

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. 6

NOTA NAAR AANLEIDING VAN HET VERSLAG

Inhoudsopgave

I.	ALGEMEEN	2
1.1	Wereldwijde minimumbelasting	8
1.2	Implementatiegevolgen voor Nederland	12
2.	Kern van het wetsvoorstel	16
2.1	Maatregelen voor bijheffing	18
2.2	Berekening van de bijheffing	21
3.	Hoofdpijnen van het wetsvoorstel	31
3.1	Reikwijdte	31
3.2	De wijze van bijheffing	33
3.3.	De berekening van het effectieve belastingtarief van een staat	39
3.4	Het netto kwalificerend inkomen voor de berekening van het effectieve belastingtarief	40
3.6	De berekening van de bijheffing	41
3.7	Regels voor fusies, splitsingen, reorganisaties en houdsterstructuren	45
3.9	Formeelrechtelijke aspecten	46
3.10	Transitiebepalingen	50
5.	Gevolgen (met uitzondering van financiële gevolgen)	50
5.1	Effecten voor bedrijven en burgers	51
5.2.	Adviescollege toetsing regeldruk	52
5.3	Doeltreffendheid	53
5.5	Evaluatie en monitoring	55
6.	Budgettaire aspecten	55
7.	Uitvoeringskosten Belastingdienst	61
8.	Advies en consultatie	63
9.	Transponeringstabel	64
	OVERIG	64
	COMMENTAAR VAN DE NOB	65

I. ALGEMEEN

Het kabinet heeft met interesse kennisgenomen van de vragen en opmerkingen van de leden van de fracties van de VVD, D66, de PVV, het CDA, de SP, de PvdA, GroenLinks en de ChristenUnie.

Hierna wordt bij de beantwoording van de vragen zo veel mogelijk de volgorde van het verslag aangehouden, met dien verstande dat gelijklopende of in elkaars verlengde liggende vragen tezamen zijn beantwoord.

De leden van de fracties van de VVD, de PVV en het CDA hebben gevraagd te reageren op de vragen uit het commentaar van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB). Bij de beantwoording van dergelijke vragen is ervoor gekozen om, waar een fractie heeft gevraagd om op een specifiek onderdeel van dit commentaar te reageren, daarop in te gaan bij het desbetreffende onderwerp. De overige vragen uit het commentaar van de NOB worden – vanwege het technische karakter en de complexiteit – van een reactie voorzien aan het slot van deze nota.

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen om een overzicht van de actuele stand van de implementatie en het verwachte verdere proces in de staten die het akkoord over Pijler 2 hebben gesteund in het Inclusive Framework (IF). Ook de leden van de fractie van de PVV vragen hoeveel en welke OESO- en EU-lidstaten overgaan tot implementatie van de OESO-modelteksten dan wel Richtlijn (EU) 2022/2523 (EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing)¹. De leden van de fractie van het CDA vragen op welke termijn implementatie wordt verwacht in alle betrokken landen. De lidstaten van de Europese Unie (EU) zijn gehouden de bepalingen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing uiterlijk 31 december 2023 in hun wetgeving te implementeren. De Europese Commissie (EC) zal de implementatie in de EU-lidstaten bijhouden en de stand van implementatie publiceren op de officiële website van de EU. De Organisatie voor Economische Samenwerking en Ontwikkeling (OESO) heeft op basis van openbare bronnen een overzicht gemaakt van staten die overwegen de Pijler 2-regels in te voeren of daartoe al stappen hebben gezet. Naast de EU-lidstaten vermeldt dit overzicht de volgende staten: Australië, Bahama's, Barbados, Bermuda, Canada, Colombia, Gibraltar, Guernsey, Hongkong, Indonesië, Japan, Jersey, Kaaimaneilanden, Liechtenstein, Maleisië, het Eiland Man, Mauritius, Nieuw-Zeeland, Nigeria, Noorwegen, Qatar, Singapore, Thailand, de Verenigde Arabische Emiraten, het Verenigd Koninkrijk, Vietnam, Zuid-Afrika, Zuid-Korea en Zwitserland. Na de implementatie in de nationale wetgeving is het de bedoeling dat staten hun wetgeving bij de OESO voorleggen voor een zogeheten «peer review» in het IF. Hoe het peer review-proces er precies uit zal komen te zien, moet nog worden vastgesteld.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een compleet overzicht van alle maatregelen die in de OESO, internationaal, EU of nationaal getroffen zijn sinds de eeuwwisseling en waarmee internationale belastingontwijking is ingeperkt, bemoeilijkt of onmogelijk is gemaakt. In dat verband vragen de leden van de fractie van de VVD of het kabinet daarbij kan aangeven wat sinds de inwerkingtreding van de maatregel de geschatte meeropbrengst is. De OESO is de afgelopen jaren zeer actief geweest in het bevorderen van transparantie, de uitwisseling van informatie, de aanpak van belastingontwijking en de beoordeling van

¹ 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.

schadelijke belastingregimes. Een belangrijke ontwikkeling daarin zijn de actierapporten in het kader van de bestrijding van grondslaguitholling en winstverschuiving die de OESO op 5 oktober 2015 heeft gepresenteerd als onderdeel van het project Base Erosion and Profit Shifting (BEPS-project). De OESO heeft vijftien actiepunten geïdentificeerd die handvatten bieden voor de bestrijding van belastingontwijking.² De G20 heeft de rapporten over de actiepunten in oktober 2015 aangenomen. Nederland heeft daarna deze actiepunten zoveel als mogelijk omgezet in zijn fiscale wet- en regelgeving en verdragsbeleid. De OESO signaleerde dat er na implementatie van de maatregelen die zijn voortgekomen uit het BEPS-project nog steeds risico's waren op grondslaguitholling en winstverschuiving naar laagbelastende staten. Het kabinet onderkende dit. Daarom heeft Nederland 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)³, de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (bekend als ATAD2)⁴, 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 het onderhavige wetsvoorstel is het implementeren van de maatregelen die volgen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing (Pijler 2-maatregelen) om de resterende risico's van kunstmatige winstverschuiving aan te pakken.

In Tabel 1 is een overzicht opgenomen van 33 maatregelen die sinds 2016 zijn getroffen op het terrein van de aanpak van belastingontwijking en een evenwichtige belastingheffing van multinationale ondernemingen, waaronder ook maatregelen ter bevordering van transparantie en integriteit. Al deze maatregelen hebben de mogelijkheden voor belastingontwijking in en via Nederland aanzienlijk verminderd en bijgedragen aan een evenwichtiger belastingheffing van multinationale ondernemingen. Het overzicht uit Tabel 1 illustreert dat 19 van de 33 maatregelen zien op unilaterale maatregelen die Nederland heeft genomen. Verder zien twee maatregelen uit Tabel 1 op het aanzienlijk strenger vormgeven van de earningsstrippingmaatregel dan hetgeen ATAD1 als minimum vereist. Tot slot geldt dat negen maatregelen voortvloeien uit de implementatie van EU-regelgeving en drie maatregelen voortkomen uit internationale afspraken op OESO-niveau.

² Zie www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.

³ Richtlijn (EU) 2016/1164 van de Raad van 12 juli 2016 tot vaststelling van regels ter bestrijding van belastingontwijkingpraktijken welke rechtstreeks van invloed zijn op de werking van de interne markt (PbEU 2016, L 193/1).

⁴ 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).

Het IMF en de Europese Commissie onderkennen dat Nederland op de goede weg is.⁵ In tegenstelling tot voorgaande edities heeft de EC het afgelopen jaar aan Nederland geen landenspecifieke aanbevelingen meer gedaan op het terrein van belastingontwijking in het kader van het Europees Semester.

Tabel 1: Maatregelen sinds 2016 met betrekking tot belastingontwijking en een evenwichtigere heffing van multinationals

Maatregel	OESO/EU/NL ¹	Jaar	€ mln ²
Aanvullende documentatieverplichtingen (o.a. country-by-country rapport)	EU	2016	-
Introductie algemene anti-misbruikregeling met oog op voordelen moeder-dochterrichtlijn & mismatchbepaling	EU	2016	10
Uitwisseling van rulings (DAC3)	EU	2017	-
Introductie begrip «samenwerkende groep» t.b.v. van de renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage	NL	2017	167
Aanscherping toelatingseisen innovatiebox	OESO	2017	148
Aanpassing Transfer Pricing Guidelines (o.a. voor immateriële activa)	OESO	2017	-
Verhoging effectief tarief innovatiebox van 5% naar 7%	NL	2018	124
Spoedreparatie fiscale-eenheidsregime	NL	2018	0
Inhoudingsplicht dividendbelasting houdstercoöperaties	NL	2018	0
Beperking afschrijvingsmogelijkheden onroerende zaak in eigen gebruik	NL	2019	200
Anti-misbruikbepalingen in belastingverdragen via het Multilateraal Instrument (MLI)	OESO	2019	-
Eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1): earningsstrippingmaatregel (generieke renteaftrekbeperking)	EU met NL kop	2019	1815
Eerste EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD1): aanvullende CFC-maatregel	EU	2019	0
Nationale lijst met laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden	NL	2019	-
Beperking voorwaartse verliesverrekeningstermijn	NL	2019	100
Vernieuwde rullingpraktijk	NL	2019	-
Openbaarmaking vegrijpboetes	NL	2020	-
Minimumkapitaalregel voor financiële sector	NL	2020	295
Tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)	EU	2020	0
Invoering van UBO-register	EU	2020	-
Aanscherping minimumkapitaalregel voor financiële sector	NL	2021	130
Verhoging effectief tarief innovatiebox van 7% naar 9%	NL	2021	146
Conditionele bronbelasting op renten en royalty's naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties	NL	2021	0
Aanscherping specifieke renteaftrekbeperking gericht tegen winstdrainage (artikel 10a Wet Vpb)	NL	2021	125
Beperking liquidatie- en stakingsverliesregeling	NL	2021	242
Meldingsplicht grensoverschrijdende constructies (DAC6)	EU	2021	-

⁵ IMF: Kingdom of the Netherlands–the Netherlands: 2021 Article IV Consultation-Press Release; Staff Report; and Statement by the Executive Director for the Kingdom of the Netherlands–the Netherlands (imf.org), Country Report No. 2021/243, November 2021.
Europese Commissie: Aanbeveling van de raad over het economisch beleid van Nederland en met een advies van de Raad over het stabiliteitsprogramma 2022 van Nederland (COMM (2022) 621).

Maatregel	OESO/EU/NL ¹	Jaar	€ mln ²
Tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel	NL	2022	231
Belastingplichtmaatregel uit de tweede EU-richtlijn antibelastingontwijking (ATAD2)	EU	2022	0
Aanscherping aftrekpercentage earnings-strippingmaatregel van 30% naar 20% van de gecorrigeerde winst ³	NL kop op EU	2022	735
Beperking van verliesverrekening in de vennootschapsbelasting	NL	2022	560
Uitwisselen fiscale informatie digitale platformen (DAC7)	EU	2023	-
Conditionele bronbelasting op dividend-stromen naar laagbelastende jurisdicties en in misbruiksituaties	NL	2024	0
Het 23-ontwikkelingslandenproject en de Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2020	NL	2013 – heden	-

¹ Deze kolom geeft weer of de maatregel voortkomt uit internationale afspraken op OESO-niveau («OESO»), de implementatie vormt van EU-regelgeving («EU»), dan wel een unilaterale maatregel is («NL»).

² Deze kolom geeft het geraamde structurele budgettaire effect weer in miljoenen euro's. Een positief bedrag betekent een budgettaire opbrengst. Een 0 betekent dat de maatregel geen budgettair effect heeft voor Nederland, maar dat de maatregel preventief is of dat de opbrengst vooral in het buitenland valt. Een liggend streepje betekent dat de maatregel geen direct effect heeft op de belastbare grondslag, bijvoorbeeld als de maatregel ten doel heeft om de informatiepositie van de Belastingdienst te versterken.

³ Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (het bruto bedrijfsresultaat).

Het kabinet vindt het daarbij uiteraard van belang dat de aanpak effectief is. Internationale belastingontwijking is het meest effectief te bestrijden met een gecoördineerde internationale aanpak. Bij nationale (unilaterale) maatregelen bestaat namelijk het risico dat belastingontwijking zich alleen maar verplaatst. Daarom ligt de focus van het kabinet op internationale maatregelen. Het kabinet blijft zich maximaal inspannen om ook het dossier over de verdeling van winsten en heffingsrechten (Pijler 1) succesvol verder te brengen. Het kabinet wijst er echter op dat het óók nationale stappen blijft zetten tegen belastingontwijking, in aanvulling op de internationale focus, waarvan er een aantal onderdeel zijn van het pakket Belastingplan 2024. Zo wordt met het wetsvoorstel Wet aanpassing fonds voor gemene rekening (fgr) en vrijgestelde beleggingsinstelling (vbi) en het wetsvoorstel Wet aanpassing fiscale beleggingsinstelling het gebruik van de regelingen meer in overeenstemming gebracht met de oorspronkelijke doelstelling en wordt onbedoeld gebruik van het fgr en het vbi-regime (voornamelijk door vermogende personen en families) voorkomen. Met het wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen worden aanpassingen voorgesteld van het kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen voor Nederlandse fiscale doeleinden.⁶ Het Nederlandse kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen wijkt op bepaalde punten namelijk af van dat van andere landen. Dit kan leiden tot kwalificatieverschillen en daardoor enerzijds (economisch) dubbele belasting⁷ en anderzijds dubbele aftrek of aftrek zonder dat deze kosten elders in de belastingheffing worden betrokken tot gevolg hebben. Het

⁶ Zie ook o.a. de brief van mijn ambtsvoorganger over de voorgenomen aanpassing van het fiscale kwalificatiebeleid voor (buitenlandse) rechtsvormen van 1 juli 2021. Kamerstukken II 2020/21, 32 545, nr. 136.

⁷ Van economisch dubbele belasting is sprake indien bij twee natuurlijkpersonen of lichamen over één object door een of twee instanties belasting wordt geheven of bij een persoon tweemaal over formeel verschillende, doch materieel identieke objecten door een of twee instanties belasting wordt geheven.

wetsvoorstel Fiscaal kwalificatiebeleid rechtsvormen beoogt de oorzaak van de kwalificatieverschillen zoveel mogelijk weg te nemen.

De leden van de fractie van de PVV vragen wat de beweegredenen per staat zijn om al dan niet over te gaan tot implementatie en wat de mogelijke gevolgen zijn voor Nederland als brede implementatie uitblijft. 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. Voor alle EU-lidstaten geldt dat die – op grond van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing – verplicht zijn de Pijler 2-maatregelen in te voeren. Het kabinet is niet bekend met welke beweegredenen er voor welke staten zijn. De systematiek van de Pijler 2-regels leiden ertoe dat in het geval een staat – naar Pijler 2-maatstaven – onvoldoende belasting heft over bepaalde winsten er over die winst kan worden bijgeheven door een andere staat die de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd. Als gevolg van de Pijler 2-maatregelen zullen staten naar verwachting de Pijler 2-regels invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve belastingtarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende staten dit niet doen, zullen andere staten bijheffen op grond van de Pijler 2-maatregelen. Dat kan een belangrijke reden zijn voor landen om over te gaan tot implementatie. Hoewel nog niet alle landen die het IF-akkoord hebben gesteund zijn overgegaan tot implementatie, is de verwachting dat de Pijler 2-regels wereldwijd breed zullen worden geïmplementeerd.

De leden van de fractie van de PVV vragen in hoeverre het noodzakelijk is om reeds gesloten belastingverdragen aan te passen. Het IF heeft op aangeven van het OESO-secretariaat gesteld dat de bijheffing verenigbaar is met de bepalingen uit het OESO- en het VN-modelverdrag voor belastingverdragen. Het ligt daarom niet in de rede om belastingverdragen aan te passen.

De leden van de fractie van het CDA hebben enkele vragen over elementen van deze wet die nog niet helemaal zijn uitgewerkt, bijvoorbeeld ten aanzien van geschilbeslechting en de veilighavenregel. De OESO is onder de vlag van het IF aan de slag gegaan met een vijftal werkstromen ter bevordering van een samenhangende en gecoördineerde implementatie van de Pijler 2-regels. Geschilbeslechting en de veilighavenregels zijn onderdeel van deze werkstromen. De OESO streeft ernaar om deze werkstromen binnen een zodanige termijn te hebben afgerond, dat de implementerende staten hier zoveel mogelijk baat bij hebben in het implementatieproces dan wel wanneer zij de regels zullen toepassen.

Met betrekking tot de veilighavenregels is al vooruitgang geboekt. Op 15 december 2022 heeft het IF overeenstemming bereikt over een tijdelijke veilighavenregel en een regelgevend kader opgesteld voor een permanente veilighavenregel, die beide zijn verwerkt in het onderhavige wetsvoorstel. Daarnaast heeft het IF op 13 juli 2023 overeenstemming bereikt over een kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel en een tijdelijke onderbelastewinstbijheffing veilighavenregel. Deze veilighavenregels zullen door middel van een nota van wijziging worden toegevoegd aan het wetsvoorstel.

Voor de onderwerpen geschilbeslechting en -voorkoming heeft de OESO van medio december 2022 tot begin februari 2023 een publieke consultatie gehouden. Hierop hebben circa 85 belangstellenden gereageerd. Deze reacties worden nog besproken in OESO-verband.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe moet worden omgegaan met staten die de Pijler 2-regels nog niet hebben geïmplementeerd. Verder vragen deze leden of dergelijke landen onder de «common approach» zouden accepteren dat over de winst van laagbelaste entiteiten zal worden bijgeheven, of dat indien dit niet het geval is, toepassing van de regelgeving zal moeten worden uitgesteld.

Nederland zal de bepalingen uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 ook toepassen ten aanzien van de winst van laagbelaste entiteiten in staten die de Pijler 2-regels niet hebben ingevoerd. 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. Bovendien is Nederland op grond van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing verplicht om bij te heffen over laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in staten waarin de Pijler 2-regels (nog) niet zijn geïmplementeerd.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de gevolgen zijn voor het internationale gelijke speelveld en wat het doet met de geloofwaardigheid en robuustheid om voor bepaalde grote landen uitzonderingen te maken.

De Pijler 2-regels gelden in gelijke mate voor alle staten en kennen geen uitzonderingen voor bepaalde grote staten. In dat kader merkt het kabinet op dat Nederland tijdens de onderhandelingen uitdrukkelijk geen voorstander was van uitzonderingen. Nederland heeft zich dan ook vanaf het begin binnen het IF op ingezet om uitzonderingen zo beperkt en eenvoudig mogelijk te houden.⁸ De EU-richtlijn minimumniveau belastingheffing is consistent 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. Doordat met deze richtlijn een minimumniveau aan belastingheffing wordt vereist in de EU, wordt een gelijker speelveld binnen de EU gecreëerd. Dit zal bijdragen aan eerlijkere concurrentieverhoudingen binnen de EU.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het kabinet inzet op snelle implementatie van Pijler 2 door alle staten van het IF. De leden van de fractie van D66 vragen hoe wordt gewaarborgd dat andere landen snel stappen nemen om de Pijler 2-regels te implementeren. Nederland loopt in Europa voorop met de implementatie van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Het kabinet heeft op 24 oktober 2022 een conceptwetsvoorstel voor de implementatie van Pijler 2 voor openbare internetconsultatie aangeboden. Een internetconsultatie komt de kwaliteit van de uiteindelijke Nederlandse wetgeving ten goede komen, omdat er nog tijd was om reacties op de consultatie mee te wegen bij het onderhavige wetsvoorstel dat op 31 mei 2023 bij uw Kamer is ingediend. Vanwege de technische aard van het wetsvoorstel is op 15 juni 2023 een openbare technische briefing verzorgd aan uw Kamer. Hierin is ingegaan op de achtergrond, de totstandkoming en de hoofdlijnen van het

⁸ In lijn met de motie van Alkaya, Kamerstukken II 2020/21, 32 140, nr. 97.

wetsvoorstel. Daarnaast is de werkwijze toegelicht en zijn vragen van de leden van uw Kamer beantwoord. Nederland is derhalve zeer voortvarend aan de slag gegaan met de implementatie van de Pijler 2-regels. Dat is in andere landen niet onopgemerkt gebleven, maar de snelle implementatie door zoveel mogelijk IF-landen hangt vooral af van een brede implementatie wereldwijd. De waarborg voor snelle implementatie zit in het systeem zelf. Staten die de regels niet of niet tijdig implementeren, geven hiermee mogelijk heffingsrechten op aan andere staten die mogen bijheffen op onderbelaste winsten in de staat die de regels niet implementeert. Met de implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in de EU en de Pijler 2-regels in een groot aantal andere staten zijn daartoe belangrijke stappen gezet.

1.1 Wereldwijde minimumbelasting

De leden van de fracties van de VVD en het CDA vragen of het mogelijk is om een overzicht te geven van lidstaten waarvan het aannemelijk is dat de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing op 31 december 2023 is geïmplementeerd en voor welke lidstaten dit niet aannemelijk is. Lidstaten hebben zich door aanname van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing gecommitteerd aan de implementatiedatum van – kort gezegd – 31 december 2023. Het kabinet heeft op dit moment geen signalen dat er lidstaten zijn die de richtlijn niet tijdig zullen implementeren. Verder vragen de leden van de fractie van de VVD of Nederland, naar verwachting, het eerste land is dat de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing implementeert. Nederland heeft als eerste lidstaat een wetsvoorstel ter implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing aangeboden aan het parlement en loopt daarmee voorop binnen de EU. Het kabinet heeft de ambitie om het wetsvoorstel – conform de implementatiedatum uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing – in werking te laten treden op 31 december 2023, ongeacht of het hiermee één van de eerste lidstaten is die de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing implementeert.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet alle mogelijke beleidsruimte bij de implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing kan schetsen en daarbij kan aangeven op welke wijze Nederland invulling geeft aan deze beleidsruimte. Deze leden vragen of sprake is van nationale koppen bovenop hetgeen de richtlijn voorschrijft. Verder vragen de leden van de fractie van de VVD naar de meerwaarde van de invulling die Nederland heeft gegeven aan deze beleidsruimte. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing behelst een uitwerking van regels waar in 2021 een akkoord over is bereikt in het IF, georganiseerd door de OESO. Ten aanzien van deze regels bestaat een zeer beperkte beleidsruimte. In internationaal verband is namelijk uitvoerig gesproken over de technische uitwerking van de Pijler 2-regels en is het juridische kader voor deze regels in detail neergelegd in de OESO-modelregels van december 2021. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing volgt nauwgezet de OESO-modelregels. Binnen dit krachtenveld biedt de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing de lidstaten wel enkele keuzes. De belangrijkste keuzes die het kabinet in dit verband heeft gemaakt, worden hierna toegelicht. 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-regels 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-regels in de vennootschapsbelasting is vanuit wetgevingstech-

nisch oogpunt aanzienlijk ingewikkelder. Pijler 2 past 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. Het kabinet heeft verder ervoor gekozen om de minimumbelasting als een aangiftebelasting vorm te geven. Een aangiftebelasting wordt het meest passend 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 uiteindelijke moederentiteit wordt gehanteerd bij het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening van de groep. 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. 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 het onderhavige 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 uiteindelijke moederentiteit is gevestigd. De introductie van een binnenlandse bijheffing leidt tot een bescherming van de Nederlandse belastingopbrengst.

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 onderbelaste-winstmaatregel vorm te geven als een separate bijheffing. Op deze wijze wordt voorkomen dat de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelaste-winstmaatregel over twee verschillende heffingswetten worden verdeeld, hetgeen ingewikkelde samenloopbepalingen zou vereisen en tot een toename in de complexiteit zou leiden. Hoewel de BES-eilanden (de

openbare lichamen Bonaire, Sint Eustatius en Saba) geen integraal deel uitmaken van de EU, 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.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet kan ingaan op de relatie tussen de implementatie van de Pijler 2-regels en het inflatiereductiepakket (Inflation Reduction Act) dat in de Verenigde Staten is aangenomen en de daarmee samenhangende wijzigingen in de Amerikaanse vennootschapsbelasting.

Het inflatiereductiepakket voorziet in een veelheid van (ook niet-fiscale) maatregelen. Waar deze maatregelen van invloed zijn op de winst of de hoogte van de winstbelasting, zouden zij gevolgen kunnen hebben op de effectieve belastingdruk en daarmee voor de heffing van de minimumbelasting. Het inflatiereductiepakket voorziet evenwel niet in de implementatie van de Pijler 2-regels. Een belangrijk onderdeel van het inflatiereductiepakket is de invoering van overdraagbare belastingvoordelen (transferable tax credits). In de op 17 juli 2023 gepubliceerde administratieve richtsnoeren zijn regels opgenomen over de behandeling van die belastingvoordelen onder de Pijler 2-regels.

