deze worden tegen elkaar afgewogen door de inspecteur en kunnen leiden tot een wijziging van het bedrag van de boete. Hierbij kan sprake zijn van omstandigheden die strafverzwarend of strafverminderend zijn. Zo kan recidive leiden tot een verhoging van de boete en kunnen slechte financiële omstandigheden leiden tot een verlaging van de boete.

Artikel 14.1

Het voorgestelde artikel 14.1 bevat transitieregels voor bepaalde situaties. Vanaf het moment dat een multinationale groep of binnenlandse groep binnen de reikwijdte van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen valt, zal per staat het effectieve belastingtarief bepaald moeten worden. Een groepsentiteit kan in de verslagjaren voordat een multinationale groep of binnenlandse groep binnen de reikwijdte van die maatregelen valt actieve of passieve belastinglatenties op de balans opnemen, bijvoorbeeld doordat er verlies wordt gemaakt of activa worden overgedragen. Deze situaties kunnen effect hebben bij de berekening van het effectieve belastingtarief.

Artikel 14.1, eerste lid

Als een groepsentiteit in een staat actieve of passieve belastinglatenties heeft in het overgangsjaar, dan regelt het voorgestelde artikel 14.1, eerste lid, hoe deze actieve of passieve belastinglatenties worden opgenomen in de berekening van het effectieve belastingtarief in een staat in het overgangsjaar en de daaropvolgende verslagjaren. Deze actieve of passieve belastinglatenties worden op grond van het voorgestelde artikel 14.1, eerste lid, opgenomen in de berekening van het effectieve belastingtarief tegen het laagste van het van toepassing zijnde minimumbelastingtarief of het belastingtarief waartegen de actieve of passieve belastinglatenties in de financiële verslaggeving zijn opgenomen.

Een actieve belastinglatentie die in beginsel in aanmerking is genomen voor een binnenlands belastingtarief dat lager is dan het minimumbelastingtarief mag voor de berekening van het effectieve belastingtarief alsnog worden herrekend tegen het minimumbelastingtarief als de in een staat gevestigde groepsentiteit aannemelijk kan maken dat de actieve belastinglatentie tegen een lager bedrag is opgenomen in de financiële verslaggeving en toerekenbaar is aan een kwalificerend verlies. De toets of er sprake is van een kwalificerend verlies wordt aangelegd in het jaar dat de actieve belastinglatentie ontstaat.

In overeenstemming met het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel c, worden wijzigingen van de waarde van een actieve belastinglatentie als gevolg van een aanpassing in de waarderingsmethode of verantwoordingsmethode buiten beschouwing gelaten.

Als actieve of passieve belastinglatenties zijn ontstaan voorafgaand aan het overgangsjaar en van invloed zijn bij het bepalen van de betrokken belastingen in een verslagjaar wordt overeenkomstig het voorgestelde artikel 7.3 rekening gehouden met de toepassing van het voorgestelde artikel 14.1, eerste lid.

Actieve en passieve belastinglatenties, vastgesteld door toepassing van het voorgestelde artikel 14.1, eerste lid, worden niet in aanmerking genomen als de keuze wordt gemaakt voor het voorgestelde artikel 7.4. Het voorgestelde artikel 7.3 is namelijk niet van toepassing als wordt gekozen voor de toepassing van het voorgestelde artikel 7.4.

Artikel 14.1, tweede lid

Het voorgestelde artikel 14.1, tweede lid, voorkomt dat de vorming van een actieve belastinglatentie voorafgaand aan het overgangsjaar van invloed is op de berekening van de betrokken belastingen in het overgangsjaar en daaropvolgende jaren. Dit lid is slechts van toepassing op actieve belastinglatenties ten aanzien van bestanddelen die op de voet van het voorgestelde hoofdstuk 6 niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen en die zijn ontstaan na 30 november 2021. De toepassing van het voorgestelde artikel 14.1, tweede lid, voorkomt dat aan de toepassing van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen kan worden ontkomen door het creëren van actieve belastinglatenties voordat die maatregelen in werking treden. De toepassing van het voorgestelde artikel 14.1, tweede lid, kan worden toegelicht aan de hand van het volgende voorbeeld.