De leden van de fractie van D66 vragen naar een schatting van de extra belasting die de betreffende bedrijven nu gaan betalen op wereldwijd niveau. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de VVD of het kabinet – bij benadering – inzichtelijk kan maken wat op globaal niveau de aanvullende belastinginkomsten zijn ten gevolge van Pijler 2. Verder vragen deze leden of het kabinet daarbij eveneens kan betrekken dat in sommige landen, zoals de Verenigde Arabische Emiraten, wordt overwogen of al is besloten om naar aanleiding van Pijler 2 een winstbelasting in te voeren. De OESO heeft in januari 2023 aangegeven dat zij verwacht dat Pijler 2 wereldwijd tot 220 miljard Amerikaanse dollar meer belastingheffing leidt. Deze inschatting is gedaan op basis van de winsten en betaalde belasting voor landen uit het IF. Daarbij is gebruikt gemaakt van (geaggregeerde) Country-by-Country-data en gegevens uit commerciële databases. De basis van de raming is dat over alle relevante winsten bijgeheven zal worden, hetzij via een binnenlandse bijheffing, hetzij via een inkomen-inclusiebijheffing of anders door middel van een onderbelastingwinstmaatregel. Deze aanname is niet onlogisch omdat de Pijler 2-regels voor alle IF-landen relevant zijn, of een land nu wel of niet zelf de Pijler 2-regels invoert. De systematiek van de Pijler 2-regels leidt er namelijk toe dat in het geval een staat – naar Pijler 2-maatstaven – onvoldoende belasting heft, er bijgeheven kan worden door een andere staat die de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd. Het aantal landen (waaronder alle EU-landen) dat wel de Pijler 2-regels implementeert, is momenteel substantieel, dat aangenomen mag worden dat alle relevante winsten uit landen van het IF door een bijheffing geraakt zullen worden. In die zin is het voor de inschatting minder relevant of een specifieke staat, zoals de Verenigde Arabische Emiraten, wel of niet de Pijler 2-regels implementeert.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe erop wordt toegezien dat staten op eenzelfde manier de minimumbelasting voor multinationale groepen toepassen en ook handhaven. De Pijler 2-regels 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.

In het EU-richtlijnvoorstel minimumniveau van belastingheffing is niet voorzien in een evaluatiebepaling. De implementatie van de OESO-modelregels in de nationale wetgeving is onderworpen aan een «peer review» onder auspiciën van het IF. De OESO zal de stand van zaken van de implementatie in de verschillende jurisdicties bijhouden en naar alle verwachting ook publiceren. In het kader van de «peer review» wordt de informatie-uitwisseling tussen landen in de beschouwing betrokken. 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.

De leden van de fractie van het CDA vragen of de allocatiesystematiek van de onderbelastewinstmaatregel voldoende is om te bepalen waar ergens waarde aan wordt toegevoegd. Verder vragen deze leden of nog andere allocatiesleutels voor de onderbelastewinstbijheffing zijn overwogen. Tijdens de onderhandelingen over de Pijler 2-regels bij de OESO is wat oorspronkelijk de onderbelastebetalingenregel was, geëvolueerd tot de onderbelastewinstmaatregel. In de blauwdruk van het IF van 8 oktober 2021⁹ werd nog uitgegaan van een onderbelastebetalingenregel op grond waarvan het bedrag aan bijheffing werd toebedeeld aan de hand van betalingen aan laagbelaste entiteiten en voor zover nog bijheffing zou resterende aan de hand van alle betalingen aan andere groepsmaatschappijen. De complexiteit en hoog ingeschatte administratieve lasten van de in de blauwdruk voorgestelde allocatiemethode waren reden om een eenvoudigere methode met een objectieve verdeelsleutel in de OESO-modelregels op te nemen.

De allocatiesystematiek van de onderbelastewinstmaatregel is bedoeld om de onderbelastewinstbijheffing toe te rekenen op basis van de relatieve fysieke aanwezigheid die een multinationale groep heeft in een staat. Het kabinet acht het aantal werknemers en de hoeveelheid materiële activa in een staat geschikte indicatoren om de fysieke aanwezigheid in een staat te bepalen. Voor werknemers en materiële activa geldt dat deze minder makkelijk verplaatsbaar zijn dan bijvoorbeeld immateriële activa. 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 in een staat 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

⁹ OECD (2020), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/beba0634-en>.

zwaarder gewicht toegekend aan één van beide factoren. 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.

De leden van de fractie van het CDA vragen waar de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en de wet afwijken van de OESO-modelteksten en de administratieve richtsnoeren en wat daarvan de gevolgen zijn voor een gelijk speelveld. Op 20 december 2021 heeft het IF de OESO-modelregels gepubliceerd waarmee de deelnemende staten de Pijler 2-regels in hun nationale wetgeving kunnen omzetten. De reden om de OESO-modelregels in lijn te brengen met het EU-recht is om strijdigheid met het EU-recht te voorkomen. Deze aspecten zijn niet relevant voor de leden van het IF die geen onderdeel uitmaken van de EU. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is gebaseerd op de OESO-modelregels en komt daarmee in hoofdzaak overeen. De wezenlijke inhoudelijke afwijkingen zien op de uitbreiding van het toepassingsbereik van de Pijler 2-regels tot (omvangrijke) binnenlandse groepen en op de toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in binnenlandse situaties. De omvangrijke 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 het onderhavige wetsvoorstel ook van toepassing indien alle groepsentiteiten van een groep in Nederland zijn gevestigd, mits wordt voldaan aan de omzetrempel van € 750 miljoen.

Om de inkomen-inclusiemaatregel in overeenstemming met het primaire EU-recht te brengen, is de inkomen-inclusiemaatregel ook van toepassing in binnenlandse situaties. Een bijheffing op grond van de inkomen-inclusiemaatregel 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 van de inkomen-inclusiemaatregel door buitenlandse moederentiteiten op in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten zich naar verwachting in de praktijk vrijwel niet voordoen. Doordat met de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing een minimumniveau aan belastingheffing wordt vereist in de EU, wordt een gelijk speelveld binnen de EU gecreëerd. Dit zal bijdragen aan eerlijkere concurrentieverhoudingen binnen de EU.

1.2 Implementatiegevolgen voor Nederland

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet kan uiteenzetten wat het verschil is tussen een belastinguitgave en een subsidie. Verder vragen deze leden hoe een belastinguitgave en een subsidie verschillen voor de toepassing van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. In dat kader vragen de leden van de fractie van de VVD en de fractie van het CDA of het kabinet overweegt bestaande belastinguitgaven om te zetten in subsidies. De leden van de fractie van de VVD vragen wat andere staten doen in het kader van het omzetten van belastinguitgaven en wat hierover op OESO- of EU-niveau is besproken. Sinds de Miljoenennota 2018 is de term «belastinguitgave» vervangen door het bredere begrip «fiscale regelingen».¹⁰ Het gaat om bijzondere regelingen zoals aftrekposten of heffingskortingen die de belastingopbrengsten verminderen en over het algemeen een specifiek beleidsdoel nastreven. In sommige gevallen kan

¹⁰ Meer toelichting hierbij is te vinden in het «Onderzoek fiscale regelingen» van het Ministerie van Financiën uit 2022.

een beleidsdoel zowel met een subsidie aan de uitgavenkant als met een fiscale regeling worden behaald. Een belangrijk begrotingstechnisch verschil is dat fiscale regelingen in beginsel niet geplafonneerd zijn voor een gegeven budget en tijdvak zoals bij subsidies doorgaans wel het geval is. Andere verschillen zijn er bijvoorbeeld op het vlak van de uitvoering aangezien deze altijd is belegd bij de Belastingdienst voor fiscale regelingen terwijl dit voor subsidies via diverse uitvoeringsinstanties kan worden ingeregeld. Voor een uitgebreidere toelichting met betrekking tot de uitvoering en gerichtheid van fiscale regelingen wordt ook verwezen naar het ambtelijk rapport «Aanpak fiscale regelingen».¹¹ Daar worden de verschillen in: 1) budgettaire beheersing 2) zekerheid voor burgers en bedrijven 3) doorwerking naar het verzamelinkomen, 4) uitvoering, toezicht en handhaving, 5) gerichtheid, 6) flexibiliteit en 7) doenvermogen/transparantie behandeld.

Een belastinguitgave leidt tot een andere uitkomst onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 dan een subsidie. Een belastinguitgave leidt tot een lagere belastbare winst en daarmee tot een lagere belastingdruk. Dat betekent een lager bedrag aan betrokken belastingen (de teller van de breuk) onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Een subsidie valt op grond van de jaarverslaggevingsregels in de (commerciële) winst. Dat betekent een hoger bedrag aan kwalificerend inkomen of verlies (de noemer van de breuk) onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Voor zowel een belastinguitgave als een subsidie geldt dat deze leiden tot een lager effectief belastingtarief.

Het kabinet heeft op 7 juli 2023 het ambtelijk rapport «Aanpak fiscale regelingen» met de Kamer gedeeld.¹² Dit rapport is onderdeel van de aanpak fiscale regelingen, waarover de Kamer vorig jaar is geïnformeerd.¹³ Het rapport geeft aanleiding om kritisch te kijken naar fiscale regelingen die negatief zijn geëvalueerd, regelingen waarbij de reden tot overheidsingrijpen ter discussie staat en complexe regelingen voor de uitvoering of burgers. Daarbij kan gedacht worden aan aanpassing of afschaffing van een regeling dan wel het omzetten in een subsidie. De keuze om fiscale regelingen om te zetten in subsidies is afhankelijk van verschillende factoren. Vanuit budgettaire beheersing en complexiteit van het belastingstelsel bezien verdient een subsidie in beginsel de voorkeur boven een fiscale regeling. Er kunnen echter goede redenen zijn om hiervan af te wijken. Zo kunnen met fiscale regelingen omvangrijke groepen belastingplichtigen op een efficiënte manier bereikt worden en bieden zij meer zekerheid voor de gebruikers, aangezien deze niet geplafonneerd zijn. Ook kunnen subsidies soms met extra administratieve lasten en uitvoeringskosten gepaard gaan. Het ambtelijk rapport «Aanpak fiscale regelingen» gaat uitgebreider in op de afwegingen bij het vormgeven van een regeling. Uiteindelijk zullen de voor- en nadelen per situatie afgewogen moeten worden.

Het kabinet heeft op dit moment geen overzicht van wat andere staten precies doen op dit punt. De Verenigde Staten heeft de Inflation Reduction Act geïmplementeerd op grond waarvan subsidies worden verstrekt voor, onder andere, de klimaattransitie. Op EU-niveau heeft de Europese Commissie in haar mededeling van 1 februari 2022 over een industrieel plan voor de «Green Deal» voor het nettonultijdperk¹⁴ de aanbeveling

¹¹ Meer toelichting hierover is te vinden in het «Ambtelijk rapport Aanpak fiscale regelingen, Kansen voor lagere belastingtarieven, betere fiscale regelingen en een begrijpelijker en eenvoudiger stelsel» van 30 juni 2023, p. 7–8.

¹² Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 167.

¹³ Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 140 en Kamerstukken II 2022/23, 32 140, nr. 149.

¹⁴ COM(2023) 62 final.

gedaan om investeringen in groene nettonultechnologieën door bedrijven te bevorderen door middel van belastingvoordelen, in de vorm van een belastingkrediet, een versnelde afschrijving of door middel van een subsidie. Afhankelijk van de vormgeving van een dergelijke regeling kan dit gevolgen hebben voor de toepassing van de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel.

De leden van de fractie van de VVD vragen in welke landen (relatief) veel «refundable tax credits» of subsidies worden verstrekt.

Uit de besprekingen bij de OESO is bekend dat in de Verenigde Staten en het Verenigd Koninkrijk refundable tax credits worden verstrekt. Ook in Italië worden (non-refundable, maar wel overdraagbare) tax credits verstrekt. Het is waarschijnlijk dat subsidies in veel meer landen, in verschillende vormen en voor verschillende doeleinden worden verstrekt. Voor de toepassing van de Pijler 2-regels geldt dat subsidies geen onderwerp van uitgebreide bespreking zijn geweest omdat voor subsidies de behandeling in de financiële jaarverslaggeving wordt gevolgd.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke impact het hanteren van refundable tax credits in andere landen heeft op de hoogte van de mogelijke bijheffing daar en op het verschil in fiscale behandeling in brede zin tussen in Nederland en in deze staten gevestigde kwalificerende groepen. Onder de Pijler 2-regels worden refundable tax credits behandeld als een positief bestanddeel van het kwalificerende inkomen of verlies (de noemer van de breuk) en niet als een negatief bestanddeel van de betrokken belastingen (de teller van de breuk). Dat betekent dat refundable tax credits – in vergelijking met non-refundable tax credits – een geringer neerwaarts effect hebben op de effectieve belastingdruk van de betreffende groepsentiteit en derhalve minder snel of in geringere mate leiden tot bijheffing, hetzij in de staat waar de groepsentiteit is gevestigd (als deze een binnenlandse bijheffing heeft ingevoerd) hetzij in een andere staat (bijvoorbeeld Nederland) als die staat een heffingsrecht heeft op grond van de inkomen-inclusiemaatregel of de onderbelaste-winstmaatregel.

De leden van de fractie van de VVD vragen onder welke geschilbeslechtsingsregels het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 valt. De minimumbelasting valt onder het toepassingsbereik van bilaterale belastingverdragen, aangezien zij een belasting naar de winst is. Op grond van een bepaling in Nederlandse bilaterale belastingverdragen die in lijn is met artikel 25 van het OESO-modelverdrag inzake dubbele belasting naar het inkomen en het vermogen, kan Nederland in elk geval met een verdragsluitende staat in overleg treden, ook over zaken die niet voorzien zijn in het toepasselijke belastingverdrag. Staten zouden eenzijdig af kunnen zien van heffing als de uitkomst van een onderling overleg daartoe aanleiding geeft.

Hoewel de minimumbelasting een belasting is in de zin van een belastingverdrag, lijkt de Wet Fiscale Arbitrage of een arbitragebepaling ingevolge een belastingverdrag slechts in een beperkt aantal gevallen van toepassing te kunnen zijn bij geschillen tussen landen omtrent de Pijler 2-regels.

Voorts vragen de leden van de fractie van de VVD aandacht voor de toepassing van een geschilbeslechtsingsregeling in relatie tot een situatie waarin er sprake is van dubbele belasting. De leden van de fractie van het CDA vragen om een reactie op het commentaar van de Raad van State dat op dit moment nog geen mogelijkheid is tot geschilbeslechting als betrokken landen een verschillend inzicht hebben over het toepassen van de regels op een specifieke belastingplichtige. De leden van de fractie van

het CDA vragen verder hoe waarschijnlijk het is dat hiervoor snel internationale regels worden overeengekomen en wat de gevolgen zijn als die er niet zijn. Hoewel de onderlingoverlegprocedure uit belastingverdragen van toepassing kan zijn in bilaterale verhoudingen, is een van de door de OESO gecoördineerde implementatiewerkstromen van het op een, specifiek op Pijler 2 toegesneden, (multilaterale) vorm van geschilvoorkoming en -beslechting. Hier worden verschillende opties geschetst. De optie die de meeste zekerheid zou bieden, is een multilaterale overeenkomst over geschilvoorkoming en -beslechting inzake Pijler 2. Het is nog niet bekend wanneer een dergelijke multilaterale overeenkomst zal worden ontworpen. Het kabinet zal zich inzetten om tot een akkoord te komen voor een dergelijke multilaterale overeenkomst.

De leden van de fractie van de VVD vragen of, en wanneer nodig, het kabinet zich zal inzetten tot een geschilbeslechtingsregeling bij de Europese Commissie dan wel het uitbreiden van de Wet fiscale arbitrage. De Wet fiscale arbitrage betreft de implementatie van de Arbitrage-richtlijn.¹⁵ De Arbitrage-richtlijn ziet op geschillen tussen lidstaten die ontstaan naar aanleiding van de uitleg en toepassing van overeenkomsten en verdragen die voorzien in de afschaffing van dubbele belasting op inkomsten en vermogen. Een uitbreiding van de Wet fiscale arbitrage ligt niet voor de hand. Het kabinet onderschrijft het belang van een efficiënte geschilbeslechtingsregeling. Hierbij heeft het kabinet de voorkeur dat dit in OESO-verband geregeld wordt, het is namelijk het meest efficiënt als alle IF-leden zich hier aan committeren. Een efficiënte geschillenbeslechting in een zo groot mogelijk internationaal verband is naar de mening van het kabinet het meest doeltreffend.

De leden van de fractie van de PvdA vragen waarom in de winstbelasting ervoor is gekozen om de fiscale winst als uitgangspunt te nemen in plaats van de winst volgens financiële verslaggeving. In dat verband vragen deze leden wat de voor- en nadelen zijn van deze twee uitgangspunten. Het onderscheid tussen de fiscale winst en de winst volgens de financiële verslaggeving wordt gerechtvaardigd door het verschil in doelstelling. Het fiscale winstbegrip dient – kort gezegd – uitsluitend om de verschuldigde belasting vast te stellen. Het winstbegrip volgens de financiële verslaggeving dient ertoe inzicht te verschaffen in de waardeontwikkeling van het resultaat op investeringen. Bij de fiscale winstbepaling geldt dat twee beginselen worden toegepast, het totaalwinstbeginsel en het jaarwinstbeginsel. Op grond van artikel 3.8 Wet inkomstenbelasting 2001 (Wet IB 2001) is de totaalwinst het bedrag van de gezamenlijk voordelen die, onder welke naam en in welke vorm ook, worden verkregen uit een onderneming. Op grond van het jaarwinstbeginsel – als bedoeld in artikel 3.25 Wet IB 2001 – wordt bepaald dat de in een kalenderjaar genoten winst wordt bepaald volgens goed koopmansgebruik. De totaalwinst wordt aan de hand van goed koopmansgebruik toegerekend aan de afzonderlijk kalenderjaren. De toepassing van goed koopmansgebruik kent een aantal beginselen, zoals het realisatie- en eenvoudsbeginstel die als leidraad gelden voor de fiscale winstbepaling. De som van de diverse jaarwinsten zou in principe overeen moeten komen met de totaalwinst van de onderneming gedurende de gehele levensduur van de onderneming. De nadere invulling van het begrip goed koopmansgebruik is niet volledig in wettelijke regels en/of beleidsregels ingekaderd. Goed koopmansgebruik is grotendeels een open norm en de inhoud daarvan wordt vrijwel geheel door de rechtspraak bepaald. Het fiscale winstbegrip kent derhalve een dynamisch karakter. Daar waar winst op basis van de financiële verslaggeving – zoals reeds aangegeven – primair gericht is op het verschaffen

¹⁵ Richtlijn (EU) 2017/1852 van de Raad van 10 oktober 2017 betreffende mechanismen ter beslechting van belastinggeschillen in de Europese Unie, PbEU L 265/1.

van inzicht in de economische prestaties en economische posities van de onderneming, is de fiscale winstbepaling in de eerste plaats bedoeld om de fiscale jaarwinst en de daarmee verschuldigde belasting te bepalen zodat deze aan de Belastingdienst kan worden gerapporteerd.

2. Kern van het wetsvoorstel

De leden van de fractie van D66 willen inzicht in de voor- en nadelen van het invoeren van een nieuwe rijksbelasting en vragen het kabinet hier een duidelijk overzicht van te geven. 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-regels in de vennootschapsbelasting is vanuit wetgevingstechnisch oogpunt aanzienlijk ingewikkelder. De Pijler 2-regels 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, naast 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 financiële verslaggevingsdoeleinden. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, wordt voor het verschil bijgeheven. De berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting staat derhalve los van de maatregelen uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Het systeem van voldoen op aangifte (een aangiftebelasting) sluit hier goed op aan.

De leden van de fractie van D66 vragen naar de uitwerking van het wetsvoorstel voor kleinere Nederlandse entiteiten die onderdeel zijn van een groep die een omzet heeft van € 750 miljoen of meer. 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 omzetsdrempel. Verder is voor verslagjaren die langer of korter dan twaalf maanden duren geregeld dat de omzetsdrempel naar rato van het aantal maanden van het relevante verslagjaar wordt berekend. De vraag of aan de omzetsdrempel wordt voldaan, wordt beoordeeld aan de hand van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit van de groep. Ook groepsentiteiten met een beperkte omzet kunnen derhalve onderdeel zijn van deze consolidatie. Er wordt immers een beoordeling gemaakt van de groep als geheel.

De leden van de fractie van D66 vragen naar een mogelijk concurrentienadeel bij het voorop lopen bij het implementeren van de Pijler 2-regels.

Indien staten voor de implementatie van Pijler 2-regels hebben gekozen, gaan de betreffende staten 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-regels binnen de 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.¹⁶ Op 15 december 2022 hebben de EU-lidstaten een akkoord bereikt over dit richtlijnvoorstel, dat gebaseerd is op de OESO-modelregels en daarmee in hoofdzaak overeen komt. Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 strekt tot implementatie van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing¹⁷. De 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. 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 leden van D66 vragen hoe er wordt gewaarborgd dat andere landen snel stappen nemen om Pijler 2 te implementeren. Het kabinet is van mening dat de waarborg in het systeem zelf besloten ligt. Voor staten die de regels niet of niet tijdig implementeren geldt dat deze staten hiermee mogelijk heffingsrechten opgeven ten gunste van andere staten die de Pijler 2-regels wel hebben geïmplementeerd. De systematiek van de Pijler 2-regels leidt er namelijk toe dat in het geval een staat – naar Pijler 2-maatstaven – onvoldoende belasting heft, er kan worden bijgeheven door een andere staat die de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd. Als gevolg van de het IF-akkoord over de OESO-modelregels zullen staten naar verwachting de Pijler 2-regels invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve belastingtarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende staten dit niet doen, zullen andere staten bijheffen op grond van de Pijler 2-maatregelen. Daarnaast merkt het kabinet op dat in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is opgenomen dat lidstaten deze richtlijn – kort gezegd – moeten hebben geïmplementeerd op 31 december 2023. Bovendien hebben alle staten in het IF zich gecommitteerd aan het tijdpad zoals dat overeengekomen is in het IF.

De leden van de fractie van het CDA vragen hoe waarschijnlijk het is dat de staten die zijn aangesloten bij het IF overeenstemming bereiken over geschilbeslechting, uitwisseling van informatie en veiligheidsregels, en wat de gevolgen zijn als niet op korte termijn duidelijkheid en aanvullende regels komen. Ook de NOB vraagt om een toelichting wanneer de definitieve uitkomsten op de belangrijkste punten verwacht zullen

¹⁶ https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2021-12/COM_2021_823_1_EN_ACT_part1_v11.pdf.

¹⁷ 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.

worden. De NOB vraagt hoe Nederland ermee om zal gaan als geen raamwerk voor geschilbeslechting wordt overeengekomen of als dat slechts zeer vrijblijvend is. Het sjabloon voor de informatie-aangifte die voorziet in uitwisseling van informatie is op 17 juli 2023 – door de OESO – gepubliceerd. Dat geldt eveneens voor de veilighavenregel voor de toepassing van de binnenlandse bijheffing en de tijdelijke onderbelaste-winstbijheffing veilighavenregel. De tijdelijke veilighavenregel op grond van CbCR is al in het wetsvoorstel opgenomen. Aan een permanente veilighavenregel wordt nog op OESO-niveau gewerkt. Het is nog onzeker wanneer een mechanisme voor geschilbeslechting, zoals een multilateraal verdrag, zal worden ontworpen. Niettemin is in de meeste bilaterale belastingverdragen een bepaling opgenomen die erin voorziet dat landen ook met elkaar in overleg kunnen treden over belastingen die niet in het verdrag zijn genoemd.

2.1 Maatregelen voor bijheffing

De leden van de fractie van de VVD vragen of vanuit de OESO verduidelijking wordt verwacht op bepaalde punten, zoals op het punt van de binnenlandse bijheffingen, en of dergelijke verduidelijking ook nog tijdens dan wel na het wetgevingsproces in Nederland kan worden verwacht. Op 17 juli 2023 zijn de administratieve richtsnoeren – door de OESO – gepubliceerd waarin verduidelijking over de binnenlandse bijheffing en de daarmee samenhangende veilighavenregel wordt geboden.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet stil kan staan bij de vraag of en hoe de verduidelijkingen van de OESO doorwerken naar het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 en daarbij de rol van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in ogenschouw kan nemen. De NOB vraagt zich af of de verwijzing naar de administratieve richtsnoeren inclusief latere aanvullingen daarvan niet nog explicieter kan worden gemaakt. Ditzelfde zou volgens de NOB kunnen gelden voor aanvullingen van het OESO-commentaar op de OESO-modelregels. Verder vraagt de NOB om te bevestigen hoe de Belastingdienst zal omgaan met verschillen tussen het onderhavige wetsvoorstel en de administratieve richtsnoeren van de OESO. Daarnaast vraagt de NOB om te verduidelijken of bij toekomstige richtsnoeren steeds moet worden getoetst hoe deze zich verhoudt tot de (tekst van de) OESO-modelregels en de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en vraagt of kan worden bevestigd dat belastingplichtigen erop kunnen vertrouwen dat (toekomstige) richtsnoeren ook zullen worden gevolgd door de Belastingdienst. Allereerst merkt het kabinet op dat de OESO-regels over de minimumbelasting, in de vorm van de OESO-modelregels, commentaar of de nadere regelgeving in de vorm van administratieve richtsnoeren, niet direct doorwerken in de Nederlandse rechtsorde. Het IF noch de OESO kunnen 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. De Pijler 2-regels 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 EU kan echter wel wetgeving opstellen die bindend is voor de EU-lidstaten. Voor de Pijler 2-regels is dit ook gebeurd door middel van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Deze richtlijn bewerkstelligt dat de Pijler 2-maatregelen binnen de EU op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet en verzekert dat deze maatregelen niet in strijd zijn met het Unierecht. Deze richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels. Omdat lidstaten verplicht zijn om deze richtlijn te implementeren, worden de OESO Pijler 2-regels via implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing onderdeel van de nationale wetgeving van Nederland. Vervolgens is de vraag welke status nadere regelgeving heeft die de OESO nadien heeft gepubliceerd en nog zal publiceren. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen interpretatieve regels aan de ene kant en aanvullende regels aan de andere kant. Gelet op de administratieve richtsnoeren die tot nu toe door de OESO zijn gepubliceerd, zien veel naderhand gepubliceerde regels op de eerste categorie interpretatieve regels. Het gaat dan om de uitleg van bepalingen die al in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 zijn opgenomen. In dit kader is van belang dat punt 24 van de considerans van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing in de beschouwing te betrekken. Hierin is – kort gezegd – opgemerkt dat bij de uitvoering van deze richtlijn de lidstaten de OESO-modelvoorschriften en de daarbij horende toelichtingen en voorbeelden, alsook het GloBE Implementation Framework, moeten gebruiken als «bron van illustratie of interpretatie om te zorgen voor consistentie in de toepassing in alle lidstaten, voor zover die bronnen consistent zijn met deze richtlijn en met het Unierecht».

De wetteksten en de artikelsgewijze toelichting zoals opgenomen in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 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. Bij interpretatieve regels die door de OESO zijn gepubliceerd, ligt het dus niet voor de hand dat Nederland eenzijdig daarvan zou afwijken. Dit doet niet alleen af aan het internationaal akkoord waartoe Nederland zich heeft gecommitteerd, maar zou eveneens afbreuk doen aan de doelstelling van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing om een doeltreffende minimumbelasting in een zo groot mogelijk internationaal verband in te voeren met als doel een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie waardoor het voordeel van kunstmatige winstverschuiving sterk wordt verkleind. Hetgeen met name effectief kan worden bewerkstelligd indien alle staten zich hebben gecommitteerd aan de Pijler 2-regels en deze regels eenduidig worden geïnterpreteerd.

Het voorgaande laat onverlet dat het kabinet de nadere regelgeving vanuit de OESO, waaronder de administratieve richtsnoeren, zal beoordelen en aan de hand daarvan – van geval tot geval – zal bepalen of de wettekst en de toelichting van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 moet worden aangevuld.

De leden van de fractie van de VVD vragen hoe de Tweede Kamer de kwaliteit van deze zeer complexe wetgeving kan waarborgen als deze tijdens of zelfs na de behandeling van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 inhoudelijk kan worden gewijzigd. De wijzigingen van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 kan verschillende redenen hebben. Voor zover het gaat om wijzigingen die voortvloeien uit internationaal afgesproken regels, zoals de administratieve richtsnoeren, benadrukt het kabinet dat deze wijzigingen van geval tot geval zullen worden beoordeeld om te bezien of deze aanleiding geven tot aanvulling van de wetgeving. Elke wijziging in de wetgeving zal in principe aan het

parlement worden aangeboden en vervolgens parlementair worden behandeld.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe erop wordt toegezien of er in een land genoeg wordt bijgeheven. 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. In de bijheffing-informatieaangifte zal worden vastgesteld hoeveel belasting er verschuldigd is in Nederland. Dit bedrag moet worden geformaliseerd door middel van de belastingaangifte. 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. Met die informatie zal de Belastingdienst risicogericht toezicht uitoefenen. De OESO is momenteel bezig met het ontwikkelen van een controleproces («multilateral review process»), waarbij wordt beoordeeld of elk land dat de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd, deze regels op een juiste wijze toepast en heeft geïmplementeerd.

De leden van de fractie van de PvdA vragen in hoeverre andere staten gaan bijheffen over groepsentiteiten in Nederland en hoeveel Nederland verwacht bij te heffen. Het kabinet heeft ervoor gekozen om een binnenlandse bijheffing in te voeren. Met een binnenlandse bijheffing heeft Nederland de mogelijkheid om – kort gezegd – ook over de overwinst van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep zonder uiteindelijkkmoederentiteit in Nederland bij te heffen tot een effectief tarief van 15%. Zonder deze binnenlandse bijheffing kan de groep ter zake van haar in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten bijheffing verschuldigd zijn in een andere staat, bijvoorbeeld de staat waar de uiteindelijkkmoederentiteit is gevestigd.

Het budgettaire effect van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 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 kwalificerende 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-regels nagenoeg wereldwijd worden geïmplementeerd, en laagbelastende staten 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 staten desondanks niet zullen overgaan tot implementatie van de Pijler 2-regels dan wel de vereiste minimumbelasting niet gaan heffen. Voor deze staten geldt dat Nederland naar verwachting voor een beperkt deel zal bijheffen op grond van de maatregelen in het onderhavige 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 gedragseffect leidt tot een budgettaire opbrengst van circa € 402 miljoen

De leden van de fractie van GroenLinks en de fractie van de SP vragen hoe een belastingautoriteit om moet gaan met de toepassing van de binnenlandse bijheffing door andere staten. De kwalificerende binnenlandse bijheffing is een nationale regeling die voorgaat op de inkomen-inclusiemaatregel en de onderbelastewinstmaatregel. Voor de toepassing van een kwalificerende binnenlandse bijheffing geldt dat aan een aantal voorwaarden moet zijn voldaan. Bijvoorbeeld een berekening van de bijheffing overeenkomstig de bepalingen van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing of, voor zover het niet EU-landen betreft, in de OESO-modelvoorschriften vastgelegde regels. De beoordeling of sprake is van een kwalificerende binnenlandse bijheffing maakt onderdeel uit van het OESO controleproces («multilateral review process»).

In het geval de kwalificerende binnenlandse bijheffing aan bepaalde voorwaarden voldoet, kan ook een beroep worden gedaan op de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel. De kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel regelt dat onder bepaalde omstandigheden de bijheffing over een verslagjaar van de in een staat gevestigde groepsentiteiten nihil bedraagt indien de groepsentiteiten in dat verslagjaar onderworpen zijn aan een kwalificerende binnenlandse bijheffing. De bijheffing-informatieaangifte bevat zowel de berekening van de bijheffing per staat, als de allocatie daarvan aan staten en of een beroep wordt gedaan op een veilighavenregel. Hierdoor is aanstonds duidelijk voor de Belastingdienst dat ten aanzien van die staat geen inkomen-inclusiemaatregel of onderbelastewinstmaatregel toegepast hoeft te worden. De Belastingdienst zal een in een andere staat toegepaste kwalificerende binnenlandse bijheffing dan ook respecteren, tenzij blijkt dat die heffing verkeerd of ten onrechte is toegepast.

2.2 Berekening van de bijheffing

De leden van de fractie van de VVD vragen om aan de hand van een aantal concrete voorbeelden aan te geven wat de doorwerking is van verschillende maatregelen in de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (Wet Vpb 1969) op het effectieve belastingtarief voor de toepassing van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Deze leden verzoeken om per voorbeeld stapsgewijs toe te lichten wat het kwalificerende inkomen (of verlies), de belastinglast en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de groepsentiteit is. Hierna wordt toegelicht of en hoe de volgende maatregelen de berekening van de bijheffing beïnvloeden:

- i) de earningsstrippingmaatregel;
- ii) de CFC-maatregel;
- iii) de maatregelen tegen hybride mismatches;
- iv) de bronbelasting op renten en royalty's;
- v) de beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling;
- vi) de beperking van de verliesverrekening; en
- vii) de maatregelen voor het tegengaan van mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.

i). Earningsstrippingmaatregel

De earningsstrippingmaatregel in de Wet Vpb 1969 regelt – kort gezegd – dat bij het bepalen van de in een jaar genoten winst het saldo aan renten niet in aftrek komt voor zover dat meer bedraagt dan het hoogste van 20% van de gecorrigeerde winst (EBITDA¹⁸) of € 1.000.000. Voor de uitwerking van dit voorbeeld kan voor groepsentiteit A worden uitgegaan van de volgende feiten:

	Jaar 1	Jaar 2
Brutowinst	1.000	2.000
Rentelasten	(500)	(100)
Rentebaten	0	0
Afschrijvingen	(100)	(100)
Nettowinst (voor belasting)	400	1.800
Acute belastinglast	(175)	(375)
Nettowinst (na belasting)	225	1.425
Rentesaldo	500	100
20% EBITDA	200	400
In aftrek beperkte rente	300	0
Verrekening voortgewentelde rente	-	300
Fiscale winst	700	1.500
Acute belastinglast (25% Vpb)	175	375
Mutatie actieve belastinglatentie	(45)	45
Gecorrigeerde betrokken belastingen	130	420
Nettowinst (na belasting)	225	1.425
Acute belastinglast	175	375
Kwalificerend inkomen	400	1.800
Effectief tarief	32,5%	23,34%

Uitwerking

In jaar 1 bedraagt de nettowinst (voor belasting) van groepsentiteit A 400. Bij de fiscale winstbepaling komt een bedrag van 300 aan rentelasten niet in aftrek door toepassing van de earningsstrippingmaatregel, namelijk voor zover het rentesaldo van 500 meer bedraagt dan 200 (zijnde 20% van de EBITDA 1000). De fiscale winst in jaar 1 is derhalve 700. De acute belastinglast over deze winst bedraagt 175, namelijk 25% van 700. Ten aanzien van het voortgewentelde rentesaldo van 300 wordt een actieve belastinglatentie in aanmerking genomen van 45 (namelijk 300 herrekend tegen het minimumbelastingtarief van 15%). De vorming van deze actieve latentie vermindert in jaar 1 de gecorrigeerde betrokken belastingen. Het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen in jaar 1 is derhalve 130, namelijk 175 verminderd met 45. Het kwalificerende inkomen is 400, namelijk de nettowinst na belastingen (225) gecorrigeerd met de acute belastinglast (175). Het effectief tarief in jaar 1 is dan 32,5%, namelijk 130 gedeeld door 400.

In jaar 2 bedraagt de nettowinst (voor belasting) van groepsentiteit A 1800. Voor de fiscale winstbepaling laat de earningsstrippingmaatregel dit jaar ruimte voor de aftrek van een rentesaldo van 400, namelijk 20% van de EBITDA van 2000. De rentelasten van 100 van jaar 2 komen derhalve volledig in aftrek. Daarnaast bestaat in jaar 2 ruimte om het voortgewentelde rentesaldo uit jaar 1 van 300 in aftrek toe te staan. De fiscale winst bedraagt hierdoor 1500. De acute belastinglast over deze winst bedraagt 375, namelijk 25% van 1500. De aanwending van het voortgewentelde rentesaldo leidt tot een afname van de in jaar 1 gevormde actieve

¹⁸ Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (het bruto bedrijfsresultaat).

belastinglatentie van 45. De afname van deze actieve latentie verhoogt in jaar 2 de gecorrigeerde betrokken belastingen. Derhalve is sprake van een bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van 420, namelijk 375 vermeerderd met 45. Het kwalificerende inkomen is 1800, namelijk de nettowinst na belastingen (1425) gecorrigeerd met de acute belastinglast (375). Het effectief tarief in jaar 2 is dan 23,33%, namelijk 420 gedeeld door 1800.

ii). CFC-maatregel

De CFC-maatregel in de Wet Vpb 1969 regelt dat bij het bepalen van de winst de voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam in aanmerking worden genomen. Voor de uitwerking van dit voorbeeld heeft groepsentiteit A een belang in een gecontroleerd lichaam en wordt geabstraheerd van de toepassing van de binnenlandse bijheffing. Verder kan worden uitgegaan van de volgende feiten:

Brutowinst	1.000
Overige kosten	(200)
Nettowinst (voor belasting)	800
Acute belastinglast	(300)
Nettowinst (na belasting)	500
CFC-voordelen	400
Fiscale winst	1.200
Acute belastinglast (25% Vpb)	300
Toerekening aan CFC	(100)
Gecorrigeerde betrokken belastingen	200
Nettowinst (na belasting)	500
Acute belastinglast	(300)
Kwalificerend inkomen	800
Effectief tarief	25%

Uitwerking

De nettowinst (voor belasting) van groepsentiteit A bedraagt 800. Bij de fiscale winstbepaling wordt een bedrag van 400 in aanmerking genomen als voordelen uit hoofde van een gecontroleerd lichaam (CFC-voordeel). De fiscale winst is derhalve 1200. De acute belastinglast over deze winst bedraagt 300, namelijk 25% van 1200. Van dit bedrag aan betrokken belastingen wordt 100 toegerekend aan het gecontroleerde lichaam, omdat deze belastingen verband houden met het kwalificerende inkomen van dat lichaam. Het resterende bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van de groepsentiteit is derhalve 200. Het kwalificerende inkomen is 800, namelijk de nettowinst na belastingen (500) gecorrigeerd met de acute belastinglast (300). Het effectieve tarief is 25%, namelijk 200 gedeeld door 800.

iii). Maatregelen tegen hybride mismatches

De hybride mismatchmaatregelen in de Wet Vpb 1969 regelen dat bij het bepalen van de winst niet in aftrek komen vergoedingen of betalingen die leiden tot een aftrek zonder betrekking in de heffing of leiden tot een dubbele aftrek. Voor de uitwerking van dit voorbeeld kan voor groepsentiteit A worden uitgegaan van de volgende feiten:

Brutowinst	1.000
Overige kosten	(400)
Nettowinst (voor belasting)	600
Acute belastinglast	(250)

Nettowinst (na belasting)	350
In aftrek beperkte kosten/betalingen	400
Fiscale winst	1.000
Acute Belastinglast (25% Vpb)	250
Gecorrigeerde betrokken belastingen	250
Nettowinst (na belasting)	350
Acute Belastinglast	250
Kwalificerend inkomen	600
Effectief tarief	41,67%

Uitwerking

De nettowinst (voor belasting) van groepsentiteit A bedraagt 600. Bij de fiscale winstbepaling komt een bedrag van 400 aan kosten niet in aftrek door toepassing van de maatregelen om hybridemismatches tegen te gaan. De fiscale winst is derhalve 1000. De acute belastinglast over deze winst bedraagt 250, namelijk 25% van 1000. Het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen is gelijk aan de acute belastinglast van 250. Het kwalificerende inkomen is 600, namelijk de nettowinst na belastingen (350) gecorrigeerd met de acute belastinglast (250). Het effectief tarief is derhalve 41,67%, namelijk 250 gedeeld door 600.

iv). Bronbelasting op renten en royalty's

De Wet bronbelasting 2021 is van toepassing bij een rente- of royaltybetaling door een in Nederland gevestigd lichaam aan een in een laagbelastende jurisdictie gevestigd gelieerd lichaam en in misbruiksituaties. Het tarief is gelijk aan het hoogste tarief van de vennootschapsbelasting (voor het voorbeeld gemakshalve 25%). In het navolgende voorbeeld betaalt een in Nederland gevestigde groepsentiteit A een brutorente van 100 aan in een laagbelastende jurisdictie gevestigd gelieerd lichaam. Op deze betaling wordt 25% bronbelasting ingehouden (25). De netto betaalde rente bedraagt 75 (100 -/- 25). Bij de uitwerking van dit voorbeeld wordt aangenomen dat de bronbelasting een relevante betrokken belasting is voor de ontvanger. De feiten zijn verder als volgt:

Bij de betaler	
Brutowinst	1.000
Rentekosten	(100)
Nettowinst (voor belasting)	900
Acute belastinglast	(225)
Nettowinst (na belasting)	675
Fiscale winst	900
Acute belastinglast (25% Vpb)	225
Gecorrigeerde betrokken belastingen	225
Nettowinst (na belasting)	675
Acute belastinglast	225
Kwalificerend inkomen	900
Effectief tarief	25%

Uitwerking

De rentebetaling door een in Nederland gevestigde groepsentiteit A van 100 aan in een laagbelastende jurisdictie gevestigd gelieerd lichaam heeft in dit voorbeeld voor het Nederlandse groepslichaam geen specifieke gevolgen, anders dan dat deze inhoudingsplichtig is. De acute belastinglast is 225, zijnde 25% van de fiscale winst van 900. De gecorrigeerde

betrokken belastingen zijn 225 en het kwalificerende inkomen is 900. Het effectief tarief is daarmee gelijk aan het nominale tarief van 25%.

<u>Bij de ontvanger</u>	
<i>a. Zonder verrekening bronbelasting bij de ontvanger</i>	
Brutowinst	525
Rentebaten	100
Bronbelasting (25% van 100)	(25)
Nettowinst (voor belasting)	600
Belastinglast (5% winstbelasting)	(31,25)
Nettowinst (na belasting)	568,75
Fiscale winst	625
Acute belastinglast (winstbelasting 5%)	31,25
Bronbelasting	25
Gecorrigeerde betrokken belastingen	56,25
Nettowinst (na belasting)	568,75
Acute belastinglast	(31,25)
Kwalificerend inkomen	600
Effectief tarief	9,38%

Uitwerking

In dit voorbeeld verhoogt de ontvanger rentebate, onder aftrek van de ingehouden bronbelasting (kostenpost), de nettowinst (voor belasting) van de ontvanger. De nettowinst voor belasting van de ontvanger bedraagt 600. De bronbelasting in dit voorbeeld is niet aftrekbaar voor de fiscale winstbepaling en niet verrekenbaar met de belasting in het ontvangstland. De fiscale winst van de ontvanger is derhalve 625. De belastinglast van de ontvanger bedraagt derhalve 31,25, namelijk 5% van 625. In dit voorbeeld wordt verondersteld dat de bronbelasting een betrokken belasting is van de ontvanger die als kosten is toegerekend aan het verslagjaar bij de bepaling van de nettowinst voor belasting in de financiële verslaggeving. De bronbelasting verhoogt daarmee de gecorrigeerde betrokken belastingen. De gecorrigeerde betrokken belastingen zijn 56,25. Het kwalificerende inkomen is 600, namelijk de nettowinst na belastingen (568,75) gecorrigeerd met de acute belastinglast (31,25). Het effectief tarief is derhalve 9,38%, namelijk 56,25 gedeeld door 600. Ondanks het feit dat de bronbelasting in dit voorbeeld niet wordt verrekend wordt in beginsel nog steeds toegekomen aan bijheffing onder dit wetsvoorstel.

b. Met verrekening bronbelasting bij de ontvanger

Brutowinst	525
Rentebaten	100
Bronbelasting (25% van 100)	(25)
Nettowinst (voor belasting)	600
Belastinglast (5% winstbelasting) ¹	(6,25)
Nettowinst (na belasting)	593,75
Fiscale winst	625
Acute belastinglast voor verrekening	31,25
Verrekening bronbelasting	(25)
Acute belastinglast na verrekening	,25
Gecorrigeerde betrokken belastingen	6,25
Nettowinst (na belasting)	593,75
Belastinglast	6,25
Kwalificerend inkomen	600
Effectief tarief	1%

¹ En na verrekening van 25 bronbelasting.

Uitwerking

Anders dan in het voorgaande voorbeeld is de bronbelasting in dit voorbeeld wel verrekenbaar met de winstbelasting in het ontvangstland. De bronbelasting verlaagt daarmee de gecorrigeerde betrokken belastingen van de ontvanger. De gecorrigeerde betrokken belastingen zijn 6,25. Het kwalificerende inkomen is 600, namelijk de nettowinst na belastingen (593,75) gecorrigeerd met de acute belastinglast (6,25). Het effectief tarief is derhalve 1%, namelijk 6,25 gedeeld door 600.

v). Beperking van de liquidatie- en stakingsverliesregeling

Op grond van de liquidatieverliesregeling in de Wet Vpb 1969 vindt de deelnemingsvrijstelling onder omstandigheden geen toepassing ten aanzien van een verlies op een deelneming. Voor de bepaling van het kwalificerende inkomen voor de toepassing van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 wordt op grond van artikel 6.2, tweede lid, van de Wet minimumbelasting de nettowinst in beginsel gecorrigeerd voor vermogenswinsten of -verliezen, en daarmee ook voor liquidatieverliezen, maar kan er ook voor worden gekozen om ten aanzien van de groepsentiteiten in een staat de nettowinst niet te corrigeren met deze winsten of verliezen. Hierna is ten aanzien van beide scenario's een voorbeeld uitgewerkt. De feiten zijn als volgt:

a. Correctie voor vermogenswinst of -verlies

Brutowinst	1.000
Liquidatieverlies	(500)
Nettowinst (voor belasting)	500
Acute belastinglast	(125)
Nettowinst (na belasting)	375
Fiscale winst	500
Acute belastinglast (25% Vpb)	125
Gecorrigeerde betrokken belasting	125
Nettowinst (na belasting)	375
Acute belastinglast	125
Liquidatieverlies	500
Kwalificerend inkomen (zonder keuze)	1.000
Effectief tarief	12,5%

Uitwerking

De nettowinst (voor belasting) van de groepsentiteit bedraagt 500. De fiscale winst is gelijk aan de nettowinst 500. Bij de bepaling van de nettowinst en de fiscale winst is een bedrag van 500 aan liquidatieverlies in aanmerking genomen. De acute belastinglast over de fiscale winst bedraagt 125, namelijk 25% van 500. Het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen is gelijk aan de acute belastinglast van 125. Voor de bepaling van het kwalificerende inkomen wordt de nettowinst op grond van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, Wet minimumbelasting 2024 in beginsel gecorrigeerd voor het liquidatieverlies van 500. Het kwalificerende inkomen bedraagt derhalve 1000. Het effectieve tarief is 12,5%, namelijk 125 gedeeld door 1000. In dit geval wordt toegekomen aan bijheffing op grond van dit wetsvoorstel.

b. Gekozen om niet te corrigeren

Nettowinst (na belasting)	375
---------------------------	-----

Acute belastinglast	125
Kwalificerend inkomen (zonder keuze)	500
Effectief tarief	25%

Uitwerking

Bij de uitwerking van dit voorbeeld wordt uitgegaan van dezelfde feiten als hierboven onder a. De uitwerking is in beginsel dan ook hetzelfde, met dien verstande dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen de nettowinst op grond van de keuzemogelijkheid van het voorgestelde artikel 6.2, derde lid, Wet minimumbelasting 2024 niet wordt gecorrigeerd voor het liquidatieverlies van 500. Het kwalificerende inkomen bedraagt in dat geval 500. Het effectieve tarief is dan 25%, namelijk 125 gedeeld door 500. In dit geval wordt niet toegekomen aan bijheffing op grond van dit wetsvoorstel.

vi) Beperking van de verliesverrekening

In de Wet Vpb 1969 wordt bij de fiscale winstbepaling een verlies verrekend met de belastbare winsten van het voorafgaande jaar en de volgende jaren. Daarbij vindt verrekening in een jaar slechts plaats tot een bedrag van € 1.000.000 vermeerderd met 50% van de belastbare winst van dat jaar nadat die winst is verminderd met een bedrag van € 1.000.000. In dit voorbeeld wordt geabstraheerd van de mogelijkheid van achterwaartse verliesverrekening. De feiten zijn als volgt:

	Jaar 1	Jaar 2
Nettowinst (voor belasting)	(4.000)	3.000
Acute belastinglast		(250)
Nettowinst (na belasting)	(4.000)	2.750
Fiscale winst	(4.000)	3.000
Verrekenen verliezen		(2.000)
Belastbaar bedrag		1.000
Acute belastinglast (25% Vpb)	-	250
Mutatie actieve belastinglatentie	(600)	300
Gecorrigeerde betrokken belasting	(600)	550
Nettowinst (na belasting)	(4.000)	2.750
Acute belastinglast	-	(250)
Kwalificerend inkomen	(4.000)	3.000
Effectief tarief	-	18,33%

Uitwerking

Een belastingplichtige lijdt in jaar 1 een verlies. Het nettoverlies volgens de financiële verslaggeving is 4000 en gelijk aan het fiscale verlies. Ten aanzien van het verlies wordt een actieve belastinglatentie in aanmerking genomen van 600, namelijk 15% van 4000.