Voorbeeld 78: werking van artikel 14.1, tweede lid

Groepsentiteit A Co is onderdeel van een multinationale groep die onderworpen is aan de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Groepsentiteit A Co liquideert in december 2021 een deelneming. Het liquidatieverlies bedraagt € 100. Hiervoor wordt een actieve belastinglatentie gevormd. Deze actieve belastinglatentie wordt niet meegenomen in de gecorrigeerde betrokken belastingen in verband met de toepassing van het voorgestelde artikel 14.1, tweede lid.

Artikel 14.1, derde lid

Het voorgestelde artikel 14.1, derde lid, ziet op de teboekstelling van activa die zijn overgedragen tussen groepsentiteiten in de periode tussen 30 november 2021 en het overgangsjaar.

Is voldaan aan de vereisten, dan wordt het overgedragen activum gesteld op de door de overdragende groepsentiteit gehanteerde boekwaarde op het moment van vervreemding. Hiermee wordt voorkomen dat de grondslag van het activum wordt verhoogd, bijvoorbeeld door herwaardering, zonder dat de winst die ontstaat in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. Voorraad valt niet onder deze regel, omdat verkopen van voorraad binnen een groep vaak routinematig zijn en de voorraad vaak voor een korte periode wordt aangehouden alvorens deze wordt verkocht buiten de multinationale groep of binnenlandse groep.

De belastinglatenties die verband houden met de overdracht van activa worden ook bepaald op de boekwaarde op het moment van vervreemding. Deze belastinglatentie wordt dan vervolgens meegenomen bij de berekening van de betrokken belastingen.

Artikel 14.1, vierde lid

De de minimis-uitzondering in het voorgestelde artikel 8.7 wordt per verslagjaar toegepast. Hierdoor kan de de minimis-uitzondering het ene jaar wel van toepassing zijn en het andere jaar niet. Als de de minimis-uitzondering van toepassing is ten aanzien van een staat in een verslagjaar waarin de multinationale groep of binnenlandse groep onder de reikwijdte van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen valt, zijn de transitiebepalingen van het voorgestelde artikel 14.1 ten aanzien van die staat van toepassing aan het begin van het eerste verslagjaar waarin de de minimis-uitzondering niet van toepassing is. Dit wordt aan de hand van het volgende voorbeeld geïllustreerd:

Voorbeeld 79: samenloop de minimis-uitzondering en transitiebepalingen

Stel dat de de minimis-uitzondering van toepassing is ten aanzien van staat A in verslagjaar 1, het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep X onder de reikwijdte van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen valt. In verslagjaar 2 is ten aanzien van staat A niet meer voldaan aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.7, eerste lid, en kan de de minimis-uitzondering niet worden toegepast. Als gevolg daarvan moeten voor de in staat A gevestigde groepsentiteiten het effectieve belastingtarief en de eventueel verschuldigde bijheffing voor verslagjaar 2 worden berekend. De transitiebepalingen van het voorgestelde artikel 14.1 zijn ten aanzien van staat A van toepassing vanaf verslagjaar 2.

Artikel 14.1, vijfde lid

Er kan een samenloop plaatsvinden tussen de tijdelijke veilighavenregels van het voorgestelde artikel 8.8 en de bepalingen van het voorgestelde artikel 14.1, eerste en derde lid. Het voorgestelde artikel 14.1, vijfde lid, regelt deze samenloop. Het voorgestelde artikel 14.1, eerste en derde lid, wordt voor het eerst toegepast in het verslagjaar waarin de tijdelijke veilighavenmaatregel niet langer wordt toegepast in een staat. Het voorgestelde artikel 14.1, tweede lid, en de tijdelijke veilighavenregel worden wel tegelijkertijd toegepast.

Het voorgestelde artikel 14.1, vijfde lid, regelt verder dat het overgangsjaar voor een beleggingsentiteit of verzekeringsbeleggingsentiteit het eerste jaar is waarin de tijdelijke veilighavenmaatregel niet op die entiteit van toepassing is.

Artikel 14.1, zesde lid

Het voorgestelde artikel 14.1, zesde lid, geeft een definitie van het begrip «overgangsjaar». Onder overgangsjaar wordt verstaan het eerste verslagjaar waarin een multinationale groep met betrekking tot een staat de regels ter implementatie van Richtlijn (EU) 2022/2523 of de OESO-modelregels dient toe te passen. Bij een binnenlandse groep is het overgangsjaar het eerste jaar waarin wordt voldaan aan de criteria, bedoeld in artikel 2.1.

Indien een multinationale groep met een in Nederland gevestigde groepsentiteit of binnenlandse groep bij de inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen binnen de reikwijdte van die maatregelen valt, is het overgangsjaar voor Nederland het eerste verslagjaar dat aanvangt op of na 31 december 2023. Indien een multinationale groep of een binnenlandse groep op een later moment boven de omzetrempel, bedoeld in het voorgestelde artikel 2.1 uitstijgt, bijvoorbeeld door een omzetstijging, een fusie of een overname, zal het overgangsjaar voor iedere staat ook later zijn.

Artikel 14.2

Het voorgestelde artikel 14.2 voorziet in bepaalde situaties in een vermindering van de binnenlandse bijheffing en in een nihilstelling van de inkomen-inclusiebijheffing en de onderbelastewinstbijheffing. Hiermee zorgt het voorgestelde artikel 14.2 voor een zachte landing ten aanzien van de Pijler 2-regels voor multinationale groepen gedurende de eerste vijf verslagjaren van de aanvangsfase van hun internationale activiteiten en voor binnenlandse groepen gedurende een periode van vijf verslagjaren vanaf het begin van het verslagjaar waarin zij voor het eerst binnen de reikwijdte van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen vallen.

Artikel 14.2, eerste lid

Het voorgestelde artikel 14.2, eerste lid, voorziet in een vermindering van de binnenlandse bijheffing, bedoeld in artikel 3.2, eerste lid. De binnenlandse bijheffing wordt verminderd met de som van de volgens artikel 8.2, vijfde lid, met inachtneming van het voorgestelde artikel 14.2, tweede lid, aan ieder van de volgende in Nederland gevestigde groepsentiteiten toegerekende bijheffing:

- de uiteindelijk moederentiteit of een tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een uiteindelijk moederentiteit die een uitgesloten entiteit is; en
- een groepsentiteit waarin de hiervoor genoemde uiteindelijk moederentiteit of tussenliggende moederentiteit een onmiddellijk of middellijk belang heeft.

In het voorgestelde artikel 14.2, vierde lid, wordt nader gespecificeerd wanneer het voorgestelde artikel 14.2, eerste lid, van toepassing is.

Artikel 14.2, tweede lid

Het voorgestelde artikel 14.2, tweede lid, onderdeel a, regelt dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 14.2, eerste lid, de bijheffing wordt toegerekend overeenkomstig artikel 8.2, vijfde lid, waarbij het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, eerste zin, buiten aanmerking blijft bij die berekening van de bijheffing voor iedere groepsentiteit. Hiermee wordt geregeld dat de vermindering van de binnenlandse bijheffing enkel ziet op het bedrag aan bijheffing dat in verhouding staat tot het kwalificerende inkomen van de in het voorgestelde artikel 14.2, eerste lid, genoemde groepsentiteiten. De binnenlandse bijheffing wordt namelijk op grond van het voorgestelde artikel 3.2, eerste lid, gezamenlijk berekend ter zake van alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten en op grond van het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, geheven bij één belastingplichtige. Het voorgestelde artikel 14.2, tweede lid, onderdeel a, bewerkstelligt dat de vermindering van de binnenlandse bijheffing niet onverkort gelijk staat aan de berekende binnenlandse bijheffing van de groep in Nederland.