In jaar 2 heeft de belastingplichtige een nettowinst van 3000. Deze nettowinst is gelijk aan de fiscaal belastbare winst van 3000. Voor de fiscale winstbepaling wordt van de totale verrekenbare verliezen in jaar 2 ten eerste een bedrag van 1000 aan verlies verrekend. Voor het restant worden de verliezen verrekend tot een bedrag van 50% van 2000, zijnde 1000. In jaar 2 bedraagt het belastbare bedrag na verliesverrekening 1000. De acute belastinglast over de fiscale winst bedraagt 250, namelijk 25% van 1000. Voor wat betreft de verrekende verliezen van 2000 uit jaar 1 is sprake van een afname van de in jaar 1 gevormde actieve belastinglatentie van 300, namelijk 15% van 2000. De afname van deze latentie

vermeerdert de betrokken belasting van belastingplichtige in jaar 2. De gecorrigeerde betrokken belastingen zijn derhalve 550. Voor de volledigheid kan worden opgemerkt dat ultimo jaar 2 nog een bedrag van 2000 aan niet-verrekende verliezen resteert dat kan worden verrekend in een volgend jaar en overigens een daarmee verband houdende actieve belastinglatentie voor het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 van 300, namelijk 2000 herrekend tegen het minimumbelastingtarief van 15%. Het kwalificerende inkomen in jaar 2 is 3000, namelijk de nettowinst na belastingen (2750) gecorrigeerd met de acute belastinglast (250). Het effectief tarief is derhalve 18,33%, namelijk 550 gedeeld door 3000.

vii). Mismatches bij toepassing van het zakelijkheidsbeginsel

In de Wet Vpb 1969 zijn vanaf het jaar 2022 maatregelen ingevoerd die mismatches tegengaan die betrekking hebben op een verschil in verrekenprijzen en in Nederland de belastbare winst verlagen. Voor het voorbeeld wordt uitgegaan van een in Nederland gevestigde groepsentiteit B NL die een schuld van 1000 tegen 0% rente is aangegaan bij haar moedervennootschap A Co, gevestigd in het buitenland. Op basis van de Nederlandse toepassing van het zakelijkheidsbeginsel kan B NL in Nederland (voorafgaand aan de toepassing van de mismatchmaatregelen) een zakelijke rente van 50 in aanmerking nemen bij het bepalen van de winst. Bij A Co wordt bij de vaststelling van de fiscale winst een rentebate van 0 in een naar de winst geheven belasting betrokken. Dit heeft als gevolg dat bij B NL de zakelijke rente van 50 fiscaal in aftrek wordt beperkt:

Nettowinst (voor belasting)	1.000
Acute belastinglast	(250)
Nettowinst (na belasting)	750
In aftrek beperkte rente	50
Fiscale winst	1.000
Acute Belastinglast (25% Vpb)	250
Gecorrigeerde betrokken belastingen	250
Nettowinst (na belasting)	750
Acute belastinglast	250
Zakelijke rente	(50)
Kwalificerend inkomen	950
Effectief tarief	26,31%

Uitwerking

De commerciële nettowinst (voor belasting) van de in Nederland gevestigde groepsentiteit B NL bedraagt 1000. Voor de fiscale winstbepaling wordt de zakelijke rentelast van 50 – op grond van artikel 8bb Wet Vpb 1969 – niet in aanmerking genomen. De fiscale winst is derhalve ook 1000 en de hieruit volgende acute belastinglast bedraagt 250, namelijk 25% van 1000.

In dit voorbeeld is sprake van een verschil in verrekenprijzen dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen op grond van artikel 6.4 van het wetsvoorstel dient te worden gecorrigeerd, zodat het bedrag bij beide groepsentiteiten (B NL en A Co) hetzelfde is en in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel. In dit voorbeeld wordt de zakelijke rente van 50 dan wel in aanmerking genomen voor de bepaling van het kwalificerende inkomen. Het kwalificerende inkomen bedraagt derhalve 950, namelijk de nettowinst (na belasting) van 750 plus de acute belas-

tinglast van 250 minus de zakelijke rente van 50. Het effectief tarief dat hieruit volgt is 26,31%, namelijk 250 gedeeld door 950.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de maatregelen voor het tegengaan van mismatches bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel door de werking van artikel 6.4 van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 overbodig is voor belastingplichtigen die binnen de reikwijdte vallen van dit wetsvoorstel. De basisgedachte van het voorliggende wetsvoorstel is om een minimumniveau aan effectieve belastingheffing te waarborgen ten aanzien van groepen van multinationale ondernemingen en binnenlandse groepen in alle staten waarin zij aanwezig zijn. De berekening van het effectieve belastingtarief in een staat geschiedt, nadat de lokale winstbelasting – in Nederland de vennootschapsbelasting – is berekend voor financiële verslaggevingsdoeleinden en vindt plaats ten aanzien van alle entiteiten in de betreffende staat gezamenlijk. De berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting staat los van de maatregelen uit het wetsvoorstel. Of wordt toegekomen aan bijheffing voor de toepassing van dit wetsvoorstel is afhankelijk van vele omstandigheden, ook buiten de toepassing van de maatregelen die zien op het tegengaan van mismatches bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel. Het kabinet ziet momenteel dan ook geen aanleiding om de maatregelen die zijn doorgevoerd om mismatches bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel te bestrijden, aan te passen.

De leden van de fractie van D66 vragen of het kabinet in algemene zin voldoende vertrouwen heeft in de manier van berekenen en de onderbouwing van de berekening van de bijheffing. Daarnaast vragen de leden van de fractie van de VVD het kabinet om in te gaan op situaties waarin het niet mogelijk is om het effectieve belastingtarief van een groep vast te stellen, omdat in de door de groep ingediende bijheffing-informatieaangifte onvoldoende informatie aangeleverd wordt om tot deze berekening te komen. Voorts vragen de leden van de fractie van de VVD hoe omgegaan zal worden met de situatie dat onvoldoende kan worden vastgesteld of de daadwerkelijke informatie klopt. In de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing, zijn in navolging van de OESO-modelregels, uitgebreide en gedetailleerde regels vastgesteld voor de berekening van de bijheffing. Deze regels bepalen tot in detail hoe de bijheffing dient te worden berekend. Deze regels hebben hun weerslag gevonden in een afzonderlijk hoofdstuk van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 en waarborgen een correcte berekening van de bijheffing. De berekening van de bijheffing geschiedt in een aantal stappen. 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. De staten die Pijler 2-regels implementeren gaan 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. De indiening van een bijheffing-informatieaangifte door een in Nederland gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit is een stap in het proces om te komen tot een juiste belastingheffing. Het is aan de uiteindelijkkemoederentiteit om de bijheffing-informatieaangifte stellig en zonder voorbehoud in te dienen. Zoals gebruikelijk, heeft de inspecteur op grond van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) verschillende middelen tot

zijn beschikking om een juiste belastingheffing te bewerkstelligen. Desgevraagd zal door de betrokkenen informatie verstrekt moeten worden om de inspecteur in staat te stellen om de juistheid van de door de belastingplichtige aangeleverde informatie te controleren. Daarbij kan worden gedacht aan het sturen van vragenbrieven, het instellen van een boekenonderzoek, het opleggen van informatiebeschikkingen en het opvragen van informatie bij administratieplichtigen. Tevens kunnen boetes worden opgelegd indien verplichtingen niet worden nagekomen.

Een belastingplichtige heeft daarnaast de verplichting om uit eigen beweging juiste en volledige inlichtingen of gegevens die van belang kunnen zijn voor de heffing van de minimumbelasting aan de inspecteur te verstrekken nadat hem bekend is geworden dat eerdere verstrekte inlichtingen of gegevens niet, onjuist of onvolledig door hem zijn verstrekt. Het niet, niet tijdig of niet op de juiste wijze voldoen aan deze inlichtingenverplichting wordt aangemerkt als een overtreding. Indien het niet nakomen van de inlichtingenverplichting 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. In het geval de bijheffing-informatieaangifte is ingediend door de uiteindelijk-kemoederentiteit of de aangewezen informatieaangifte-indiende groep-sentiteit die is gevestigd in een staat die voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst tussen bevoegde autoriteiten heeft met Nederland en die bijheffing-informatieaangifte voldoet aan de vereisten die daarvoor worden gesteld¹⁹, hoeft in Nederland in een dergelijk geval geen bijheffing-informatieaangifte te worden ingediend. 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. De staat waar de bijheffing-informatieaangifte is ingediend, is vervolgens verantwoordelijk voor de verdere verspreiding van deze informatie naar Nederland. Indien de inspecteur twijfelt aan de betrouwbaarheid van deze informatie, kan Nederland informatie aan het buitenland opvragen of bij de in Nederland gevestigde groepsentiteit.

De leden van de fractie van het CDA vragen om een nadere toelichting over hoe het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid wordt bepaald. 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. 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. Het betreft hier de loonkosten en materiële activa die zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit. In de eerste jaren na de implementatiedatum zijn de percentages hoger (10% respectievelijk 8% in het eerste verslagjaar) dan in latere verslagjaren. Beide percentages lopen af tot 5% voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2033.

¹⁹ De voorwaarden waaronder een in Nederland gevestigde groepsentiteit geen bijheffing-informatieaangifte hoeft in te dienen zijn opgenomen in artikel 13.1, derde lid, van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.

3. Hoofdpijnen van het wetsvoorstel

De leden van de fractie van de VVD vragen welke materiële consequenties er zijn door verschillen in de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies en de heffingsgrondslag van de vennootschapsbelasting. De leden van de fractie van D66, het CDA en de fractie van de ChristenUnie vragen naar het effect van de maatregelen uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 voor fiscale regelingen – zoals de innovatiebox en de tonnageregeling – die ertoe kunnen leiden dat het effectief tarief van de vennootschapsbelasting onder het minimumtarief van 15% komt. Veder vragen de leden van de ChristenUnie of het kabinet van mening is dat het voorbestaan van dergelijke regelingen niet past binnen de geest van de onderhavige wetgeving. De maatregelen uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 gelden als een aanvullende heffing bovenop de bestaande winstbelasting (doorgaans een vennootschapsbelasting). De 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 financiële verslaggevingsdoeleinden. Als het effectieve belastingtarief lager is dan het minimumbelastingtarief, wordt voor het verschil bijgeheven. Zoals de leden van de fracties van D66 en ChristenUnie terecht opmerken, kunnen bepaalde regelingen in de vennootschapsbelasting ertoe leiden dat alsnog in Nederland minimumbelasting zal worden bijgeheven. Het hoge vennootschapsbelastingtarief in Nederland is 25,8%. Hierdoor worden belastingplichtigen in het algemeen tegen een effectief tarief van meer dan het minimumbelastingtarief van 15% belast. In bepaalde gevallen kan desondanks het effectieve belastingtarief 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. Dat wil overigens zeker niet zeggen dat in alle gevallen waarin deze regelingen toepassing vinden, sprake zou zijn van een bijheffing. De heffing voor de minimumbelasting wordt namelijk 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% worden belast, betekent dit dat slechts in enkele zeer specifieke gevallen het effectieve tarief onder het minimumbelastingtarief van 15% kan komen. Het kabinet blijft de fiscale regelingen in den brede monitoren en evalueren op doeltreffendheid en doelmatigheid zoals gebruikelijk bij alle fiscale regelingen.

3.1 Reikwijdte

De leden van de fractie van de VVD vragen om de inhoudelijke argumenten voor een omzetgrens van € 750 miljoen toe te lichten. Verder vragen deze leden naar de posities van verschillende OESO- en EU-lidstaten ten aanzien van deze omzetgrens. De grens van € 750 miljoen is de internationaal aanvaarde standaard voor het afbakenen van grote (multinationale) ondernemingen en is dezelfde als in de regels over CbCR in BEPS actiepunt 13. Met deze grens vallen de multinationale groepen die naar schatting ongeveer 90% van de totale wereldwijde bedrijfsomzet behalen, onder de Pijler 2-regels. Deze omzetgrens is tijdens de onderhandelingen over de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing geen onderwerp van discussie geweest.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke mogelijkheden er bestaan om, indien blijkt dat de doeltreffendheid van Pijler 2 daarbij gebaat is, de omzetgrens in OESO-verband en vervolgens in de daaruit

voortvloeiende Europese wet- en regelgeving en nationale implementatie naar boven of naar beneden bij te stellen.

Aangezien de omzetgrens een internationaal aanvaarde norm is met een brede werking, ook buiten de Pijler 2-regels, zou deze op OESO-niveau opnieuw moeten worden vastgesteld. De OESO-modelregels vormen namelijk een samenhangend geheel aan maatregelen. Het kabinet ziet geen aanleiding om te veronderstellen dat de grens van € 750 miljoen zal worden aangepast.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke risico's het kabinet ziet voor het arbitrerend rondom de omzetdrempel van € 750 miljoen. Het kabinet is van mening dat het risico op dergelijke arbitrage zeer beperkt is omdat de omzetdrempel aansluit bij de omzet die is opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkmoederentiteit. In het algemeen kan een dergelijke consolidatie slechts worden voorkomen door een daadwerkelijke reële economische afsplitsing van groepsonderdelen zodat geen sprake meer is van een controlerend belang. Ook bevat het wetsvoorstel maatregelen voor die gevallen waarin de uiteindelijkkmoederentiteit geen geconsolideerde jaarrekening heeft opgesteld. Op basis daarvan wordt bij fictie bepaald dat als geconsolideerde jaarrekening wordt aangemerkt de jaarrekening die de uiteindelijkkmoederentiteit zou hebben opgesteld indien zij daartoe verplicht was. 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. Verder bevat het wetsvoorstel regels voor de toepassing van de omzetdrempel bij een splitsing van een groep. Tot slot voorziet het wetsvoorstel in waarborgen ten aanzien van welke verslaggevingstandaarden mogen worden toegepast.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet kan toelichten welke definities worden gehanteerd voor het bepalen of een entiteit onder de uitgezonderde entiteiten valt. Daarbij vragen deze leden of een eenduidige definitie wordt gehanteerd bij de implementatie in andere Europese en OESO-landen. Op basis van wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 wordt – conform de OESO-modelregels – onder een uitgesloten entiteit verstaan: een overheidsentiteit, een internationale organisatie, een non-profitorganisatie, een pensioenfonds, een beleggingsfonds dat een uiteindelijkkmoederentiteit is, en een vastgoedbeleggingsvehikel dat een uiteindelijkkmoederentiteit is. Voor al deze begrippen is in het wetsvoorstel een definitie opgenomen. Deze definities betreffen een implementatie van de definities zoals opgenomen in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Deze definities zijn gebaseerd op de definities zoals opgenomen in de OESO-modelregels. Hiermee wordt bewerkstelligd dat in OESO-verband en binnen de EU de definities consistent en uniform worden toegepast voor de diverse «uitgesloten entiteiten».

De leden van de fractie van de PvdA vragen of er door de uitzondering voor «uitgesloten entiteiten» zich mogelijkheden voordoen tot ontwijking van de heffing. De in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 opgenomen maatregelen hebben geen betrekking op groepsentiteiten die uitgesloten entiteiten zijn. Het betreft entiteiten die met een specifiek doel zijn opgericht en om die reden in voorkomende gevallen vrijgesteld zijn van belastingheffing of waarvan de inkomsten belast zijn op het niveau van de beleggers in een dergelijke entiteit. De beoordeling of een entiteit kwalificeert als een uitgesloten entiteit, vindt per entiteit plaats. Voor elke categorie uitgezonderde entiteit, bevat het wetsvoorstel een eigen definitie waarin verschillende voorwaarden zijn opgenomen om te waarborgen dat een groepsentiteit daadwerkelijk als een groepsentiteit kan worden aangemerkt die een «uitgesloten entiteit» is. Gelet op de stringente voorwaarden, verwacht het kabinet dat in dit verband geen ontwijkingsmogelijkheden zich zullen voordoen

3.2 De wijze van bijheffing

De leden van de fractie van de VVD vragen welke landen binnen de EU en de OESO gebruikmaken van de mogelijkheid tot invoering van een kwalificerende binnenlandse bijheffing. Deze leden vragen welke additionele belastingopbrengst de keuze van deze landen (naar schatting oplevert). De meeste landen die hun positie op dit gebied bekend hebben gemaakt, waaronder de ons omringende landen, hebben aangegeven een kwalificerende binnenlandse bijheffing in te voeren. Doordat de Pijler 2-regels nagenoeg wereldwijd zullen worden geïmplementeerd, en laagbelastende staten rechtstreeks belang hebben bij de binnenlandse bijheffing, is de verwachting dat in ieder geval de grote jurisdicties een kwalificerende binnenlandse bijheffing zullen introduceren, ten gevolge waarvan de internationale overheveling van bijheffingsbevoegdheid minder aan de orde zal zijn. Met betrekking tot de OESO-landen is het de verwachting dat deze een binnenlandse bijheffing zullen introduceren zodat de additionele opbrengsten voor Nederland via de inkomens-inclusiemaatregel of de onderbelastewinstmaatregel ten aanzien van laagbelaste entiteiten in die staten beperkt zal zijn.

De leden van de fractie van de VVD en de leden van de fractie van de SP vragen in hoeverre Nederland afhankelijk is van duidelijke informatievoorziening vanuit andere staten om de binnenlandse bijheffing correct te berekenen en toe te kunnen passen. De berekening van de Nederlandse binnenlandse bijheffing gebeurt in beginsel in de bijheffing-informatieaangifte die in Nederland of in het buitenland wordt ingediend. Als de bijheffing-informatieaangifte in het buitenland wordt ingediend, wordt deze door de Nederlandse Belastingdienst via automatische gegevensuitwisseling ontvangen. Als een binnenlandse bijheffing in Nederland verschuldigd is, moet de groep ook een belastingaangifte indienen. Met de verstrekte informatie, zoals opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte en de belastingaangifte, kan de Belastingdienst risicogericht toezicht uitoefenen op de ingediende belastingaangifte voor de binnenlandse bijheffing. Daarnaast kan de Belastingdienst om meer informatie verzoeken van de in Nederland gevestigde groepsentiteiten van de multinationale groep.

De leden van de fractie van de VVD vragen het kabinet wat de afwegingskaders zijn bij de vaststelling bij welke groepsentiteit de binnenlandse bijheffing wordt geheven. Op grond van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 geldt dat indien meerdere in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten behoren tot dezelfde groep, de binnenlandse

bijheffing wordt geheven bij de in Nederland gevestigde moederentiteit.²⁰ Indien er meerdere groepsentiteiten zijn die daaraan voldoen of indien er geen in Nederland gevestigde groepsentiteit is die hieraan voldoet, dan kan de inspecteur door middel van een voor bezwaar vatbare beschikking vaststellen bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de binnenlandse bijheffing wordt geheven. Een dergelijke beschikking kan ook op verzoek van een in Nederland gevestigde groepsentiteit worden vastgesteld, waarbij dan aangegeven kan worden bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de binnenlandse bijheffing geheven dient te worden. Bij deze vaststelling zal de onderbouwing van het verzoek van de belastingplichtige het afwegingskader vormen. Het ligt voor de hand dat de in Nederland belastingplichtige groepsentiteiten in een dergelijke situatie zelf een verzoek zullen doen, omdat daardoor de heffing van de binnenlandse bijheffing kan worden neergelegd bij de groepsentiteit die hiervoor het meest geschikt is. Indien de belastingplichtige geen verzoek doet, stelt de inspecteur ambtshalve – bij voor bezwaar vatbare beschikking – vast bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de binnenlandse bijheffing wordt geheven. Tegen de beschikking van de inspecteur staat conform de reguliere wettelijke bepalingen van de AWR bezwaar en beroep open.

De leden van de fractie van de VVD vragen onder welke omstandigheden een bezwaar tegen een beschikking waarmee is vastgesteld bij welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de bijheffing wordt geheven, kan slagen. Voorts vragen de leden van de fractie van de VVD in hoeverre en onder welke omstandigheden een beschikking waarin is vastgesteld bij welke groepsentiteit de binnenlandse bijheffing wordt geheven, kan worden gewijzigd omdat blijkt dat dit voor optimale heffing gunstig(er) is. Belastingplichtigen kunnen bezwaar maken indien ze een andere groepsentiteit willen aanwijzen waarbij de binnenlandse bijheffing wordt geheven, dan de groepsentiteit die in de beschikking is aangewezen. Het bezwaar is een ingang voor een herbeoordeling. Hierbij beoordeelt de inspecteur de gronden die de belastingplichtige aandraagt. De beschikking ziet slechts op de vaststelling van de groepsentiteit waarvan de bijheffing wordt geheven en heeft geen invloed op de hoogte van het bedrag van de bijheffing.

De leden van de fractie van de VVD vragen onder welke omstandigheden er sprake kan zijn van de inkomen-inclusiebijheffing bij een Nederlandse moederentiteit ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Deze leden vragen daarnaast om een toelichting op basis waarvan is geconcludeerd dat dit vrijwel niet zal voorkomen. Het kabinet heeft ervoor gekozen om een binnenlandse bijheffing te implementeren. Op basis van de systematiek van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 gaat de toepassing van een binnenlandse bijheffing voor op de inkomen-inclusiemaatregel, omdat deze in mindering wordt gebracht op verschuldigde (inkomen-inclusie)bijheffing. Hierdoor zal de inkomen-inclusiemaatregel in de regel geen toepassing vinden binnen Nederland. De binnenlandse bijheffing kan in tegenstelling tot de inkomen-inclusiebijheffing worden berekend op basis van de financiële verslaggevingsstandaard die gebruikt wordt voor de in Nederland gevestigde groepsentiteiten in plaats van de verslaggevingstandaard die wordt gebruikt voor de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit. De inkomen-inclusiemaatregel kan van toepassing zijn bij een Nederlandse moederentiteit ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten als de inkomen-inclusiebijheffing die wordt berekend op basis van de financiële verslaggevingstandaard van de

²⁰ De in Nederland gevestigde moederentiteit waarvan het belang niet onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde moederentiteit.

geconsolideerde jaarrekening hoger is dan de binnenlandse bijheffing die is berekend op basis van een andere verslaggevingstandaard. Deze situatie zal zich vrijwel nooit voordoen, omdat er naar verwachting geen verschillen zullen ontstaan in de verschuldigde bijheffing door de toepassing van verschillende verslaggevingsstandaarden.

De leden van de fractie van de VVD vragen welke staten kiezen voor een aftrekbeperking als invulling van de onderbelastewinstmaatregel. Het is in dit stadium nog niet bekend welke keuze staten zullen maken ten aanzien van de onderbelastewinstmaatregel.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de keuze om de onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een separate bijheffing in plaats van een aftrekbeperking. In dat verband vragen deze leden of een onderscheid tussen EU-lidstaten in deze keuze gevolg kan hebben voor het gelijke speelveld tussen entiteiten in de EU. De EU-richtlijn minimum-niveau 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. 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 een zogenoemde backstop van de inkomen-inclusiemaatregel. Daarnaast biedt de EU-richtlijn minimum-niveau van belastingheffing de lidstaten de mogelijkheid om een zogenoemde kwalificerende binnenlandse bijheffing te implementeren. Zonder deze binnenlandse bijheffing kan de groep ter zake van haar in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten bijheffing verschuldigd zijn in een andere staat, bijvoorbeeld de staat waar de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd. Als gevolg van de Pijler 2-regels zullen staten naar verwachting een kwalificerende binnenlandse bijheffing invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve belastingtarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende laagbelastende staten dit niet doen, zullen andere staten bijheffen op grond van de Pijler 2-maatregelen over de overwinst van laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in die staten. Als gevolg van de kwalificerende binnenlandse bijheffing zal de onderbelastewinstmaatregel naar verwachting beperkt van toepassing zijn. De bijheffing onder een onderbelastewinstmaatregel in de vorm van een separate bijheffing dan wel een aftrekbeperking heeft effectief hetzelfde resultaat voor de bijheffing met dien verstande dat een aftrekbeperking over een langere periode geëffectueerd kan worden in het geval er sprake is van (structureel) onvoldoende overige winst (of een verlies). Het kabinet verwacht – gelet op het voorgaande – dat de keuze om een onderbelastewinstmaatregel vorm te geven als een separate bijheffing dan wel als een aftrekbeperking geen gevolgen heeft voor het gelijke speelveld tussen entiteiten in de EU.

De leden van de fractie van de VVD vragen om een nadere toelichting over de wijze waarop in Nederland de elementen, die een rol spelen in de allocatiesleutel van de onderbelastewinstmaatregel, worden vastgesteld. De onderbelastewinstbijheffing wordt toebedeeld naar rato van het aantal werknemers (uitgedrukt in voltijdsequivalenten) en de nettoboekwaarde van de materiële activa van de multinationale groep in de staten waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van toepassing is. Voor het bepalen van de nettoboekwaarde van de materiële activa wordt uitgegaan van het gemiddelde van de begin- en eindwaarde van de materiële activa,

zoals opgenomen in de financiële verslaggeving van een groepsentiteit. Door het hanteren van een gemiddelde wordt rekening gehouden met mogelijk grote verschillen in het bedrag aan materiële activa gedurende het verslagjaar. Bij het bepalen van het aantal voltijd equivalent aan werknemers heeft een groep de mogelijkheid om zelf een methodiek te kiezen. Zo kan worden uitgegaan van het aantal voltijdsequivalenten aan het eind van het verslagjaar, of over het gemiddelde van het verslagjaar of op een andere manier, mits die methodiek elk jaar op basis van een bestendige gedragslijn wordt toegepast.