Het voorgestelde artikel 14.2, tweede lid, onderdeel b, regelt dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 14.2, eerste lid, de op grond van artikel 8.2, vijfde lid, berekende bijheffing voor een groepsentiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 14.2, eerste lid, onderdeel b, waarbij artikel 3.1, tweede lid, eerste zin, buiten aanmerking blijft, wordt vermenigvuldigd met het overeenkomstig artikel 4.4, tweede, derde en vijfde lid, aan haar moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing over het verslagjaar. Hiermee wordt bewerkstelligd dat de vermindering van de binnenlandse bijheffing, bedoeld in het voorgestelde artikel 14.2, eerste lid, onderdeel b, gelijk is aan de inkomen-inclusiebijheffing die wordt berekend ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Hiermee sluit de vermindering van de binnenlandse bijheffing aan bij het voorgestelde artikel 14.2, derde lid.

De hiervoor genoemde aansluiting is nodig, omdat de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in een binnenlandse situatie vergelijkbaar is met de toepassing van de binnenlandse bijheffing. In beide gevallen wordt namelijk bijgeheven ter zake van in Nederland gevestigde groepsentiteiten, waarbij – in tegenstelling tot de binnenlandse bijheffing – de inkomen-inclusiemaatregel een pro rata-benadering kent. De pro rata-benadering houdt in dat bij het bepalen van het bedrag van de bijheffing ter zake van een laagbelaste groepsentiteit rekening wordt gehouden met het aan een moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing van die laagbelaste groepsentiteit. Om te voorkomen dat de vermindering van de binnenlandse bijheffing meer bedraagt dan de inkomen-inclusiebijheffing die wordt berekend ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten, regelt het voorgestelde artikel 14.2, tweede lid, onderdeel b, een pro rata-benadering voor de vermindering van de binnenlandse bijheffing. Voor de nadere invulling van de pro rata-benadering wordt aangesloten bij artikel 4.2, tweede, derde en vijfde lid. Voor meer toelichting over de pro rata-benadering wordt verwezen naar de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 4.2, tweede, derde en vijfde lid.

Artikel 14.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 14.2, derde lid, bepaalt dat voor de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing, bedoeld in artikel 4.2, eerste en vierde lid, de bijheffing voor in Nederland gevestigde groepsentiteiten in afwijking van artikel 8.2, vijfde en zesde lid, op nihil wordt gesteld, indien die zou worden geheven van:

- de uiteindelijk moederentiteit; of
- een tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een uiteindelijk moederentiteit die een uitgesloten entiteit is.

De toepassing van het voorgestelde artikel 14.2, derde lid, ten aanzien van de bovenstaande moederentiteiten ziet enkel op de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in een binnenlandse situatie, namelijk de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel ten aanzien van de bovenstaande in Nederland gevestigde moederentiteiten en de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten waarin zij een belang houden.

In het voorgestelde artikel 14.2, vierde lid, wordt nader gespecificeerd wanneer het voorgestelde artikel 14.2, derde lid, van toepassing is.

Artikel 14.2, vierde lid

In het voorgestelde artikel 14.2, vierde lid, aanhef en onderdeel a, is bepaald wanneer het voorgestelde artikel 14.2, eerste tot en met derde lid, van toepassing is op een multinationale groep. Het voorgestelde artikel 14.2, eerste tot en met derde lid, is van toepassing gedurende de eerste vijf verslagjaren van de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep waarvan de uiteindelijk moederentiteit of de tussenliggende moederentiteit, deel uitmaakt. In het voorgestelde artikel 14.2, zesde lid, is geregeld wanneer een multinationale groep zich bevindt in de aanvangsfase van haar internationale activiteiten.

In het voorgestelde artikel 14.2, vierde lid, aanhef en onderdeel b, is bepaald wanneer het voorgestelde artikel 14.2, eerste tot en met derde lid, van toepassing is op een binnenlandse groep. Het voorgestelde artikel 14.2, eerste tot en met derde lid, is van toepassing gedurende een periode van vijf verslagjaren vanaf het begin van het verslagjaar waarin de in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen ingevolge het voorgestelde artikel 2.1 voor het eerst van toepassing zijn op een binnenlandse groep waarvan de uiteindelijk moederentiteit of de tussenliggende moederentiteit deel uitmaakt.

Artikel 14.2, vijfde lid

Het voorgestelde artikel 14.2, vijfde lid, bepaalt dat de onderbelastewinst-bijheffing, bedoeld in het voorgestelde artikel 5.2, tweede lid, nihil bedraagt gedurende de eerste vijf verslagjaren van de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep.

Artikel 14.2, zesde lid

In het voorgestelde artikel 14.2, zesde lid, wordt bepaald wanneer een multinationale groep zich in de aanvangsfase van haar internationale activiteiten bevindt. Hiervoor dient te worden voldaan aan twee vereisten.

Op grond van het voorgestelde artikel 14.2, zesde lid, onderdeel a, is het eerste vereiste dat de groepsentiteiten van de multinationale groep gedurende een verslagjaar in niet meer dan zes verschillende staten zijn gevestigd. De plaats van vestiging van een groepsentiteit wordt bepaald op grond van het voorgestelde artikel 1.3. Als een groepsentiteit staatloos is op grond van het voorgestelde artikel 1.3 telt deze groepsentiteit niet mee bij het vaststellen van het aantal staten.

Staten waarin beleggingsentiteiten, joint ventures en een met een joint venture verbonden partij zijn gevestigd, tellen ook niet mee bij het bepalen van het aantal staten. De staat waarin een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit van de multinationale groep is gevestigd, telt wel mee bij het bepalen van het aantal staten.

Op grond van het voorgestelde artikel 14.2, zesde lid, onderdeel b, is het tweede vereiste dat de totale nettoboekwaarde van materiële activa in alle staten behalve de referentiestaat niet meer dan € 50 miljoen bedraagt. De definitie van het begrip «nettoboekwaarde van materiële activa» is opgenomen in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid. Materiële activa, gehouden door staatloze groepsentiteiten worden geacht zich te bevinden in een andere staat dan de referentiestaat, tenzij de multinationale groep aannemelijk kan maken dat deze materiële activa zich fysiek in de referentiestaat bevinden.

De materiële activa van beleggingsentiteiten, joint ventures en met een joint venture verbonden partij worden niet meegenomen bij de berekening van de totale nettoboekwaarde van materiële activa. Materiële activa, gehouden door een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit van de multinationale groep, worden wel meegenomen bij de berekening van de totale nettoboekwaarde van materiële vaste activa.

In ieder verslagjaar wordt opnieuw getoetst of de multinationale groep voldoet aan de vereisten van het voorgestelde artikel 14.2, zesde lid.

Artikel 14.2, zevende lid

Het voorgestelde artikel 14.2, zevende lid, bepaalt dat de periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het voorgestelde artikel 14.2, vierde lid, onderdeel a, en het vijfde lid, aanvangt bij het begin van het verslagjaar waarin de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen ingevolge artikel 2.1 voor het eerst van toepassing zijn op een multinationale groep, waarbij geldt dat:

- voor een multinationale groep die op het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel binnen het toepassingsbereik, bedoeld in artikel 2.1, valt de periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het voorgestelde artikel 14.2, vierde lid, onderdeel a, aanvangt op 31 december 2023; en
- voor een multinationale groep die op het tijdstip van inwerkingtreding van dit wetsvoorstel binnen het toepassingsbereik, bedoeld in artikel 2.1, valt, de periode van vijf verslagjaren, bedoeld in het voorgestelde artikel 14.2, vijfde lid, aanvangt op 31 december 2024. Hierbij wordt aangesloten bij de latere inwerkingtreding van de onderbelastewinstmaatregel op basis van het voorgestelde artikel 15.1, eerste lid, en artikel 17.1, tweede lid.