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke wijze wordt gecontroleerd of de informatie in de CbCR ten aanzien van bijvoorbeeld het aantal werknemers daadwerkelijk klopt, zeker indien sprake is van de beschreven methode van schatting. Door gebruik te maken van de gegevens die voortvloeien uit CbCR wordt aangesloten bij een bestaande gestandaardiseerde documentatieverplichting. De allocatie van werknemers op basis van CbCR kan aan de hand van verschillende methoden plaatsvinden, zoals op basis van het saldo werknemers op jaareinde, het gemiddelde over het verslagjaar of een andere basis, mits die consistent wordt toegepast.

Toezicht op deze gegevens vindt plaats op basis van een risicoanalyse, waarbij voor opgegeven werknemers in Nederland ook gebruik gemaakt kan worden van bijvoorbeeld gegevens uit de aangifte loonheffing. Daarnaast is de CbCR documentatieverplichting ook onderworpen aan een peer review proces door de OESO.

De leden van de fractie van de VVD vragen of de wijze van allocatie van de bijheffing op grond van de onderbelastewinstmaatregel leidt tot een toedeling naar landen waar met name de productie van goederen plaatsvindt, in tegenstelling tot de landen waar bijvoorbeeld onderzoek of innovatie plaatsvindt. De onderbelastewinstmaatregel dient ertoe om de niet via de inkomen-inclusiemaatregel geheven bijheffing alsnog bij te heffen. Hierbij is gekozen voor een allocatiesleutel, die eenvoudig is toe te passen. De allocatiesystematiek van de onderbelastewinstmaatregel is bedoeld om de onderbelastewinstbijheffing toe te rekenen op basis van de relatieve fysieke aanwezigheid die een multinationale groep heeft in een staat. De fysieke aanwezigheid wordt bepaald aan de hand van het aantal voltijd equivalent aan werknemers en de hoeveelheid materiële activa in een staat. 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. De allocatie is dus afhankelijk van de feiten en omstandigheden bij de specifieke multinationale groep. Daarom kan niet in algemene zin gezegd worden welke activiteiten tot een grotere toedeling zullen leiden.

De leden van de fractie van het CDA lezen in het onderhavige wetsvoorstel dat voor de groepsdefinitie wordt gesproken van een controlerend belang en vragen of daarvan sprake is bij een meerderheidsbelang, of ook op andere manieren aan deze voorwaarde kan worden voldaan. Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 kent een eigen begrippenkader voor de toepassing van de Pijler 2-regels. Ook voor het begrip «controlerend belang» bevat het wetsvoorstel een eigen definitie. 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). Kortom: indien bij een meerderheidsbelang wordt voldaan aan de consolidatietest, dan is sprake van een «controlerend belang». Dit is, zoals hiervoor is aangegeven, echter niet de enige situatie waarin sprake is van een controlerend belang.

De leden van de fractie van het CDA vragen of dubbele belasting of dubbele niet-belasting kan ontstaan vanwege toepassing van verschillende lokale boekhoudstandaarden, lokale standaarden ten opzichte van IFRS of afwijkende in nationale wetgeving gehanteerde definities, en hoe hiermee wordt omgegaan. Als hoofdregel zal het inkomen per groepsentiteit bepaald moeten worden op basis van de verslaggevingsstandaard die gebruikt wordt voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. Hierdoor wordt voor de berekening van de bijheffing in de bijheffing-informatieaangifte in principe maar één verslaggevingsstandaard gehanteerd. In bijzondere situaties kan ook gebruik gemaakt worden van een andere geaccepteerde of geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard, mits de toepassing daarvan gecorrigeerd wordt voor een eventuele materiële concurrentievervalsing.²¹ Aangezien de berekening van het effectieve tarief per staat plaatsvindt, zou dit niet tot dubbele belasting of dubbele niet-belasting moeten leiden. Daarnaast kan voor een binnenlandse bijheffing gebruik gemaakt worden van een lokale verslaggevingsstandaard. Dit kan tot verschillen leiden met het inkomen zoals dat per groepsentiteit bepaald moet worden op basis van de verslaggevingsstandaard die gebruikt wordt voor het opstellen van de geconsolideerde jaarrekening. Om te voorkomen dat vervolgens een beroep gedaan wordt op de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel, is in de administratieve richtsnoeren van de OESO van 13 juli 2023 opgenomen dat voor een beroep op de kwalificerende binnenlandse bijheffing veilighavenregel, die lokale verslaggevingsstandaard aan extra voorwaarden moet voldoen. Deze veilighavenregels zullen door middel van een nota van wijziging worden toegevoegd aan het wetsvoorstel.

Slechts ingeval er verschil van inzicht bestaat tussen landen over de interpretatie van bepaalde begrippen of de allocatie van inkomen, kan sprake zijn van dubbele belasting of dubbele niet-belasting. Voor dit soort gevallen wordt in het kader van het IF gewerkt aan geschilvoorkoming en -beslechtsmaatregelen. De komende maanden zullen deze naar verwachting verder ontwikkeld worden binnen de OESO. Als er substantiële ontwikkelingen zijn, zal het kabinet uw Kamer hierover informeren.

De leden van de fractie van de SP vragen op welke wijze verschillende nationale belastingdiensten gaan samenwerken met als doel te controleren of de Pijler 2-maatregelen goed worden toegepast. De OESO ontwikkelt een controleproces («multilateral review process») waarbij wordt beoordeeld of in elk land dat de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd, de wetgeving overeenkomt met de OESO-modelregels. Daarnaast wordt ook nagedacht over andere vormen van internationale samenwerking in het kader van geschilvoorkoming en -beslechting zoals

²¹ Artikel 6.1, tweede lid, wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.

bijvoorbeeld deelname aan een International Compliance Assurance Programma (ICAP), multilaterale risicoanalyses en gecoördineerde joint audits.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet om de Belastingdienst te stimuleren actief te zoeken naar de mogelijkheid om bij te heffen als andere staten dat onvoldoende doen. Volgens de systematiek van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 dient Nederland bij te heffen op basis van de inkomen-inclusiemaatregel dan wel de onderbelastewinstmaatregel als niet of niet voldoende is bijgeheven in een andere staat. De Belastingdienst zal hier dan ook op toezien.

De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet de opvatting deelt dat alleen als alle staten bijheffen waar andere staten dat onvoldoende doen, voorkomen kan worden dat multinationale ondernemingen te weinig belasting betalen en of Nederland anders actief zal bijheffen. Indien een staat geen Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd of niet bijheft, zal worden bijgeheven door een of meer staten waar wel Pijler 2-regels zijn geïmplementeerd. Nederland zal daar waar het moet bijheffen dan ook daadwerkelijk bijheffen.

De leden van de fractie van de SP vragen op welke wijze eventuele geschillen tussen respectievelijk nationale belastingdiensten en tussen de Belastingdienst en een belastingplichtige worden opgelost. De OESO streeft ernaar interpretatieverschillen tot een minimum te beperken door zoveel mogelijk toelichting te geven op de OESO-modelregels. De OESO heeft verder een aantal opties genoemd op grond waarvan die mogelijke geschillen zouden kunnen worden opgelost. Op grond van een bepaling in Nederlandse bilaterale belastingverdragen die in lijn is met artikel 25 van het OESO-modelverdrag inzake dubbele belasting naar het inkomen en het vermogen, kunnen een verdragsluitende staat en Nederland met elkaar in overleg treden. Landen zouden eenzijdig terug kunnen treden in hun heffingsrecht als de uitkomst van een onderling overleg daartoe aanleiding geeft.

De leden van de fractie van de SP vragen om toe te lichten wat het toepassen van een Advance Pricing Agreement inhoudt. Een Advance Pricing Agreement geeft zekerheid vooraf over de vaststelling van een zakelijke beloning (een arm's-length beloning) of een methode voor de vaststelling van een dergelijke beloning voor grensoverschrijdende transacties tussen gelieerde lichamen en winstallocatie aan vaste inrichtingen van lichamen. Een Advance Pricing Agreement kan zowel relevant zijn voor de Wet Vpb 1969 als voor het onderhavige wetsvoorstel. Immers, voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit wordt elke transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten en die niet voor dezelfde bedragen zijn opgenomen in de financiële verslaglegging van de betrokken groepsentiteiten of die niet in overeenstemming zijn met het arm's-lengthbeginsel, gecorrigeerd in overeenstemming met het arm's-lengthbeginsel.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe het kabinet ervoor zal zorgen dat arbitrage niet een mogelijkheid wordt om de Pijler 2-bijheffing te ontwijken. Mocht een vorm van arbitrage geregeld worden bijvoorbeeld via een bi- of multilaterale overeenkomst tussen landen, dan is de verwachting van het kabinet dat daarin geregeld wordt dat een arbitrage uitkomst niet tot dubbele (niet) heffing mag leiden. Ook bij de omzetting van de EU Arbitragerichtlijn in de Wet fiscale arbitrage is in de Nota naar aanleiding van het Verslag bevestigd dat Nederland bij het internationale verdragsbeleid niet alleen streeft naar het voorkomen van dubbele

belasting maar ook streeft naar het voorkomen van dubbele niet-belasting.²²

3.3. De berekening van het effectieve belastingtarief van een staat

De leden van de fractie van de VVD vragen onder welke specifieke voorwaarden de kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling in aanmerking worden genomen voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies en of deze voorwaarden – voor zover op dit moment bekend – in de nationale implementatie van de Pijler 2-regels gelijk(end) zijn. Voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit over een verslagjaar wordt aangesloten bij de nettowinst of het nettoverlies van de groepsentiteit over het verslagjaar vóór de consolidatiecorrecties ter eliminatie van intra-groepstransacties, zoals deze nettowinst of dit nettoverlies is vastgesteld volgens de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit. Hierdoor worden de kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling in beginsel in aanmerking genomen voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Het voorgestelde artikel 6.8 Wet minimumbelasting 2024 regelt nader dat kosten die betrekking hebben op een intra-groepsfinancieringsregeling onder voorwaarden niet in aanmerking worden genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit die de financiering ontvangt. De voorwaarden strekken er samengevat toe dat wordt voorkomen dat belastingplichtigen transacties aangaan die bedoeld zijn om het effectieve tarief in een laagbelastende staat te verhogen door het kwalificerende inkomen in die staat te verminderen zonder dat tegenover deze kosten een even hoge toename van de belastbare winst van een groepsentiteit in een staat die niet als laagbelastend wordt aangemerkt staat. Deze voorwaarden zijn gelijklopend aan de voorwaarden zoals opgenomen in artikel 16, achtste lid, van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en zijn derhalve bindend voor alle lidstaten.

De leden van de fractie van het CDA vragen ten aanzien van de onderbelastewinstmaatregel of situaties kunnen voorkomen waarbij entiteiten die de onderbelastewinstbijheffing moeten voldoen onvoldoende middelen hebben om de onderbelastewinstbijheffing te voldoen. Het kan voorkomen dat een in Nederland gevestigde groepsentiteit onvoldoende middelen heeft om de onderbelastewinstbijheffing te voldoen. De betreffende Nederlandse groepsentiteit kan de in Nederland te verschuldigde onderbelastewinstbijheffing doorberekenen aan de groepsentiteiten in het betreffende laagbelastende land, of aan andere groepsentiteiten, waaronder de uiteindelijkkemoederentiteit of andere Nederlandse groepsentiteiten. Op deze wijze zou zij over voldoende middelen kunnen beschikken om de onderbelastewinstbijheffing te voldoen. Mocht desondanks de aangegeven bijheffing niet worden voldaan, dan kunnen verschillende invorderingsmaatregelen worden genomen. Zo kunnen op grond van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 ook groepsentiteiten van een multinationale groep die niet in Nederland zijn gevestigd aansprakelijk worden gesteld voor een bedrag aan verschuldigde bijheffing. 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 belastingsschulden en enkele andere schuldinvorderingen 2012, bieden.

²² Kamerstukken II, 2018/19, 35 110, nr. 6, p. 5.

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

De leden van de fractie van de VVD, de fractie van D66 en de fractie van het CDA hebben vragen gesteld over de samenloop tussen de tonnageregeling en de maatregelen uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. De leden van de fractie van de VVD vragen waarom ervoor gekozen is om bij de definitie van internationale scheepvaart aansluiting te zoeken bij de definitie van het OESO-modelverdrag en niet bij de definitie van winst uit scheepvaart voor de toepassing van de inkomsten- en vennootschapsbelasting. De leden van de fractie van D66 vragen in dat verband of er uitzonderingen komen in het geval als gevolg van de toepassing van de tonnageregeling de effectieve belastingdruk lager is dan 15%. De leden van de fractie van het CDA vragen aandacht voor het mondiale gelijke speelveld voor de maritieme sector. In dat verband vragen de leden van de fractie van het CDA of het kabinet risico's ziet dat Nederlanders reders zich elders vestigen. Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA hoe andere staten hiermee omgaan en in het geval dat ruimer is dan de Nederlandse implementatie, of Nederland daar dan ook meer ruimte kan zoeken. De OESO-modelregels zijn mondiaal vastgesteld en werken enkel efficiënt bij een uniforme implementatie. Het maken van additionele uitzonderingen in Europees verband zou een averechts effect hebben op de werking van deze regels en zou afbreuk doen aan het creëren van een gelijk speelveld. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing voorziet bij de berekening van het effectieve belastingtarief in een vrijstelling voor inkomen uit zowel de internationale scheepvaart, als uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart. Deze vrijstelling is volledig overgenomen uit de OESO-Modelregels. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit geldt namelijk 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 de OESO-modelregels is voor de afbakening van de begrippen inkomen uit de internationale scheepvaart en gekwalificeerde inkomen uit nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart aangesloten bij de definities van artikel 8 OESO-modelverdrag op het gebied van inkomen en vermogen en het commentaar daarop. De vrijstelling is daarmee wereldwijd eenduidig geobjectiveerd en werkt daardoor hetzelfde voor alle internationale scheepvaartondernemingen in de wereld. Het internationale gelijke speelveld wordt op deze wijze juist niet beïnvloed en lijkt daarom ook geen aanleiding voor vertrek van reders uit Nederland. Het feit dat de definities in de Europese tonnageregimes, waaronder het Nederlandse, afwijken van artikel 8 OESO-modelverdrag maakt dit niet anders. In Nederland wordt winst uit zeescheepvaart – indien aan de voorwaarden is voldaan – belast volgens de tonnageregeling. In het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 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. Door deze beperktere definitie kan het daarom voorkomen dat in enkele zeer specifieke situaties gebruikers van het tonnageregime geraakt worden door de Pijler 2-regels. Dat zou overigens ook gelden voor de toepassing van soortgelijke buitenlandse tonnageregelingen die een ruimer bereik hebben dan de definitie die volgt uit het onderhavige wetsvoorstel.

3.6 De berekening van de bijheffing

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet kan aangeven wat de nationale beleidsruimte is ten aanzien van de de-minimis-uitzondering en de daarvoor gehanteerde grenzen. Daarnaast vragen deze leden of deze grenzen onder de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en de OESO-modelregels gelijk zijn. De de-minimis-uitzondering is zowel onder de OESO-modelregels, als in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing opgenomen. De de-minimis-uitzondering uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 sluit hier een-op-een bij aan. 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 te worden 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 de administratieve lasten voor zowel belastingdiensten als voor het bedrijfsleven.

De leden van de fractie van D66 vragen om nadere toelichting over de inkomens-inclusiemaatregel en hoe deze maatregel anders is dan de onderbelastewinstmaatregel. 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 uiteindelijke moederentiteit is gevestigd, wordt de (resterende) bijheffing verzekerd door toepassing van de onderbelastewinstmaatregel. De onderbelastewinstmaatregel werkt als een zogenoemde backstop van de inkomen-inclusiemaatregel.

Op grond van de inkomen-inclusiemaatregel wordt derhalve de verschuldigde bijheffing in beginsel in de staat van de uiteindelijk moederentiteit belast. In bepaalde situaties kan de inkomen-inclusiebijheffing (ook)

worden geheven in de staat van de tussenliggende moederentiteit of de partieel gehouden moederentiteit. Voor zover geen inkomen-inclusiemaatregel wordt toegepast, wordt de verschuldigde bijheffing geheven op grond van de onderbelastewinstmaatregel. De onderbelastewinstmaatregel functioneert hierdoor als een vangnetbepaling. De onderbelastewinstbijheffing wordt verdeeld op basis van een allocatiesleutel en wordt uitsluitend toebedeeld aan staten waar een kwalificerende onderbelastewinstmaatregel van toepassing is en wordt voldaan aan de allocatiecriteria.

De leden van de fractie van D66 vragen in welke situatie wordt gekozen voor welke vorm van bijheffing. De Pijler 2-regels 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. 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 een 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 belastingtarief van 15%. Zonder deze binnenlandse bijheffing kan de groep ter zake van haar in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten bijheffing verschuldigd zijn in een andere staat, bijvoorbeeld in de staat waar de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd. Als gevolg van de Pijler 2-regels zullen staten naar verwachting een kwalificerende binnenlandse bijheffing invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve belastingtarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende laagbelastende staten dit niet doen, zullen andere staten bijheffen op grond van de Pijler 2-maatregelen over de overwinst van laagbelaste groepsentiteiten die gevestigd zijn in die staten.

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.

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 leden van de fractie van D66 vragen in hoeverre kwaadwillende landen mogelijkheden hebben om van Nederlandse bedrijven onterecht belasting bij te heffen, bijvoorbeeld door bewust het effectief betaalde percentage belasting in Nederland of elders te onderschatten. Aangezien Nederland een binnenlandse bijheffing invoert waarvan het de bedoeling is dat het IF deze ook als een kwalificerende binnenlandse bijheffing en als veilighaven aanmerkt, hebben andere staten niet de mogelijkheid om in een dergelijk geval onder de Pijler 2-regels bij te heffen.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe de verliesverrekening precies werkt bij een multinationale groep als de groep verlieslatend is in alle staten behalve één. Op grond van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 wordt het effectieve belastingtarief van een multinationale groep per staat berekend. Als een multinationale groep slechts in een staat winst maakt, zal voor die staat berekend dienen te worden bepaald of het effectieve belastingtarief ten minste 15% is. Hierbij wordt geen rekening gehouden met de resultaten in de andere staten waarin de multinationale groep actief is. Er is derhalve geen verrekening van verliezen mogelijk tussen de groepsentiteiten in de verschillende staten.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de toepassing van de tijdelijke en permanente veilighavenregel. Het doel van de veilighavenregel is dat de multinationale groep voor de groepsentiteiten in de betreffende staat geen uitgebreide berekening van het effectieve belastingtarief hoeft te maken, maar kan volstaan met een meer eenvoudige berekening. In de kern komen veilighavenregels erop neer dat een multinationale groep of binnenlandse groep ervoor kan kiezen om in plaats van een gedetailleerde Pijler 2-berekening, een vereenvoudigde berekening kan hanteren waarbij wordt aangesloten bij bestaande gegevens. Hierbij geldt echter wel als uitgangspunt dat de doelstellingen van de Pijler 2-regels niet worden ondermijnd.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de betekenis van de volgende zin: «als een permanente veilighavenregel van toepassing is, de bijheffing wordt gesteld op het zogenoemde bedrag aan additionele bijheffing». Onder bepaalde omstandigheden kan een groep een additionele bijheffing verschuldigd zijn in Nederland. Dit is bijvoorbeeld het geval wanneer als gevolg van een herrekening van een eerder verslagjaar een bijheffing verschuldigd is. Om complexiteit en administratieve lasten te voorkomen, wordt een dergelijke bijheffing aangemerkt als een additionele bijheffing in het (latere) verslagjaar waarin de herrekening is gemaakt. De toepassing van de permanente veilighavenregel ziet echter op de berekening van het verslagjaar zelf, waarmee die op nihil wordt gezet. Met de hiervoor geciteerde zin wordt bedoeld dat een eventuele additionele bijheffing in het jaar dat de permanente veilighavenregel wordt toegepast, verschuldigd blijft.

De leden van de fractie van het CDA en van de SP vragen wat de verschillen zijn tussen de tijdelijke en permanente veilighavenregel. Het belangrijkste verschil is dat de permanente veilighavenregel naar

verwachting zal aansluiten bij de berekeningen van bestaande Pijler 2-regels. De zogeheten vereenvoudigde berekening veilighavenregel is een permanente veilighavenregel 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. 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 zal worden aangebracht. Voor de toepassing van de tijdelijke veilighavenregel wordt gebruik gemaakt van gegevens waarover de multinationale groep al beschikt, namelijk een kwalificerend landenrapport en kwalificerende financiële verslaggeving. Daarnaast is de tijdelijke veilighavenregel slechts van toepassing tijdens een overgangsperiode.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom het overgangstarief voor de veilighavenregel in sommige verslagjaren hoger is dan het minimumbelastingtarief van 15%. Het overgangstarief is overeengekomen binnen het IF. Er zijn hogere tarieven van toepassing om te voorkomen dat als gevolg van verschillen tussen een kwalificerend landenrapport en financiële verslaggeving, de tijdelijke veilighavenregel van toepassing is, terwijl het effectieve belastingtarief op basis van de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen lager dan 15% zou kunnen zijn. Door een hoger tarief te hanteren voor de toepassing van de tijdelijke veilighavenregel wordt gewaarborgd dat de kans daarop miniem is. Het overgangstarief bedraagt 15% in de verslagjaren 2023 en 2024, 16% in het verslagjaar 2025 en 17% in het verslagjaar 2026.

De leden van de fractie van het CDA vragen wanneer duidelijkheid wordt verwacht over een permanente veilighavenregel aan de hand van een vereenvoudigde berekening. Verder vragen deze leden waar de gevoelheden liggen en waarom de tijdelijke veilighavenregel niet volstaat. Het is nog niet te zeggen wanneer de OESO met een permanente veilighavenregel komt. Bij het maken van een vereenvoudigde berekening gaat het erom hoeveel (of beter: hoe weinig) afwijkingen van het resultaat op grond de financiële verslaggeving staten zouden willen toestaan. De tijdelijke veilighavenregel is gebaseerd op CbCR en bevat niet de fijnmazigheid die wenselijk wordt geacht om zeker te weten dat de toepassing van een veilighavenregel er niet in een enkel geval toch toe kan leiden dat multinationale groepen minder effectieve minimumbelasting betalen dan bij toepassing van OESO-modelregels.

De leden van de fractie van de SP vragen of de vereenvoudigde berekening bij een veilighavenregel aansluit bij de principes van CbCR en hoe dit verschilt ten opzichte van de OESO-richtlijnen en van de meer gedetailleerde berekening. CbCR is primair bedoeld om transparantie te vergroten en een globale risicoanalyse door belastingdiensten mogelijk te maken en is niet direct bedoeld voor de heffing van belastingen. Echter kent CbCR wel veel overeenkomsten met Pijler 2, zoals het gebruik van financiële verslaggeving en ziet daarnaast op vrijwel dezelfde groep multinationale ondernemingen.

De tijdelijke CbCR veilighavenregel is dan ook bedoeld als een administratieve lastenverlichting door het aantal berekeningen en de bijkomende complexiteit te verminderen zonder afbreuk te doen aan de Pijler 2-regels. De CbCR veilighavenregel is van tijdelijke aard, het tarief voor de CbCR-effectieve belastingtarief-toets neemt gedurende die jaren toe en er zijn verschillende waarborgen ten aanzien van de gebruikte verslaggevingstandaard toegevoegd.

Verder wordt voor de noemer van de CbCR-effectieve belastingtarief-toets geen gebruik gemaakt van CbCR data, maar van de acuut en latent verschuldigde winstbelasting uit de geconsolideerde jaarrekening.

De leden van de fractie van de SP vragen hoe de Belastingdienst kan controleren dat buitenlandse belastingdiensten de permanente veilighavenregel juist toepassen. De bijheffing-informatieaangifte bevat informatie over de toepassing van de permanente veilighavenregel en op basis van de OESO-modelregels hebben belastingautoriteiten tot 36 maanden nadat de bijheffing-informatieaangifte is ingediend de tijd om de permanente veilighavenregel ter discussie te stellen als er specifieke feiten en omstandigheden zijn die mogelijk een materieel effect hebben op de toepassing van de veilighavenregel en als er zonder de veilighavenregel in Nederland bijgeheven kan worden. Het voorgaande geldt overigens ook voor de tijdelijke veilighavenregel. Informatie uit de bijheffing-informatieaangifte zal door staten worden uitgewisseld zodat toezicht door de Belastingdienst mogelijk is. Verder geven Nederlandse bilaterale belastingverdragen en het multilateraal Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB-verdrag) aan de Belastingdienst de mogelijkheid om administratieve bijstand te vragen van buitenlandse belastingdiensten.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen om toe te lichten in hoeverre de vereenvoudigde berekening op basis van de veilighavenregel afwijkt van de normale gedetailleerde berekening en in hoeverre toepassing van de vereenvoudigde berekening tot een lagere bijheffing leidt. De permanente veilighavenregel zal naar verwachting aansluiten bij de berekeningen van bestaande Pijler 2-maatregelen. Hierbij geldt dat de geconsolideerde jaarrekening het vertrekpunt is waarbij in vergelijking met de Pijler 2-regels nog nader te bepalen vereenvoudigingen worden aangebracht. Bij of krachtens AmvB worden regels opgesteld voor de invulling van deze vereenvoudigde berekeningen. De permanente veilighavenregel dient 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 bedoeling van de Pijler 2-regels. De toepassing van de permanente veilighavenregel zal daardoor niet leiden tot een lagere bijheffing.

3.7 Regels voor fusies, splitsingen, reorganisaties en houdsterstructuren

De leden van de fractie van de PvdA vragen of er al herprioritering nodig is van het IV-portfolio en zo ja, welke projecten in de tijd naar achteren worden geschoven. De leden van de fractie van het CDA vragen hoe het kabinet om wil gaan met mogelijke problemen bij de Belastingdienst en ICT bij de uitvoering van de wet. De noodzakelijke systeemaanpassingen leggen een groot beslag op de beschikbare ruimte in de IV-portfolio's. In het portfolio is rekening gehouden met de implementatie van de Pijler 2-regels. De maatregelen uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 zijn als zodanig reeds geprioriteerd. Er kunnen op dit moment nog geen uitspraken worden gedaan of en zo ja, welke projecten in de tijd worden verschoven. De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen, hoewel zij een groot beslag op de beschikbare ruimte in de IV-portfolio's leggen, tijdig worden gerealiseerd. De werkzaamheden kunnen over meerdere jaren gefaseerd worden uitgevoerd, aangezien verwerking en afhandeling van notificaties, bijheffing-informatie-aangiften, en belasting-aangiften eerst na verstrijken van de uiterlijke indieningstermijnen na afloop van het eerste tijdvak (verslagjaar) aan de orde zullen zijn. Bovendien zijn de verschillende implementatiewerkzaamheden verspreid over meerdere ketens, ten gevolge waarvan het gewicht per afzonderlijk IV-portfolio tot op grote hoogte beheersbaar is. Doordat de Pijler 2-regels

nagenoeg wereldwijd zullen worden geïmplementeerd, en laagbelastende staten rechtstreeks belang hebben bij de binnenlandse bijheffing, is de verwachting dat in ieder geval de grote jurisdicties een kwalificerende binnenlandse bijheffing zullen introduceren, ten gevolge waarvan de internationale overheveling van bijheffingsbevoegdheid minder aan de orde zal zijn, hetgeen het voorstel minder complex voor de uitvoering zal maken. Bovendien zal daardoor zijn geborgd dat blinde vlekken in nationale handhaving met wereldwijde wisselwerking worden onderhouden.

3.9 Formeelrechtelijke aspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen of nader is onderzocht of alle delen van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024, bijvoorbeeld de onderbelastewinstmaatregel, in overeenstemming zijn met het geldende internationale recht, bijvoorbeeld in de vorm van belastingverdragen, of het kabinet bereid is om dit in kaart te brengen en indien blijkt dat dit niet zo is, te verkennen wat op grond van artikel 93 en 94 van de Grondwet de consequenties hiervan zouden moeten zijn. Verder vragen de leden van de fractie van de VVD of hierbij een onderscheid bestaat tussen belastingverdragen tussen Nederland en een EU-lidstaat en belastingverdragen tussen Nederland en een niet-EU-lidstaat. De NOB vraagt of de in het wetsvoorstel geïntroduceerde extraterritoriale bijheffingen wel mogelijk zijn onder de Nederlandse belastingverdragen. Het kabinet is bekend met de verschillende opvattingen die over deze onderwerpen bestaan en de discussie hierover in de fiscale vakpers. Het kabinet wijst erop dat het IF op aangeven van het OESO-secretariaat heeft gesteld dat de bijheffing op grond van de OESO-modelregels, ook op grond van de onderbelastewinstmaatregel, verenigbaar is met de bepalingen uit het OESO- en het VN-modelverdrag voor belastingverdragen.

De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 zijn geënt op de afspraken die in het IF zijn gemaakt omtrent de Pijler 2-regels. 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 ervoor kiezen zelf de vereiste minimumbelasting te gaan heffen. Bovendien is Nederland gehouden alle bepalingen uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing te implementeren en toe te passen. Overigens merkt het kabinet op dat de onderbelastewinstmaatregel het sluitstuk is van de Pijler 2-regels en pas in beeld komt als de binnenlandse bijheffing of de inkomen-inclusiemaatregel zijn toegepast en nog een bedrag aan bijheffing zou resteren. Het is daarom de verwachting dat de onderbelastewinstmaatregel in de praktijk niet vaak zal worden toegepast.

In het algemeen kan – los van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing – worden gesteld dat bilaterale verdragen tussen EU-lidstaten een richtlijnbeepaling niet opzij kunnen zetten. Indien een bilateraal verdrag tussen een EU-lidstaat en een derde land niet verenigbaar zou zijn met een richtlijnbeepaling, dan heeft die lidstaat de

inspanningsverplichting om dat verdrag in lijn te brengen met de desbetreffende richtlijn.

De leden van de fractie van de VVD vragen naar de verenigbaarheid van de onderbelastewinstbijheffing met bilaterale belastingverdragen. In dat verband wijzen deze leden op paragraaf 2 van de reactie van de Amerikaanse Kamer van Koophandel in Nederland bij de internetconsultatie en vragen daarbij nader in te gaan op de mogelijkheid dat niet alle lidstaten wier belastingverdragen het zou kunnen raken het OESO-standpunt delen. Verder vragen de leden van de fractie van de VVD of de onderbelastewinstmaatregel in Nederland wel zal worden toegepast.

Ik interpreteer de vraag van de leden van de fractie van de VVD zo dat deze leden doelen op «2. UTPR and international law» in de brief van de Amerikaanse Kamer van Koophandel (AmCham) van 2 december 2022. In dit onderdeel betoogt AmCham ten eerste dat de onderbelastewinstmaatregel in strijd is met internationaal gewoonterecht. De onderliggende beschouwing hierover bevat een academische verhandeling; de conclusie is evenwel dat het internationale gewoonterecht geen praktische gevolgen heeft voor de implementatie van de Pijler 2-maatregelen in Nederland. Ten tweede betoogt AmCham dat de onderbelastewinstmaatregel strijdig zou zijn met bilaterale belastingverdragen die zijn gebaseerd op het OESO-modelverdrag. Het kabinet is bekend met dit standpunt maar wijst erop dat het IF op aangeven van het OESO-secretariaat heeft gesteld dat de bijheffing op grond van de OESO-modelregels, ook op grond van de onderbelastewinstmaatregel, verenigbaar is met de bepalingen uit het OESO- en het VN-modelverdrag voor belastingverdragen. Dat maakt een pleidooi voor een multilateraal verdrag, waar AmCham aangeeft voorstander van te zijn, weinig kansrijk. Ten derde stelt AmCham dat de onderbelastewinstmaatregel tot een ongelijke behandeling leidt nu alleen entiteiten die deel uitmaken van een multinationale groep daardoor geraakt worden. Het bereik van de Pijler 2-maatregelen tot multinationale groepen met een omzet van ten minste € 750 miljoen is gebaseerd op een internationale afspraak die nader is vastgelegd in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Het kabinet acht de kans gering dat dit als een verboden discriminatie zal worden aangemerkt. Ten slotte wijst het kabinet erop dat alle lidstaten gehouden zijn de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing, inclusief de onderbelastewinstmaatregel, te implementeren en toe te passen. Dit geldt ook voor de toepassing in Nederland.

De leden van de fractie van het CDA vragen waarom voor een bijheffing-informatieaangifte een termijn van vijftien maanden geldt en voor een aangiftetermijn van zeventien maanden is gekozen. De leden van de fractie van D66 vragen waarom voor de ruime termijnen voor het indienen van de bijheffing-informatieaangifte en de belastingaangifte is gekozen. Verder vragen de leden van de fractie van het CDA of de bijheffing-informatieaangifte moet worden ingediend ingeval geen sprake is van bijheffing. 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.

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. Indien een multinationale groep of binnenlandse groep binnen het toepassingsbereik van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 valt, moet een bijheffing-informatieaangifte worden ingediend. De verplichting tot het indienen van de bijheffing-informatieaangifte vervalt niet indien het te betalen bedrag op nihil uitkomt.

De leden van de fractie van het CDA vragen wat de reden is dat wordt afgeweken van de gebruikelijke termijn van het betalen van belastingrente door de belastingrente te berekenen over de nageheven belasting vanaf de eerste dag na het einde van de betaaltermijn. In het wetsvoorstel is bij de bijheffing voorzien in een wettelijke verlengde aangifte- en betaaltermijn. Deze wettelijke verlengde termijnen zijn aanmerkelijk langer dan de aangifte- en betaaltermijnen bij andere aangiftelastingen. Bij andere belastingen, zoals de inkomstenbelasting en de vennootschapsbelasting, vangt de belastingrentetermijn ook aan nadat de (reguliere) aangiftetermijn is verstreken. Het kabinet acht het niet redelijk om de belastingrente in rekening te brengen over (een deel van) de termijn die de belastingplichtige heeft om aangifte te doen en om de belasting te voldoen. Daarom is 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.

De leden van de fractie van D66 en het CDA vragen of andere staten akkoord zullen gaan met de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling in samenhang met de vraag of andere staten ook een hoofdelijke aansprakelijkheid zullen invoeren. Tot op heden hebben nog geen andere staten aangekondigd (ook) een aansprakelijkheidsbepaling in te voeren met betrekking tot het onderhavige kader. Hierbij is het relevant om op te merken dat de andere staten doorgaans minder ver zijn met de implementatie van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Nederland loopt in Europa voorop met de implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Voorts is er vanuit andere staten (nog) geen inhoudelijke reactie gekomen op de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling.

Tevens vragen de leden van de fractie van D66 en de fractie van het CDA in hoeverre het kabinet het waarschijnlijk acht dat andere staten actief gevolg zullen geven aan een verzoek om bijstand bij de invordering van een openstaande belastingschuld in samenhang met de omstandigheid dat bijvoorbeeld verdragen voor administratieve bijstand mogelijk niet met het oog op het onderhavige wetsvoorstel zijn afgesloten.

In het geval een in Nederland gevestigde groepsentiteit de verschuldigde minimumbelasting niet binnen de geldende termijn afdraagt, biedt de voorgestelde aansprakelijkheidsbepaling de ontvanger de mogelijkheid om alle groepsentiteiten behorend tot dezelfde multinationale groep of binnenlandse groep aansprakelijk te stellen voor de onbetaald gebleven belasting. In beginsel zullen de in Nederland gevestigde groepsentiteiten aansprakelijk worden gesteld. Als blijkt dat er in Nederland geen andere groepsentiteiten gevestigd zijn of de in Nederland gevestigde groepsentiteiten onvoldoende verhaal bieden, kan de ontvanger vervolgens pogen de onbetaald gebleven belasting te verhalen bij in het buitenland gevestigde groepsentiteiten.

Bij een aansprakelijkgestelde groepsentiteit die in het buitenland gevestigd is, kan de ontvanger zich eventueel wenden tot de betreffende staat waar de aansprakelijkgestelde groepsentiteit is gevestigd met een verzoek om inlichtingen over de verhaalspositie en/of bijstand bij de invordering. Deze mogelijkheid bestaat echter alleen wanneer hierover afspraken zijn gemaakt in bijvoorbeeld een verdrag of EU- en EEA-regelgeving.²³ Bij een verzoek om bijstand bij invordering zal in eerste instantie gekeken worden welke mogelijkheden EU-regelgeving hiervoor biedt. Mocht dit niet het geval zijn dan wordt bekeken of een (bilateraal) verdrag hiervoor uitkomst biedt. Als er ook geen mogelijkheden zijn op basis van een (bilateraal) verdrag dan biedt mogelijk het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken (WABB) uitkomst.

De aangezochte staat zal na een verzoek om bijstand pogen de verschuldigde belasting te incasseren bij de in die staat gevestigde groepsentiteit. Hierbij is het belangrijk om te vermelden dat EU-lidstaten en WABB-verdragsstaten in beginsel verplicht zijn om onderling invorderingsbijstand te verlenen.²⁴ De vraag of de omstandigheid dat een verdrag mogelijk niet met het oog op het onderhavige wetsvoorstel is afgesloten, de mogelijkheid om een in het buitenland gevestigde groepsentiteit (succesvol) aansprakelijk te stellen beperkt, kan niet zonder meer worden beantwoord. Het antwoord op deze vraag is namelijk afhankelijk van de relevante feiten en omstandigheden van het geval. Het is bijvoorbeeld afhankelijk van welk verdrag ten grondslag ligt aan het verzoek om bijstand bij invordering. Uit bijvoorbeeld het (bilaterale) verdrag zal aan de hand van hetgeen overeen is gekomen moeten blijken of dat (bilaterale) verdrag ook kan worden toegepast in het onderhavige kader. In de WABB is bijvoorbeeld opgenomen dat naast de bestaande belastingen ook winstbelastingen en andere belastingen onder de reikwijdte van de WABB vallen.²⁵ Of een verzoek om bijstand ook daadwerkelijk leidt tot invordering van de belastingsschuld is dus niet zeker. Een succesvol verzoek om bijstand is afhankelijk van verschillende factoren, waaronder de juridische grondslag voor het verzoek, de met de betreffende staat gemaakte werkafspraken (die nadere voorwaarden, zoals drempelbedragen, kunnen bevatten), de verhaalsmogelijkheden²⁶ en de invorderingscapaciteit in de aangezochte staat.

Ten aanzien van de bijheffing-informatieaangifte lezen de leden van de fractie van het CDA dat voor uitwisseling tussen lidstaten in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing geen regels zijn opgenomen, maar een aparte richtlijn wordt opgesteld. Deze leden vragen of het niet eenvoudiger was geweest dit direct op te nemen en waarom dit niet is gedaan. Gezien de afspraken die zijn gemaakt in het IF, was het zaak de OESO-modelregels zo snel mogelijk om te zetten in een richtlijn. Dat betekent dat aanpalende wetgeving op een later moment zal moeten worden opgesteld, mocht dat nodig blijken te zijn.

²³ In dit kader is de Wet wederzijdse bijstand in de Europese Unie bij de invordering van belastingsschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012 (WWBEU) relevant.

²⁴ Artikel 11, eerste lid, van het Verdrag inzake wederzijdse administratieve bijstand in belastingzaken, Straatsburg, 25-01-1988 en artikel 10 e.v. van de Richtlijn 2010/24/EU betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit belastingen, rechten, en andere maatregelen van 16 maart 2010. Het is mogelijk dat een staat bij bijvoorbeeld de WABB bepaalde voorbehouden heeft gedaan met als gevolg dat een staat niet verplicht is om bijstand bij invordering te verlenen.

²⁵ Zie artikelen 2, eerste lid, onderdeel b, sub i en 2, eerste lid, onderdeel, sub iii, onder g. In Bijlage A zijn alle bestaande belastingen opgenomen waarop de WABB van toepassing is, zie artikel 2, tweede lid. Eventuele wijzigingen voor Bijlage A dienen bij de OESO te worden aangemeld, zie artikel 2, derde lid.

²⁶ Hierbij kan worden gedacht aan welke mogelijkheden zijn er om de vordering te innen en hoe financieel draagkrachtig de groepsentiteit is.

De leden van de fractie van het CDA vragen naar de effecten van de minimumbelasting op ontwikkelingslanden die een lager tarief hanteren om hun economische aantrekkingskracht te vergroten. Ook voor ontwikkelingslanden geldt dat de Pijler 2-regels gevolgen kan hebben als zij een laag effectief belastingtarief hanteren. De minimumbelasting is bedoeld om een grens te stellen aan de race naar de bodem. Dat is ook in het belang van ontwikkelingslanden.

De leden van de fractie van het CDA vragen nader in te gaan op de zorgen van de Raad van State dat bestaande bepalingen in belastingverdragen niet zijn overeengekomen met het oog op de minimumbelasting, en of er dan vanuit kan worden gaan dat omdat een verdrag spreekt van «belasting naar de winst», dat deze maatregelen er onder kunnen gaan vallen. Deze leden vragen of dan kan worden gesteld dat de minimumbelasting wel onderdeel is van het verdragsbegrip belasting naar de winst. Deze leden vragen of hierover ook afstemming wordt gezocht met hoe andere EU-lidstaten of derde landen hiermee omgaan.

Bij het overeenkomen van de bestaande belastingverdragen was uiteraard nog geen sprake van een minimumbelasting. Niettemin, is het verdragsartikel over de belastingen waarop het desbetreffende verdrag van toepassing is, in de regel dermate ruim geformuleerd dat daar in beginsel elke belasting naar het inkomen of de winst onder kan vallen. Het gegeven dat begrippen, bijvoorbeeld «vaste inrichting», in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 een andere, zelfstandige betekenis hebben dan in de Wet Vpb 1969 of in een belastingverdrag, doet daar niets aan af. Over dit punt is geen afstemming met andere staten gezocht.

3.10 Transitiebepalingen

De leden van de fractie van de VVD vragen of de transitiebepalingen geen materieel terugwerkende kracht kennen. De transitiebepalingen van het voorgestelde artikel 14.1 Wet minimumbelasting 2024 geven regels over hoe het effectieve belastingtarief moet worden bepaald in situaties die zich hebben voorgedaan voordat een multinationale groep of binnenlandse groep binnen de reikwijdte van dit wetsvoorstel valt. Deze regels hebben als doel om ook in dergelijke situaties het effectieve belastingtarief op een eenduidige wijze te berekenen voor alle groepsentiteiten.

5. Gevolgen (met uitzondering van financiële gevolgen)

De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet of zij een overzicht kan geven van de impactanalyses met betrekking tot de invoering van de Pijler 2-regels in andere staten. Zij vragen of er ook impactanalyses beschikbaar zijn voor ontwikkelingslanden. Het is niet bekend welke andere landen hun eigen impactanalyses hebben opgesteld. Het is wel bekend dat de OESO een impactanalyse heeft opgesteld van het effect van de Pijler 2-maatregelen. De OESO heeft haar resultaten echter niet specifiek op het niveau van staten uitgesplitst. In de update die de OESO heeft gegeven in januari 2023 is ook geen uitsplitsing gemaakt betrekking tot het effect voor lage-inkomenslanden. In haar eerdere analyse uit 2020 heeft de OESO wel een uitsplitsing gemaakt voor de groep lage-inkomenslanden. De OESO verwachtte toen dat deze groep per saldo gemiddeld 2 tot 3% meer belasting zal ontvangen vanwege de implementatie van de Pijler 2-regels.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen of er plannen zijn om de gevolgen van Pijler 2 te monitoren en of de EU dan wel de OESO, van plan zijn bij te houden of de gemiddelde effectieve belastingtarieven in landen de komende jaren stijgen, in het bijzonder in zogenaamde

belastingparadijzen. De leden van de fractie van de VVD vragen op welke wijze de doeltreffendheid van de Pijler 2-regels in Nederland en in de OESO-landen zal worden gemonitord. De OESO heeft te kennen gegeven om in de toekomst geaggregeerde statistische gegevens bij te houden over bijvoorbeeld veilige havens, de de-minimis-uitzondering, het gemiddelde effectieve tarief, het aantal laagbelaste entiteiten in een staat en het bedrag aan bijheffing. In het EU-richtlijnvoorstel minimumniveau van belastingheffing is niet voorzien in een evaluatiebepaling. Het is de verwachting dat de OESO de implementatie van de Pijler 2-regels zal monitoren. In dat kader wordt de informatie-uitwisseling tussen landen in de beschouwing betrokken. 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.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet of er gemonitord gaat worden of de gemiddelde effectieve belasting in alle landen omhoog gaat, ook niet-deelnemende landen. Zij vragen of daarbij in het bijzonder aandacht gegeven kan worden aan de effectieve belastingdruk van landen die nu als »belastingparadijzen» gezien worden. De OESO publiceert jaarlijks in haar overzichten de nominale tarieven van landen. Het kabinet publiceert daarnaast jaarlijks de monitoringsbrief over de effecten van de aanpak van belastingontwijking. Zoals in deze brief eerder is aangegeven, is het meten van effectieve tarieven niet eenvoudig omdat een adequate definitie van de grondslag en de te betalen belasting moet worden opgesteld. De OESO publiceert jaarlijks CbCR-statistieken waarin gerapporteerd wordt over winsten en de betaalde belasting door multinationals. Het vaststellen van een effectief tarief op basis van deze gegevens is echter complex omdat in de CbCR-winsten veelal ook deelnemingsresultaten zijn opgenomen waardoor de fiscale winst wordt overschat en dit in een te laag gemiddeld effectief tarief resulteert. Mede om deze reden geeft de OESO aan dat statistieken met grote voorzichtigheid gebruikt moeten worden. Daarom publiceert de OESO ook geen effectieve tarieven op basis van deze data. Deze problematiek speelt ook voor Nederland of de EU.

5.1 Effecten voor bedrijven en burgers

De leden van de fractie van de VVD verzoeken om de regeldrukgevolgen die gepaard gaan met het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 te kwantificeren. De gevolgen van de regeldruk zijn verwaarloosbaar. Dit volgt uit de doelgroep van het wetsvoorstel. Enkel grote multinationals die fiscaal goed ondersteund worden, zullen worden geraakt door dit wetsvoorstel.

De leden van de fractie van de VVD vragen in OESO-verband te bepleiten dat de veilighavenregels voor belastingplichtigen de gewenste vermindering van complexiteit opleveren. Het kabinet is een voorstander van veilighavenregels die de complexiteit verminderen. De tijdelijke veilighavenregel en de veilighavenregel die gerelateerd is aan de kwalificerende binnenlandse bijheffing dragen hier aan bij. Met een permanente veilighavenregel kan een verdere vereenvoudiging worden bereikt. Het kabinet begrijpt en ondersteunt de wens voor een vermindering van complexiteit. Het kabinet wijst er evenwel op dat al langer op OESO-niveau wordt gesproken over bij voorkeur eenvoudige veilighavenregels, maar dat daarover nog geen (volledige) overeenstemming kon worden bereikt.

De leden van de fractie van het CDA vragen of in het kader van administratieve lastenreductie verschillende aangiften en rapportages kunnen worden samengevoegd tot een integrale rapportage. Hoewel het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 aanzienlijke administratieve lasten met zich brengt voor belastingplichtigen, acht het kabinet de administratieve lasten proportioneel in relatie tot het doel van de maatregelen. In de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is daarnaast opgenomen dat deze in overeenstemming is met het Unierechtelijk evenredigheidsbeginsel en aldus niet verder gaat dan nodig is om de doelstelling te verwezenlijken. Daarnaast streeft de OESO ernaar om de administratieve lasten, waar mogelijk, te beperken bijvoorbeeld door middel van veilighavenregels.

Verder zijn er wezenlijke verschillen in format, populatie, doelstelling, indienplicht als CbCR, transfer pricingdocumentatie, DAC-rapportages en de bijheffing-informatieaangifte met elkaar worden vergeleken. Nederland streeft er wel naar om de wijze van notificeren zoveel mogelijk te standaardiseren. Hiervoor wordt altijd in overleg getreden met stakeholders. Er zijn op dit moment echter geen plannen voor een integrale rapportage.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet of er een impactanalyse is gemaakt voor de effecten van het onderhavige wetsvoorstel op bijvoorbeeld ontwikkelingslanden. Indien deze niet gemaakt is, vragen de leden van de fractie van de SP waarom die niet gemaakt is. Verder vragen de leden van de fractie van de SP of bedrijven juist eerder economische activiteit zullen vestigen in ontwikkelingslanden, of dat zij juist zullen wegtrekken uit deze landen en wat hiervan de gevolgen zijn. Het kabinet heeft geen specifieke impactanalyse gemaakt voor ontwikkelingslanden. De reden hiervoor is dat gegevens over winsten en winstbelastingen niet beschikbaar zijn voor deze staten waardoor een adequate inschatting niet mogelijk is. Zoals ik in mijn brief van 8 november 2022 heb aangegeven, heb ik aandacht voor de situaties van ontwikkelingslanden.

De leden van de fractie van GroenLinks vragen op hoeveel in Nederland actieve bedrijven Pijler 2 van toepassing is. Verder vragen de leden van GroenLinks op hoeveel Nederlandse bedrijven de inkomen-inclusiemaatregel van toepassing is. Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 raakt naar verwachting circa 3000 multinationale ondernemingen met raakvlakken met Nederland, waarvan een paar honderd in Nederland de minimumbelasting op aangifte zullen voldoen. Doordat de Pijler 2-regels nagenoeg wereldwijd zullen worden geïmplementeerd, en laagbelastende jurisdicties rechtstreeks belang hebben bij binnenlandse bijheffing, is de verwachting dat in ieder geval de grote jurisdicties een kwalificerende binnenlandse bijheffing zullen introduceren, ten gevolge waarvan de internationale overheveling van bijheffingsbevoegdheid minder aan de orde zal zijn, hetgeen ertoe leidt dat de inkomen-inclusiemaatregel beperkt van toepassing zal zijn.