Voorbeeld 80: Aanvangsfase periode van vijf verslagjaren

Een multinationale groep, waarvan de uiteindelijk moederentiteit in Nederland is gevestigd, voldoet voor het eerst aan de eisen van het voorgestelde artikel 2.1 in het verslagjaar dat aanvangt op 1 januari 2025. Indien de multinationale groep in de navolgende verslagjaren blijft voldoen aan de eisen van het voorgestelde artikel 14.2, zesde lid, dan is het voorgestelde artikel 14.2 niet langer van toepassing met betrekking tot een verslagjaar dat na 31 december 2029 aanvangt.

Artikel 14.2, achtste lid

Het voorgestelde artikel 14.2, achtste lid, verplicht de aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit om de inspecteur in kennis te stellen van de dag waarop de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep aanvangt.

Artikel 14.2, negende lid

Het voorgestelde artikel 14.2, negende lid, bepaalt wat onder referentiestaat wordt verstaan voor de toepassing van het voorgestelde artikel 14.2, zesde lid, onderdeel b. De referentiestaat van een multinationale groep is de staat waarin de groepsentiteiten van de multinationale groep de hoogste totale nettoboekwaarde van materiële activa hebben in het eerste verslagjaar waarin de multinationale groep voldoet aan de criteria met betrekking tot de omzet als omschreven in artikel 2.1. De referentiestaat wordt bepaald in het eerste verslagjaar en blijft gedurende de periode van vijf verslagjaren ongewijzigd.

Artikel 14.3

Artikel 14.3, eerste en tweede lid

Het voorgestelde artikel 14, eerste en tweede lid, regelt dat voor het verslagjaar dat het in artikel 14.1, zesde lid, bedoelde overgangsjaar (voor Nederland) is, de aangifte- en betaaltermijn twintig maanden is. Op deze manier wordt de belastingplichtige een effectieve aangifte- en betaaltermijn geboden van twee maanden na het tijdstip waarop de bijheffing-informatieaangifte uiterlijk moet worden ingediend.

Artikel 14.3, derde lid

In het voorgestelde artikel 14.3, derde lid, wordt geregeld dat de termijn voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte en de kennisgeving achttien maanden is voor het verslagjaar dat het in artikel 14.1, zesde lid, bedoelde overgangsjaar (voor Nederland) is, in afwijking van het voorgestelde artikel 13.1, zevende lid.

Artikel 14.3, vierde lid

Het voorgestelde artikel 14.3, vierde lid, regelt dat er geen verlengde termijn is voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte, het doen van aangifte en de betaling als de multinationale groep voorafgaand aan het verslagjaar dat het in het voorgestelde artikel 14.1, zesde lid, bedoelde overgangsjaar (voor Nederland) is, een bijheffing-informatieaangifte heeft ingediend in een andere staat waar Nederland voor dat verslagjaar een kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten mee heeft.

Artikel 14.3, vijfde lid

In het voorgestelde artikel 14.3, vijfde lid, wordt geregeld dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 14.3, onder overgangsjaar wordt verstaan: het overgangsjaar voor Nederland in de zin van het voorgestelde artikel 14.1, zesde lid.

Artikel 15.1

Het voorgestelde artikel 15.1 voorziet in samenhang met het voorgestelde artikel 17.1, tweede lid, met ingang van 31 december 2024 in een aanvulling op de belastingplicht van de onderbelastewinstmaatregel. De reeds met ingang van 31 december 2023 in werking te treden belastingplicht van artikel 5.1, eerste lid, wordt daarbij opgenomen in het eerste lid, aanhef en onderdeel c, van dat artikel.