5.2. Adviescollege toetsing regeldruk

De leden van de fractie van de VVD verzoeken het kabinet om het wetsvoorstel ter advisering aan te bieden bij het Adviescollege Toetsing Regeldruk (ATR). Het ATR toetst uitsluitend wetsvoorstellen welke nationale beleidsruimte bevat. Een viertal aspecten zijn bij dergelijke advisering relevant:

- nut en noodzaak;
- minder belastende alternatieven;
- werkbaarheid; en
- regeldrukkosten.

De eerste twee adviespunten zijn in dit geval niet van toepassing door de zeer beperkte nationale beleidsruimte. Het derde adviespunt, werkbaarheid, speelt een beperkte rol doordat het wetsvoorstel van toepassing is op groepsentiteiten (veelal vennootschappen) van zowel multinationale groepen als binnenlandse groepen, met een jaaromzet van ten minste € 750 miljoen. Bovendien geldt dat met de invoering van de veilighavenregels 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 kan hanteren waarbij wordt aangesloten bij bestaande gegevens.

Het vierde adviespunt is vanwege de kwalitatieve aard van de regeldruk inschatting beperkt. Bovendien is eventuele kwantificering ook hoogst onzeker. Gegeven deze overwegingen ziet het kabinet daarom geen aanleiding om het wetsvoorstel voor formeel advies aan te bieden bij het ATR.

5.3 Doeltreffendheid

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke wijze het kabinet de doeltreffendheid van deze maatregel, in Nederland en in de OESO-landen, zal monitoren. Daarnaast vragen de leden van de fractie van D66 wanneer de Kamer wordt geïnformeerd over de effectiviteit, als er geen evaluatie plaats zal vinden. De leden van de fractie van de SP vragen hoe het kabinet voornemens is om parlementaire controleerbaarheid te waarborgen.

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.

De leden van de fractie van D66 vragen wat er gebeurt als een multinational een laagbelaste entiteit heeft in een staat dat het IF-akkoord niet heeft onderschreven. Deze leden vragen of Nederland ook kan bijheffen als andere landen de minimumbelasting nog niet hebben ingevoerd. Nederland kan ook bijheffen over groepsentiteiten uit andere landen die (nog) geen Pijler 2-maatregelen hebben geïmplementeerd. De systematiek van de Pijler 2-regels leiden er namelijk toe dat in het geval een staat de Pijler 2-regels niet heeft geïmplementeerd er over die winst kan worden bijgeheven – op grond van de inkomen-inclusiemaatregel of onderbelaste-winstmaatregel – door een andere staat die de Pijler 2-regels wel heeft geïmplementeerd. Als gevolg van de Pijler 2-maatregelen zullen staten naar verwachting de Pijler 2-regels invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve belastingtarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende staten dit niet doen, zullen andere staten bijheffen op grond van de Pijler 2-maatregelen.

De leden van de fractie van D66 vragen of de versimpelde berekening op grond van de tijdelijke veilighavenregel niet een instrument geeft om tot een lager (bedoeld zal zijn: hoger) effectief tarief te komen. De tijdelijke veilighavenregel is zo vormgegeven dat op relatief eenvoudige wijze het effectieve tarief kan worden berekend. Het minimumtarief voor de tijdelijke veilighavenregel zal in 2025 16% zijn en in 2027 geldt een tarief

van 17%. Indien het effectieve belastingtarief (voor de entiteiten van een multinational) in een jurisdictie, berekend op grond van de systematiek van de tijdelijke veilighavenregel onder het minimum uitkomt, wordt de bijheffing niet op nul gezet en moet op grond van de (hoofd)regels van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 worden berekend hoeveel bijheffing is verschuldigd. Het kabinet verwacht daarom niet dat de tijdelijke veilighavenregel een instrument biedt om de minimumbelasting te ontlopen.

De leden van de fractie van D66 vragen of het eenzijdig afzien van belastingheffing op basis van een onderling overlegprocedure kan leiden tot belastingontwijking. De onderlinge overlegprocedure is een procedure tussen twee of meerdere verdragsstaten. Hierbij spannen de bevoegde autoriteiten van die staten zich in om tot een gezamenlijke oplossing te komen voor een situatie waarin sprake is van dubbele belastingheffing. Het kan zijn dat op voorhand reeds duidelijk is dat het de belastingheffing in Nederland is die leidt tot die dubbele belastingheffing. In die situatie kan de Nederlandse bevoegde autoriteit besluiten om die dubbele heffing ongedaan te maken door unilateraal terug te treden. Als op voorhand niet duidelijk is in welk verdragsland de dubbele heffing is ontstaan of als Nederland van mening is dat de oorzaak van de dubbele heffing in het andere verdragsland ligt, zal het in overleg treden met de ander verdragssluitende staat.

De leden van de fractie van D66 vragen hoe de Belastingdienst zeker weet dat een bedrijf inderdaad minimaal 15 procent belasting betaalt in een andere staat. In dat kader vragen de leden van de fractie van de D66 of de Belastingdienst afhankelijk is van andere belastingdiensten voor de informatie of minimaal 15 procent belasting wordt betaald in een andere staat. Op grond van de bijheffing-informatieaangifte kan de Belastingdienst achterhalen wat het effectieve belastingtarief is in alle staten waarin een multinationale groep actief is. Er zal op verschillende manieren toezicht worden uitgeoefend, zowel op basis van een risicoanalyse op de bijheffing-informatieaangifte, maar bijvoorbeeld ook door middel van risicogericht toezicht bij groepen die in Nederland hun bijheffing-informatieaangifte indienen. Een in Nederland gevestigde groepsentiteit van een multinationale of binnenlandse groep zal in beginsel de bijheffing-informatieaangifte in Nederland moeten indienen. Dit is slechts anders als de bijheffing-informatieaangifte wordt ingediend door een uiteindelijk moederentiteit of een aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit. Eén van beide dient te zijn gevestigd in een staat waarin voor het verslagjaar een van kracht zijnde kwalificerende overeenkomst bestaat tussen de bevoegde autoriteit en Nederland. In dat geval zal de Belastingdienst de bijheffing-informatieaangifte ontvangen van die andere staat.

De leden van de fractie van D66 vragen of het kabinet voldoende vertrouwen heeft in de betrouwbaarheid van de gegevens van de belastingdiensten van alle deelnemende landen. Het zijn niet gegevens van andere belastingdiensten, maar gegevens die door de groepsentiteiten zelf worden opgesteld. De bijheffing-informatieaangifte is een gestandaardiseerd pakket aan informatie die conform een format, dat opgesteld is door de OESO, dient te worden ingediend. Hiertoe zullen richtlijnspecificaties door de OESO en de EU ontwikkeld worden en de verwachting is dat (net als voor CbCR het geval is) jurisdicties een validatie moeten doen op ingediende bijheffing-informatieaangiften, voordat deze uitgewisseld kunnen worden. De OESO is momenteel ook bezig met het ontwikkelen van een controleproces («multilateral review process»), waarbij wordt beoordeeld of elk land de Pijler 2-regels op een juiste wijze heeft geïmplementeerd en toepast. Dit review proces zal naar

verwachting ook zien op de uitwisseling (net als bij CbCR het geval is). Mochten de gegevens toch niet betrouwbaar blijken te zijn terwijl een bijheffing verschuldigd is in Nederland, dan 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 te geschieden uiterlijk twee weken nadat de belastingplichtige met deze onjuistheid of onvolledigheid bekend is geworden. Indien niet wordt voldaan aan deze verplichtingen kunnen sancties worden opgelegd.

De leden van de fractie van de D66 vragen hoe het kabinet het gegeven weegt dat de staat door de ruime aangifte- en betalingstermijn een significant invorderingsrisico loopt. Het onderhavige wetsvoorstel voorziet in een aangifte- en betalingstermijn van zeventien maanden. Deze termijn is noodzakelijk, omdat multinationale groepen of binnenlandse groepen vijftien maanden de tijd hebben om alle benodigde informatie te verzamelen op basis waarvan de heffing wordt bepaald. Om het invorderingsrisico dat daarmee gepaard gaat te mitigeren, is voorgesteld om naast de in Nederland gevestigde groepsentiteiten ook buiten Nederland gevestigde groepsentiteiten hoofdelijk aansprakelijk te kunnen stellen als de verschuldigde minimumbelasting door de belastingplichtige niet wordt voldaan.

5.5 Evaluatie en monitoring

De leden van de fractie van het CDA vragen of het een goede keuze is dat in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing niet is voorzien in een evaluatiebepaling. Deze leden vragen waarom de OESO alleen monitort en niet zal evalueren. De leden van de fracties van D66 en de fractie van de PVV vragen waarom niet voor een evaluatiebepaling is gekozen.

Hoewel het kabinet altijd voorstander is geweest van een evaluatiebepaling in de EU-richtlijnminimumniveau van belastingheffing, bleek hiervoor geen steun te zijn van andere lidstaten. De OESO heeft geopperd om in de toekomst geaggregeerde statistische gegevens bij te houden over bijvoorbeeld veilige havens, de de-minimis-uitzondering, het gemiddelde effectieve tarief, het aantal laagbelaste entiteiten in een staat en het bedrag aan bijheffing. Die gegevens zouden inzicht kunnen bieden in de effectiviteit van de maatregel. Overigens zal in de monitoringsbrief over de effecten van de aanpak van belastingontwijking worden ingegaan op de gevolgen van de maatregelen uit het onderhavige wetsvoorstel in Nederland wanneer de aangiftegegevens voorhanden zijn.

6. Budgettaire aspecten

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet kan toelichten of er in de raming ook rekening is gehouden met de nevenopbrengsten van Pijler 2 ten aanzien van het minder aantrekkelijk worden van andere vormen van belastingontwijking die nu nog wel plaatsvindt. Verder vragen de leden van de fractie van de VVD of het kabinet de analyse deelt dat indien er van dergelijke meeropbrengst sprake is, dit ook meegenomen moet worden in de raming. In dat kader vragen de leden van de fractie van de VVD of het kabinet deze eventuele nevenopbrengsten inzichtelijk kan maken. Aangezien de Pijler 2-regels uitgaan van een effectief belastingtarief dat wordt berekend per staat, is de verwachting van het kabinet 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 gelijk speelveld worden gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven. 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. In zijn algemeenheid geldt dat elke vorm van belastingontwijking die leidt tot een lager effectief belastingtarief van 15%, onder het bereik van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 valt en als gevolg daarvan wordt bestreden. Dit effect komt ook in de budgettaire raming tot uitdrukking.

De leden van de fractie van de VVD vragen wat de veronderstelde (gedrags)effecten ten aanzien van het toepassen van de innovatiebox als gevolg van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 zijn. Er zijn geen gedragseffecten verondersteld in de budgettaire raming in relatie tot de innovatiebox. De aanname dat er in dit verband geen gedragseffecten zijn, is door het CPB getoetst en wordt door het CPB als redelijk beschouwd. Het hoge vennootschapsbelastingtarief in Nederland is 25,8%. 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 een structurele opbrengst van € 55 miljoen.

De leden van de fractie van de VVD vragen op welke wijze de informatie die daarover nu beschikbaar is ten aanzien van het aantal jurisdicties dat zal overgaan tot een binnenlandse bijheffing zich verhoudt tot de aannames waarmee in de raming rekening is gehouden. De leden van de fractie van de VVD vragen of het niet zo is dat Nederland, nu het een van de eerste staten is dat de Pijler 2-regels implementeert, met name in de beginperiode relatief veel gebruik zal kunnen maken van een binnenlandse bijheffing. In dat kader vragen de leden van de fractie van de VVD hoe het komt dat dit niet terug te zien is in de raming. Tevens vragen de leden van de fractie van D66 in hoeverre er een ingroeipad aanwezig zou moeten zijn bij de budgettaire opbrengst. Ook vragen de leden van de fractie van D66 in hoeverre de opbrengst nog afhankelijk is van het tempo waarin andere landen het Pijler 2-akkoord omzetten in daadwerkelijke wetgeving. De leden van de fractie van het CDA vragen waarom in 2024 al een zodanig budgettair effect wordt meegenomen, terwijl de maatregelen dan pas net in werking zijn getreden, aangiftes nog niet zijn gedaan en het mogelijk is dat nog geen herstructurerings hebben plaatsgevonden om winststromen anders te laten lopen. Met betrekking tot de implementatie van de Pijler 2-regels is verondersteld dat alle vrijwel alle landen overgaan tot implementatie van Pijler 2. Zij hebben zich aan de minimumbelastingheffing gecommitteerd en bij EU-landen geldt daarnaast dat zij op basis van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing verplicht zijn de Pijler 2-maatregelen in te voeren. Doordat de Pijler 2-regels nagenoeg wereldwijd zullen worden geïmplementeerd, en laagbelastende jurisdicties rechtstreeks belang hebben bij binnenlandse bijheffing, is de

verwachting dat in ieder geval de grote jurisdicties een kwalificerende binnenlandse bijheffing zullen introduceren, ten gevolge waarvan de internationale overheveling van bijheffingsbevoegdheid minder aan de orde zal zijn. Met betrekking tot de budgettaire opbrengst is geen specifiek tijdpad gemodelleerd omdat een dergelijk tijdpad zeer afhankelijk is van de gekozen aannamen. Hierbij is relevant dat dat alle EU-lidstaten de Pijler 2-regels verplicht zijn in te voeren op basis van de EU-richtlijn minimum-niveau van belastingheffing. Een ander aspect is dat de invoering van de conditionele bronbelasting heeft geleerd dat bedrijven snel hun structuren kunnen aanpassen. Het is daarom de verwachting dat de structurele opbrengst relatief snel behaald zal worden op basis waarvan gekozen is om de structurele opbrengst vanaf het eerste jaar in te boeken.

De leden van de fractie van de VVD vragen waar de aanname op is gebaseerd dat slechts een klein aantal laagbelastende staten niet zal overgaan tot implementatie van Pijler 2. Verder vragen de leden van de fractie van de VVD welke laagbelastende staten in deze aanname wel overgaan tot implementatie van de Pijler 2-regels en welke niet. De systematiek van de Pijler 2-regels leiden ertoe dat in het geval een staat – naar Pijler 2-maatstaven – onvoldoende belasting heft over winst, er over die winst kan worden bijgeheven door een andere staat die de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd. Als gevolg van de Pijler 2-maatregelen zullen staten naar verwachting de Pijler 2-regels invoeren of hun winstbelasting zodanig aanpassen dat het effectieve tarief in de praktijk uitkomt op ten minste 15%. Immers, als de desbetreffende staten dit niet doen, zullen andere staten bijheffen op grond van de Pijler 2-maatregelen. Als gevolg hiervan zal het aantal staten dat niet overgaat tot de implementatie van de Pijler 2-regels beperkt zijn. In de raming is aangenomen dat slechts een klein aantal staten niet overgaat tot heffing.

De leden van de fractie van de VVD vragen waarom er niet voor gekozen is om een recenter gemiddelde te nemen in de raming. Door gebruik te maken van een gemiddelde over meerdere jaren wordt voorkomen dat de raming afhangt van een incidenteel effect in een bepaald jaar. Met name bij de groep multinationals kunnen specifieke situaties in een jaar het beeld sterk beïnvloeden. Het gebruik van één specifieke jaar leidt daardoor tot extra onzekerheid over de raming. De gekozen referentieperiode voor de raming (2016–2020) was de periode waarvoor de meest recente aangiften aanwezig zijn. Aangiftegegevens van multinationals zijn vaak in een relatief laat stadium beschikbaar in de belastingdienstsyste men. Het maken van een correctie vanwege de stijgende vennootschapsbelastingopbrengsten is niet verricht omdat momenteel nog niet duidelijk is waarom de opbrengsten zijn gestegen en in hoeverre dit permanent is. Deze toename heeft zich met name voorgedaan ten tijde van de coronacrisis en, aansluitend daarop, de energiecrisis vanwege de oorlog in Oekraïne. Daarbij geldt dat een belangrijk deel van de stijging in de vennootschapsbelasting nog gebaseerd is op voorlopige aanslagen. Ook is een overweging dat deze stijging niet automatisch tezamen hoeft te gaan met een stijging van de budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.

De leden van de fractie van de VVD vragen of het kabinet de inschatting deelt dat als gevolg van deze actuelere gegevens het mogelijk moet zijn om de onzekerheid die het CPB in zijn certificeringsdocument als «zeer hoog» kwalificeert in ieder geval ten dele te verminderen. Het is niet de verwachting dat door het gebruik van actuelere gegevens de grote onzekerheid over de raming wordt verminderd. Winsten en verliezen kunnen sterk fluctueren en zijn afhankelijk van de conjunctuur en wereldwijde gebeurtenissen (bv de coronacrisis en de Oekraïne-oorlog). Door gebruik te maken van een gemiddelde over meerdere jaren wordt

voorkomen dat de raming afhangt van een incidenteel effect in een bepaald jaar.

De leden van de fractie van de VVD en de fractie van D66 vragen hoeveel van de raming berust op gedragseffecten en op welke wijze de impact van deze gedragseffecten is berekend. De leden van de fractie van de PVV verzoeken het kabinet om nader toe te lichten welke aannames ten grondslag liggen aan de verwachting dat multinationale groepen zich zullen verplaatsen vanuit staten met een laag effectief belastingtarief naar staten met een hoog effectief belastingtarief (en dan met name Nederland). Verder vragen de leden van de fractie van de SP op welke manier de gedragseffecten – bedrijven die na het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 besluiten hun winst juist via Nederland te laten lopen, en bedrijven die het juist uit Nederland weg willen halen – zijn meegenomen in de budgettaire aspecten van dit wetsvoorstel. De inschatting van de budgettaire opbrengst is voor een belangrijk deel gebaseerd op de inschatting dat winsten verplaats zullen worden. Met het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 wordt de prikkel om winsten te verplaatsen naar laagbelastende landen sterk verminderd hetgeen aansluit bij de doelstelling van de Pijler 2-regels. Omdat er nog steeds een tariefverschil aanwezig is in de winstbelasting, zal naar verwachting niet de gehele winst worden verplaatst vanuit laagbelastende staten. De mate waarin een dergelijke verplaatsing van winsten als gevolg van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting zich zal voordoen is moeilijk in te schatten. In de budgettaire raming is aangenomen dat de verschuiving alleen betrekking heeft op het deel van de winst dat, in verhouding tot de omzet, overmatig aanwezig is in de desbetreffende staat. In het geval in een laagbelastende staat 5% van de wereldwijde winst aanwezig is, terwijl daar slechts 1% van de wereldwijde ongerelateerde omzet gerealiseerd wordt, wordt 80% van de winst van dat land beschouwd als overwinst. Op basis van de omzet in Nederland ten opzichte van de omzet wereldwijd is beoordeeld welk deel van de winst hiervan naar Nederland wordt verplaatst. Het is op basis van het arm's-lengthbeginsel en antibelasting-ontwijkingsmaatregelen, niet altijd mogelijk om winst naar een andere staat te verplaatsen. Per saldo is daarom de aanname gedaan dat het deel dat terugvloeit daarnaast afhankelijk is van de hoogte van de «Composite Effective Average Tax Rate» waarbij in landen met een nultarief aangenomen is dat 50% terugvloeit. Zoals het CPB aangeeft, is deze aanname zeer onzeker. Dit geldt ook voor de aanname dat gedragsreacties van multinationals lineair afnemen met de hoogte van het gemiddelde effectieve tarief in een laagbelastende jurisdicties, omdat dit per jurisdictie kan verschillen. Hoewel de aannamen een grote onzekerheid hebben, geeft het CPB in de certificering aan dat de raming redelijk en neutraal is.

De leden van de fractie van D66 zijn benieuwd naar de totstandkoming van de aangepaste raming ten opzichte van het coalitieakkoord. De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet met een berekening en een raming kan toelichten waarom de inkomsten eerder hoger waren ingeschat dan nu is opgenomen in het onderhavige wetsvoorstel. In september 2021 is de Kamer ingelicht over de mogelijke budgettaire consequenties van Pijler 2. Er is aangegeven dat, afhankelijk van enkele scenario's, de budgettaire opbrengst ongeveer tussen de € 400 miljoen en € 550 miljoen zou kunnen bedragen. Daarbij is echter expliciet opgemerkt dat er belangrijke kanttekeningen en grote onzekerheden te plaatsen waren bij die eerste inschattingen. Er diende een aanzienlijk aantal belangrijke aspecten van het akkoord nog verder te worden uitgewerkt. De cijfers moesten daarom worden gezien als een eerste grove inschatting van de budgettaire gevolgen van het akkoord voor Nederland. Gedurende de onderhandelingen over het coalitieakkoord (najaar 2021) was het budgettaire effect dan ook nog zeer onzeker. In de budgettaire bijlage van

het coalitieakkoord is gekozen om een gewenste opbrengst van 1 miljard (Pijler 2 en CFC-maatregel) in te boeken. Daarbij is aangegeven dat als de gewenste opbrengst niet op basis van Pijler 2 gehaald zou worden, dan gekeken zou worden naar andere maatregelen. Met het bereiken van het EU-akkoord met betrekking tot Pijler 2 en het uitwerken van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 204 is een definitieve structurele budgettaire opbrengst ingeschat op € 466 miljoen. Deze inschatting is in het wetsvoorstel opgenomen. In de ramingstoelichting die bij het wetsvoorstel is aangeboden, is toegelicht waar de raming op is gebaseerd.

De leden van de fractie van D66 vragen waarom de oorspronkelijke raming een range was tussen een significant negatief bedrag en een positief bedrag. In de brief van 29 september 2020 deelde ik met uw Kamer een eerste ruwe schatting van de budgettaire gevolgen van de mogelijke maatregelen voor Nederland. Deze eerste ruwe schatting was gemaakt op basis van een tool, ontwikkeld door de OESO, waarbij landen de gevolgen voor hun belastingopbrengsten kunnen inschatten met hun eigen aannames. Op grond van deze schatting zou het budgettaire effect van de mogelijke maatregelen € 620 miljoen negatief tot € 766 miljoen positief bedragen voor Nederland. In deze tool werd gebruik gemaakt van data over winsten in Nederland, waarbij de aanwezige winsten in Nederland overschat werden. Dit had ermee te maken dat in deze winsten veelal ook deelnemingsresultaten zijn opgenomen waardoor de fiscale winst overschat wordt en waardoor er een te laag gemiddeld effectief tarief is vastgesteld in het model. Afhankelijk van de gekozen scenario's, zou dan een deel van de te laag belaste winsten uit Nederland verdwijnen wat in dat model tot een derving zou leiden.

De leden van de fractie van D66 vragen wat de opbrengst van deze maatregel zou zijn als het minimumtarief niet op 15 procent zou zijn vastgesteld, maar op respectievelijk het lage en hoge Vpb-tarief. De inschatting van het budgettaire effect hangt zeer sterk samen met het gedragseffect van het verschuiven van winsten van laagbelastende staten naar hoogbelastende staten. Een inschatting van de winstverschuiving bij andere tarieven is niet voorhanden waardoor dit effect niet gekwantificeerd kan worden.

De leden van de fractie van de PVV verzoeken het kabinet aan te geven hoe onzeker de geschatte (structurele) budgettaire opbrengsten zijn. De leden van de fractie van het CDA vragen hoe zeker de inschatting van ruim € 400 miljoen structureel is en welke marges daarbij ongeveer in acht moeten worden genomen.

De inschatting van het budgettaire effect kent een zeer grote onzekerheid omdat deze berust op een inschatting van de gedragseffecten. Dit is ook aangegeven in de ramingstoelichting en in de certificering van het CPB. Met name de onzekerheid met betrekking tot de opbrengst van € 402 miljoen die voortkomt uit gedragseffecten van multinationals, is het grootst en kent ook de grootste onzekerheid. Een specifieke bandbreedte is hierbij niet te benoemen.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet om een raming op te nemen van de budgettaire effecten of een impact-analyse te geven van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 op de Nederlandse economie. De budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel is structureel € 466 miljoen. Hiervan heeft € 55 miljoen betrekking op de binnenlandse bijheffing. In verhouding tot de totale opbrengst van de vennootschapsbelasting betreft dit een beperkte lastenverzwaring waardoor er naar verwachting geen significante effecten op de Nederlandse economie te

verwachten zijn. Ook met betrekking tot meer specifieke sectoren vallen geen significante effecten te verwachten omdat de verwachte binnenlandse bijheffing relatief beperkt is.

De leden van de fractie van de SP vragen het kabinet om een overzicht te maken van de winstverwachting (in relatie tot het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024) voor de komende vijf jaar en dit mogelijk in samenwerking met een van de planbureaus periodiek uit te voeren. Daarnaast vragen de leden van de fractie van GroenLinks op welk winstniveau de schatting voor de budgettaire impact gebaseerd is, en wat de verwachting is van hoe bedrijfswinsten zich in de loop van de tijd zullen ontwikkelen. Zij vragen of het kabinet kan toelichten wat de budgettaire gevolgen zijn van verschillende scenario's voor de groei van bedrijfswinsten. Zij vragen of daarbij in het bijzonder aandacht kan worden besteed aan de effectieve belastingdruk van landen die nu als «belastingparadijzen» gezien worden. De inschatting van het budgettaire effect is gebaseerd op de gemiddelde winst over de periode 2016–2020 waarbij gecorrigeerd is voor het prijspeelniveau. De impliciete aanname is dat winstniveaus in de komende vijf jaren en verder gemiddeld gelijk zijn aan de winstniveaus uit de genoemde periode. Dit geldt ook voor de winstniveaus in andere staten. Er zijn daarom geen aannamen gedaan over de toekomstige ontwikkeling van de winstniveaus. Een reden hiervan is dat de ontwikkeling van de winsten met grote onzekerheden is omgeven. Daarbij zijn niet alleen de ontwikkelingen van de winsten in Nederland relevant, maar ook die in andere staten. Verder is een overweging dat een stijging van de winsten niet automatisch tezamen hoeft te gaan met een stijging van de budgettaire opbrengst van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 omdat bijvoorbeeld ook de reële activiteiten gestegen kunnen zijn.

De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet kan toelichten welke budgettaire derving het effect is van de substance based carve-out. De leden van de fractie van GroenLinks vragen het kabinet daarnaast om toe te lichten hoe hoog het potentieel verlies aan inkomsten is als gevolg van de uitsluiting op basis van reële aanwezigheid. De leden van de fractie van de SP vragen of het kabinet verwacht dat de grondslaguitholling (bedoeld zal zijn de uitsluiting op basis van reële aanwezigheid) een mogelijkheid is om toch te concurreren tussen staten. Het effectieve belastingtarief wordt bepaald per staat waar de multinationale groep entiteiten heeft. Voor zover de effectieve belastingdruk van alle entiteiten gezamenlijk in een jurisdictie onder het minimumbelastingtarief van 15% blijft, moet het concern over het verschil (bijvoorbeeld $15 - 10 = 5$) jurisdictionele bijheffing betalen. De bijheffing geschiedt over de belastbare grondslag. Dit is – kort gezegd – het kwalificerende inkomen minus het zogeheten uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. Het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid bedraagt in beginsel 5% van de kwalificerende loonkosten en 5% van de boekwaarde van kwalificerende materiële activa in die jurisdictie. De eerste 10 jaar is het percentage van uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid echter hoger op basis van een aflopende staffel (voor verslagjaren die aanvangen op of na 31 december 2023: 10% respectievelijk 8%). Hoewel dit kabinet geen groot voorstander was van de opname van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid in de OESO-modelregels, is het niet waarschijnlijk dat dit tot belastingconcurrentie door middel van grondslaguitholling zal leiden nu materiële vaste activa en werknemers in de regel niet gemakkelijk van de ene naar de andere staat zijn te verplaatsen. In geval de uitsluiting op basis van reële aanwezigheid zou ontbreken, zou de opbrengst van de binnenlandse bijheffing van € 55 miljoen stijgen naar € 119 miljoen en de opbrengst van de inkomen-inclusiemaatregel van € 9 miljoen naar € 11 miljoen. De

opbrengst vanwege winstverschuiving zal naar verwachting niet veranderen.

De leden van de fractie van D66 vragen of met de invoering van deze minimumbelasting het ontwijken van belasting een stuk moeilijker of onmogelijk wordt gemaakt. In zijn algemeenheid merkt het kabinet op dat Pijler 2 bewerkstelligt dat multinationale groepen met een omzet van € 750 miljoen 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. 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 belastingtarief 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 gelijk spelveld worden gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven. 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. Bovendien bieden de Pijler 2-regels de mogelijkheid om een kwalificerende binnenlandse bijheffing in te voeren om – kort gezegd – over de winst van laagbelaste groepsentiteiten van een multinationale groep bij te heffen zonder dat een moederentiteit aanwezig is in die staat. Zonder de binnenlandse bijheffing zou de bijheffing over de winst van laagbelaste gevestigde 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 belastingopbrengst van een staat. Aangezien de Pijler 2-regels nagenoeg wereldwijd worden geïmplementeerd, en laagbelastende staten rechtstreeks belang hebben bij een binnenlandse bijheffing, is de verwachting dat jurisdicties veelal een kwalificerende binnenlandse bijheffing zullen introduceren. Het kabinet heeft ervoor gekozen om een kwalificerende binnenlandse bijheffing op te nemen in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.

7. Uitvoeringskosten Belastingdienst

De leden van fractie van de VVD vragen welke impact de implementatie van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 en het uitvoeren daarvan op de IT-infrastructuur van de Belastingdienst heeft. De implementatie van de Pijler 2-regels in een separate heffingswet en als een aangiftebelasting voorkomt IV-complicaties ten aanzien van applicaties van bestaande belastingwetten hetgeen de uitvoerbaarheid van het wetsvoorstel ten goede komt. Niettemin betekent het inrichten van een nieuwe applicatie dat er ook dan ingrijpende systeemaanpassingen worden gedaan, die integraal gezien zeer omvangrijk zijn. Op hoofdlijnen betreft dit:

- Interactieaanpassingen om notificaties en (suppletie)aangiften te kunnen ontvangen;
- Achterliggende structuuraanpassingen om de binnengekomen en uitgaande (internationale) berichten te kunnen verwerken en afhandelen (ook ingeval van eventueel rechtsmiddeleninzet) en om de ontvangen gegevens te kunnen inzetten voor handavingsdoeleinden;
- Inrichting van aan de aangifte gekoppeld innings- en betalingsverkeer.

De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen, hoewel zij een groot beslag op de beschikbare ruimte in de IV-portfolio's leggen, tijdig (voor zover het binnen de Nederlandse beschikkingsmacht ligt) worden gerealiseerd. De werkzaamheden kunnen over meerdere jaren gefaseerd worden uitgevoerd, aangezien verwerking en afhandeling van notificaties, bijheffing-informatieaangiften, en belastingaangiften eerst na verstrijken van de uiterlijke indieningstermijnen na afloop van het verslagjaar aan de orde zullen zijn. Bovendien zijn de verschillende implementatiewerkzaamheden verspreid over meerdere ketens, ten gevolge waarvan het gewicht per afzonderlijk IV-portfolio tot op grote hoogte beheersbaar is.

De leden van de fractie van D66 stellen dat het aantal van 65 fte dat structureel bezig zal zijn met deze belasting in eerste instantie fors klinkt en vragen het kabinet dit aantal in perspectief te plaatsen ten opzichte van andere (vergelijkbare) belastingen. Voorts vragen de leden van de fractie van D66 waar deze 65 fte zich mee bezig gaan houden. Het in perspectief plaatsen van de 65 fte die gemoeid zijn met het onderhavige wetsvoorstel ten opzichte van andere (vergelijkbare) belastingen is niet mogelijk, omdat er geen direct vergelijkbare belastingen zijn. Ook is de Belastingdienst niet ingericht op middel, maar op dienstonderdelen die alle middelen beslaan. Binnen de directie Grote Ondernemingen van de Belastingdienst wordt een centraal expertiseteam ingericht, van waaruit coördinatie, communicatie, risicoanalyse, toezicht, een helpdeskfunctie, kennisdeling en (inter)nationale afstemming zal plaatsvinden. Daarnaast heeft het centraal expertiseteam een rol bij geschilvoorkoming en geschilbeslechting. Dit expertiseteam zal nauw samenwerken met de klantbehandelaars van belastingplichtigen. In die samenwerking worden de materiële deskundigheid ten aanzien van de Pijler 2-regels bij het expertiseteam en de diepgaande kennis van het dossier van belastingplichtigen bij de klantbehandelaar bij elkaar gebracht. De klantbehandelaars krijgen ook extra werk door de invoering van de Pijler 2-regels. Een behandelteam zal in ieder geval een basisniveau aan Pijler 2 kennis moeten vormen en zal samen met het expertiseteam een belangrijke rol hebben bij zaken als communicatie en het toezicht ten aanzien van haar belastingplichtigen. Hiertoe worden extra klantcoördinatoren en tax assurance specialisten geworven. De doelgroep van dit wetsvoorstel is in omvang beperkt, en bovendien met relatief grote accuratesse op voorhand te identificeren, omdat dezelfde omzetsdrempel geldt als bij CbCR. De communicatiestrategie is hierop toegesneden, en onderdeel van een brede (coöperatieve) handhavingsstrategie: belastingplichtigen zullen bedrijfsgesprekken met de Belastingdienst voeren over de invoering van Pijler 2.

De leden van de fractie van D66 vragen om de IV-inspanning in perspectief te plaatsen en te schetsen wat de mogelijke gevolgen op andere IV-trajecten zijn. Ook de leden van de fractie van de PVV vragen tot welke (her)prioritering in de IV-portfolio tijdige implementatie van de wetgeving noopt, mede in het licht van het verhoogde risico op procesverstoringen. Daarnaast vragen de leden van de fractie van het CDA in hoeverre al rekening was gehouden met Pijler 2 in het IV-portfolio en welke gevolgen prioritering kan hebben op andere trajecten. De noodzakelijke systeemaanpassingen kunnen, hoewel zij een groot beslag op de beschikbare ruimte in de IV-portfolio's leggen, tijdig (voor zover het binnen de Nederlandse beschikkingsmacht ligt) worden gerealiseerd. Omdat het een complex traject betreft, zijn de risico's groter dan normaal. In het portfolio is rekening gehouden met Pijler 2, en het project is als zodanig reeds geprioriteerd. Het is niet te zeggen of en zo ja, welke andere trajecten zullen verschuiven indien herprioritering plaatsvindt.

De leden van de fractie van D66 vragen of de mogelijkheid om grote, meer structurele wijzigingen in het belastingstelsel door te voeren in gevaar komt. Voorts vragen zij welke maatregelen het kabinet neemt om de risico's op verdringing van andere werkzaamheden binnen de Belastingdienst te verkleinen. Het IV-portfolio is zeer vol. Dit betekent dat er altijd een afweging moet worden gemaakt hoe de beschikbare capaciteit wordt ingezet. Naast nieuwe wetgeving dient er capaciteit beschikbaar te zijn voor onderhoud en modernisering van bestaande systemen. In het portfolio is rekening gehouden met Pijler 2, en het project is als zodanig reeds geprioriteerd. Pijler 2 legt niettemin een aanmerkelijk beslag op de beschikbare capaciteit. Nieuwe wetgeving wordt altijd getoetst op uitvoerbaarheid en inpasbaarheid door middel van een uitvoeringstoets.

De leden van de fractie van de PVV verzoeken het kabinet aan te geven wat de gevolgen zijn voor de uitvoerbaarheid indien er onvoldoende expertise kan worden aangetrokken en of daarmee (tijds) implementatie van het onderhavige wetsvoorstel onhaalbaar wordt. In het kader van de implementatie van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 wordt er gezocht naar mensen met zeer specifieke kennis en expertise. In de huidige arbeidsmarkt is het werven van zeer specifieke kennis en expertise een uitdaging. Gezien het invoerspad behoeven niet alle nieuwe medewerkers onmiddellijk geworven te worden. In voorkomende gevallen zal eerder of later geworven moeten worden dan ingeschat. Niettemin is de verwachting dat de personele capaciteit adequaat kan worden uitgebreid.

De leden van de fractie van het CDA vragen het kabinet of de Belastingdienst in staat zal zijn om de complexe informatie op juistheid te toetsen, zeker als dit getoetst dient te worden aan informatie die niet in Nederland aanwezig is, en van EU-lidstaten of zelfs derde landen moet worden verkregen. De informatie die Nederland mogelijk uit het buitenland verkrijgt is opgenomen in de bijheffing-informatieaangifte. Welke onderdelen van de bijheffing-informatieaangifte door Nederland ontvangen worden is afhankelijk van de vraag of er in Nederland een bijheffing verschuldigd is of niet. De Belastingdienst zal op basis van een risicoanalyse toetsen of de verstrekte informatie nader gecontroleerd dient te worden. Indien nodig geven Nederlandse bilaterale belastingverdragen en het WABB-verdrag aan de Belastingdienst de mogelijkheid om administratieve bijstand te vragen van buitenlandse belastingdiensten.

De leden van de fractie van het CDA vragen of het opportuun kan zijn aan het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 toe te voegen dat deze per koninklijk besluit ingaat, in plaats van per definitie van 1 januari 2024. Op grond van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing zijn lidstaten verplicht om de bepalingen van de richtlijn per 31 december 2023 in hun nationale wetten te implementeren. Het ligt daarom niet voor de hand dat een andere inwerkingtredingsdatum zal gelden. Het kabinet ziet dan ook geen aanleiding om aan het wetsvoorstel toe te voegen dat de bepalingen daarvan per koninklijk besluit in werking treden.

8. Advies en consultatie

De leden van de fractie van de D66 vragen of het kabinet kan ingaan op de wenselijkheid van het oogpunt van consistentie om de belastingrenteregeling voor de minimumbelasting niet op de nemen in de AWR. Voor de minimumbelasting wordt belastingrente gerekend, op een manier die vergelijkbaar is met de belastingrenteregeling voor aangiftebelastingen zoals die is opgenomen in de AWR. De aangifte- en betaaltermijn voor de minimumbelasting wijkt echter significant af van de aangifte- en betaaltermijn van andere aangiftebelastingen, waardoor op een aantal punten in

de belastingrenteregeling een afwijking van deze regeling wenselijk is. De afwijkingen in de belastingrenteregeling in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 gelden uitsluitend voor de minimumbelasting en worden niet voor andere belastingen gemaakt. Doordat de minimumbelasting een beperkte en specifieke groep belastingplichtigen kent en de afwijkende termijnen bij de belastingrenteregeling specifiek zijn voor deze wet, is gekozen om de belastingrenteregeling in het wetsvoorstel op te nemen in plaats van de AWR.

De leden van de fractie van D66 vragen of er voorbeelden zijn waarbij de belastingrenteregeling niet in de AWR maar in de heffingswet zijn geregeld. In het wetsvoorstel wordt de belastingrenteregeling uit de AWR van overeenkomstige toepassing verklaard. Daarnaast zijn er in het wetsvoorstel afwijkingen opgenomen ten aanzien van de belastingrenteregeling, zoals die is opgenomen in de AWR. Omdat deze afwijkingen uitsluitend zien op de belastingrente ten aanzien van de minimumbelasting, zijn deze afwijkingen in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 opgenomen, in plaats van in de AWR. In de Wet tijdelijke solidariteitsbijdrage is de belastingrenteregeling op een vergelijkbare manier in de heffingswet opgenomen.

De leden van de fractie van D66 vragen wat de verwachting van het kabinet is ten aanzien van de onderhandelingen binnen de OESO/IF over de vormgeving van geschilvoorkoming en -beslechting, of een overeenkomst haalbaar is en of dat de komende maanden duidelijk gaat worden. In het kader van het IF wordt gewerkt aan geschilvoorkoming en -beslechtingmaatregelen. De komende maanden zullen deze naar verwachting verder ontwikkeld worden binnen de OESO. Als er substantiële ontwikkelingen zijn, zal het kabinet uw Kamer hierover informeren.

9. Transponeringstabel

De leden van de fractie van de VVD vragen of er vanwege de Europese Commissie bijeenkomsten zijn gehouden over de implementatie van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing van de Raad en of met de Kamer kan worden gedeeld wat tijdens deze bijeenkomsten is besproken tussen de lidstaten. Deze leden vragen of de desbetreffende informatie, als deze niet openbaar kan worden gemaakt, in een besloten technische briefing kan worden gedeeld.

De Europese Commissie heeft een aantal werkgroepen georganiseerd waarin juridische-technische vragen over de richtlijn zijn besproken. De Commissie wil de documenten die daarbij gebruikt zijn eerst openbaar maken na consultatie van de lidstaten. Eventueel zou ik deze documenten ter vertrouwelijke kennisneming met uw Kamer kunnen delen.

OVERIG

De leden van de fractie van de D66 vragen of het kabinet kan toelichten op grond waarvan vastgestelde rente- en boetebeschikkingen die samenhangen met een naheffingsaanslag kwalificerende bijheffing niet komen te vervallen op het moment dat de naheffingsaanslag vervalt door conversie in een additionele bijheffing. In het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 is opgenomen dat voor zover een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing dat over een verslagjaar is verschuldigd niet 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. Op dat moment vervalt op grond van het wetsvoorstel de bevoegdheid tot naheffing, dan wel de bevoegdheid om een opgelegde naheffingsaanslag

in te vorderen. De bevoegdheid tot het opleggen van een naheffingsaanslag, of een reeds opgelegde naheffingsaanslag die nog niet is betaald, vervalt omdat anders sprake zal zijn van dubbele heffing. Een opgelegde rente- en boetebeschikking vervalt niet. Als opgelegde rente- en boetebeschikkingen wel zouden vervallen, zou er immers een prikkel kunnen ontstaan voor de belastingplichtige om het verschuldigde bedrag aan binnenlandse bijheffing niet te voldoen. Ook zou een belastingplichtige die niet betaalt daarmee in een gunstigere positie komen dan een belastingplichtige die zijn verschuldigde binnenlandse bijheffing wel heeft betaald binnen vier jaren na het verslagjaar waarover die bijheffing was verschuldigd.

COMMENTAAR VAN DE NOB

De NOB vraagt of er meer kan worden gedaan binnen de beschikbare kaders om de complexiteit voor belastingplichtigen te verminderen. De OESO heeft op 17 juli 2023 een veiligehavenregel bij een kwalificerende binnenlandse bijheffing geïntroduceerd, welke veiligehavenregel kan bijdragen aan de vermindering van de complexiteit. Verder werkt de OESO aan een permanente veiligehavenregel. Voor het overige zijn er momenteel geen mogelijkheden om de complexiteit te verminderen nu bijna alle materiële regels geënt zijn op de OESO-modelregels en de administratieve richtsnoeren van de OESO.

De NOB vraagt naar een toelichting op de keuze om bepaalde elementen uit de administratieve richtsnoeren niet te reflecteren in de wettekst en de memorie van toelichting en vraagt of hier gedurende het wetgevende proces nog opvolging aan zal worden gegeven. Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 is op 30 mei 2023 aangeboden aan de Tweede Kamer. Op dat moment waren alleen de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023 gepubliceerd. Deze richtsnoeren zijn elk afzonderlijk beoordeeld om te bezien of deze aanleiding geven tot aanvulling van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Naar aanleiding van sommige richtsnoeren is de wettekst en/of de memorie van toelichting aangevuld. Andere richtsnoeren hebben geen aanpassingen van het wetsvoorstel tot gevolg gehad. Dit is bijvoorbeeld het geval als de administratieve richtsnoeren naar de mening van het kabinet al vallen binnen de reikwijdte van de wettekst of de toelichting. Uiteraard volgt het kabinet de internationale ontwikkelingen omtrent de Pijler 2-regels op de voet en wordt de wetgeving, indien nodig aangepast. De minimumbelasting is daarmee, net als alle andere fiscale wetgeving, ook geen statische belasting maar afhankelijk van de dynamiek in de internationale fiscaliteit.

De NOB doet de suggestie om een tabel te ontwikkelen waarin wordt aangegeven welke onderdelen van de OESO-modelregels en de administratieve richtsnoeren relevant kunnen zijn voor een bepaalde bepaling van deze wet en voor de OESO-modelregels. Het kabinet begrijpt de vraag van de NOB. Indien een vergelijkende tabel zal worden opgesteld in het kader van een peer review proces door bijvoorbeeld de OESO, zal het kabinet deze publiceren.

De NOB vraagt om verduidelijking over de inrichting van zekerheid vooraf en over de beantwoording van vragen uit het buitenland. Voor wat betreft zekerheid vooraf, zal in ieder geval een unilateraal proces worden ingericht waarin belastingplichtigen kunnen verzoeken om zekerheid vooraf. Dit unilaterale proces staat los van zekerheid vooraf in bi- en multilaterale verhoudingen waar binnen het IF aan wordt gewerkt. De betreffende procedure voor unilaterale zekerheid vooraf wordt nu binnen de Belastingdienst ontwikkeld en zal naar verwachting zoveel mogelijk aansluiten bij de bestaande kaders voor vooroverleg.

De NOB vraagt naar de initiële zienswijze van Nederland met betrekking tot geschilbeslechting. Bij de ontwikkeling van het format voor de bijheffing-informatieaangifte is binnen de OESO ook gesproken over de mogelijkheid waarbij de jurisdictie waar de bijheffing-informatieaangifte is ingediend fungeert als eerste aanspreekpunt voor vragen die andere belastingdiensten hebben over de bijheffing-informatieaangifte. Dit punt staat geagendeerd in het kader van de gesprekken over de ontwikkeling van het uitwisselingsraamwerk, die recent gestart zijn.

De NOB vraagt of het kabinet verwacht dat binnen het IF een bindend raamwerk voor geschilbeslechting zal worden overeengekomen. Binnen het IF is geschilbeslechting een van de werkstromen waaraan wordt gewerkt. Op dit moment kan het kabinet niet inschatten of inderdaad een bindend raamwerk voor geschilbeslechting zal worden overeengekomen. Het kabinet zet zich hiervoor wel in.

De NOB vraagt hoe Nederland zich zal inzetten tot een efficiënte en bevredigde procedure bij geschillen. Het kabinet zet zich in voor een efficiënte en bevredigende procedure ingeval van geschillen en streeft als gezegd naar een bindend raamwerk voor geschilbeslechting.

De NOB meent dat het kabinet zich rijk rekent omdat in haar ogen kunstmatige winstverschuivingen niet kunnen plaatsvinden bij toepassing van het arm's-lengthbeginsel, zeker niet na de aanpassing van de OESO Richtlijnen voor verrekenprijzen op basis van de acties 6 tot en met 8-BEPS-rapporten uit oktober 2015. Zij geeft aan dat de enigszins zekere opbrengst € 64 miljoen per jaar bedraagt, ofwel 0,12 procent van de vennootschapsbelastingopbrengsten over 2022. De NOB vraagt het kabinet hierop te reflecteren. Het kabinet vindt belastingontwijking, zowel nationaal als in internationaal verband, onwenselijk en zet de strijd tegen belastingontwijking onverminderd voort. Het kabinet vindt het daarbij uiteraard van belang dat de aanpak effectief is. Internationale belastingontwijking is het meest effectief aan te pakken met een gecoördineerde internationale aanpak. Bij nationale maatregelen bestaat namelijk het risico dat belastingontwijking zich alleen verplaatst. Daarom ligt de focus van het kabinet op internationale maatregelen. Pijler 2 beoogt de prikkel voor bedrijven om winst te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen. De NOB geeft aan dat onder het arm's-lengthbeginsel kunstmatige winstverschuiving niet mogelijk is. Desondanks meent het kabinet dat er nog steeds restrisico's aanwezig met betrekking tot belastingontwijking die niet aan de hand van het arm's-lengthbeginsel bestreden kunnen worden. Daarom is het kabinet voorstander van de Pijler 2-regels omdat hierdoor ook een race naar de bodem in de winstbelasting wordt voorkomen en een gelijk spelveld worden gecreëerd voor internationaal opererende bedrijven. Vanuit deze gedachte merkt het kabinet op dat de budgettaire opbrengst niet het leidende principe is om het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 in te voeren. Het kabinet heeft ook eerder maatregelen tegen belastingontwijking genomen die een prohibitief effect hebben en waar geen Nederlandse budgettaire opbrengst tegenover staat, zoals de hybridemismatchmaatregelen die in de vennootschapsbelasting zijn opgenomen als gevolg van de implementatie van ATAD2. Het kabinet merkt dan ook op dat de OESO inschat dat Pijler 2 leidt tot een wereldwijde opbrengst van 220 miljard (Amerikaanse) dollar. Uitgaande van 7000 multinationale ondernemingen betekent dit dat de wereldwijde opbrengsten de compliancekosten naar verwachting verre zullen overstijgen.

De NOB neemt aan dat indirecte belangen ook onder de definitie van «belang» worden geschaard en verzoekt de wettekst op dit punt te verduidelijken. In een aanzienlijk aantal bepalingen is expliciet

opgenomen dat de betreffende bepaling ziet op onmiddellijke en middellijke belangen. Voor zover dit niet reeds expliciet in de wettekst tot uitdrukking is gebracht, heeft het begrip »belang» in beginsel betrekking op zowel onmiddellijke als middellijke belangen. Een verdere verduidelijking in de wettekst acht het kabinet dan ook niet nodig.

De NOB vraagt hoe het effectieve belastingtarief en de mogelijke verschuldigde bijheffing wordt berekend als er gedurende