Het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, is van toepassing op een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde een beleggingsentiteit, indien zij behoort tot een multinationale groep waarvan een of meer laagbelaste groepsentiteiten deel uitmaken en waarvan de uiteindelijke moederentiteit een uitgesloten entiteit is als bedoeld in het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid. Een uitgesloten uiteindelijke moederentiteit is niet onderworpen aan de inkomen-inclusiemaatregel en zal derhalve geen inkomen-inclusiemaatregel toepassen. Als naast de uiteindelijke moederentiteit geen andere moederentiteit aanwezig is in de multinationale groep of als de andere moederentiteit gevestigd is in een staat die geen inkomen-inclusiemaatregel toepast, kan zich voordoen dat geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten van de multinationale groep. In een dergelijk geval is de in Nederland gevestigde groepsentiteit van de multinationale groep

onderworpen aan de onderbelastewinstbijheffing op grond van het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a. In tegenstelling tot het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, onderdeel b, ziet genoemd artikel 5.1, eerste lid, onderdeel a, ook op (uitgesloten) uiteindelijkkmoederentiteiten die gevestigd zijn in een lidstaat van de Europese Unie.

Het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 1°, is van toepassing op een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde een beleggingsentiteit, indien zij behoort tot een multinationale groep waarvan de uiteindelijkkmoederentiteit is gevestigd in een derde staat die geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten die zijn gevestigd in een andere staat. Als naast de uiteindelijkkmoederentiteit geen andere moederentiteit aanwezig is in de multinationale groep of als de andere moederentiteit gevestigd is in een staat die geen inkomen-inclusiemaatregel toepast, kan zich voordoen dat geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast ter zake van laagbelaste groepsentiteiten van de multinationale groep. In een dergelijk geval is de in Nederland gevestigde groepsentiteit van de multinationale groep onderworpen aan de onderbelastewinstbijheffing op grond van het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 1°.

Het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel b, onder 2°, is van toepassing op een in Nederland gevestigde groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid, niet zijnde een beleggingsentiteit, indien zij behoort tot een multinationale groep waarvan de uiteindelijkkmoederentiteit is gevestigd in een derde staat die geen kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel toepast ter zake van die uiteindelijkkmoederentiteit of haar in dezelfde staat gevestigde groepsentiteiten indien die staat een laagbelastende staat is. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als die derde staat de toepassing van de kwalificerende inkomen-inclusiemaatregel beperkt tot in andere staten gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. In een dergelijk geval wordt de onderbelastewinstmaatregel toegepast, omdat het effectieve belastingtarief in de staat waarin de uiteindelijkkmoederentiteit gevestigd is, lager is dan het minimumbelastingtarief.

Tot slot wordt met ingang van 31 december 2024 een wijziging voorgesteld van artikel 5.1, vijfde lid, zoals dat met ingang van 31 december 2023 in werking treedt. Deze wijziging hangt samen met de lettering van het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, tot het eerste lid, aanhef en onderdeel c, van dat artikel. De in dat onderdeel opgenomen belastingplicht vervalt ingevolge genoemd vijfde lid voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2029. Daaraan doet overigens niet af dat een groepsentiteit die zowel valt onder het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a als onderdeel c van die bepaling, voor genoemde verslagjaren belastingplichtig blijft voor de onderbelastewinstbijheffing op basis van het voorgestelde artikel 5.1, eerste lid, aanhef en onderdeel a, mits uiteraard nog steeds aan de desbetreffende voorwaarden wordt voldaan.

Artikel 15.2

Het voorgestelde artikel 15.2 regelt in samenhang met het voorgestelde artikel 17.1, tweede tot en met elfde lid, dat gedurende een overgangsperiode van tien jaar de percentages voor het bepalen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid ingevolge het voorgestelde artikel 8.3 jaarlijks aflopen tot uiteindelijk 5% per 31 december 2033.

Met betrekking tot de uitzondering voor werknemerslasten wordt het percentage in het voorgestelde artikel 8.3, tweede lid, als volgt gewijzigd:

Per 31 december	Percentage
2024	9,8%
2025	9,6%
2026	9,4%
2027	9,2%
2028	9,0%
2029	8,2%
2030	7,4%
2031	6,6%
2032	5,8%
2033	5,0%

Met betrekking tot de uitzondering voor materiële activa wordt het percentage in het voorgestelde artikel 8.3, derde lid, als volgt gewijzigd:

Per 31 december	Percentage
2024	7,8%
2025	7,6%
2026	7,4%
2027	7,2%
2028	7,0%
2029	6,6%
2030	6,2%
2031	5,8%
2032	5,4%
2033	5,0%

Deze percentages vinden voor het eerst toepassing met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na de genoemde datum.

Artikel 16.1 (Invorderingswet 1990)

Met het voorgestelde artikel 41a IW 1990 wordt geregeld dat een groepsentiteit behorend tot een multinationale groep of binnenlandse groep hoofdelijk aansprakelijk kan worden gesteld voor de door groepsentiteiten van dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep ingevolge de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen verschuldigde minimumbelasting. Op grond van de voorgestelde bepaling kunnen ook groepsentiteiten van multinationale groepen die niet in Nederland gevestigd zijn aansprakelijk gesteld worden voor een bedrag aan verschuldigde minimumbelasting. Hiertoe kan gebruik worden gemaakt van de verschillende mogelijkheden die bijvoorbeeld het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken en de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belasting-schulden en enkele andere schuldvorderingen 2012, bieden.⁶⁴

De aansprakelijkheid bestaat alleen voor belastingsschulden die zien op verslagjaren gedurende welke de aansprakelijk te stellen groepsentiteit onderdeel uitmaakte van die multinationale groep of binnenlandse groep. In de regel zal de hoofdelijke aansprakelijkstelling eerst bij de andere in Nederland gevestigde groepsentiteiten plaatsvinden. Voor een nadere toelichting op de aansprakelijkheidsbepaling wordt verwezen naar het algemeen deel van deze memorie.

⁶⁴ Artikel 11 van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, Straatsburg, 25-01-1988, respectievelijk artikel 33 van de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingsschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012.

Uit artikel 41a IW 1990 volgt dat een aansprakelijkstelling door de ontvanger plaatsvindt bij voor bezwaar vatbare beschikking. Derhalve heeft de aansprakelijkgestelde de mogelijkheid van bezwaar en beroep tegen de hoofdelijke aansprakelijkstelling.

Artikel 16.2 (Algemene wet inzake rijksbelastingen)

Met het voorgestelde artikel 16.2 wordt een wijziging van artikel 2, derde lid, onderdeel d, onder 3° van de AWR voorgesteld, waarin wordt geregeld dat voor de heffing van de minimumbelasting onder Nederland ook moet worden verstaan de exclusieve economische zone van het Koninkrijk, bedoeld in artikel 1 van de Rijkswet instelling exclusieve economische zone, voor zover deze grenst aan de territoriale zee in Nederland.

Artikel 17.1

Het voorgestelde artikel 17.1 regelt de inwerkingtreding van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen. Het voorgestelde artikel 17.1, eerste lid, bepaalt dat de Wet minimumbelasting 2024 in werking treedt met ingang van 31 december 2023. Daarnaast wordt bepaald dat de wet voor het eerst toepassing vindt met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023.

Het voorgestelde artikel 17.1, tweede lid, regelt dat de voorgestelde artikelen 15.1 en 15.2, onderdeel A, in werking treden met ingang van 31 december 2024 en voor het eerst toepassing vinden met betrekking tot verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2024.

Het voorgestelde artikel 17.1, derde tot en met elfde lid, regelt in samenhang met het voorgestelde artikel 15.2, onderdelen B tot en met J, de jaarlijkse wijziging van de percentages voor het bepalen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid ingevolge het voorgestelde artikel 8.3. In dit kader wordt verwezen naar de toelichting bij het voorgestelde artikel 15.2.

Artikel 17.2

In het voorgestelde artikel 17.2 is de citeertitel van deze wet vastgelegd.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij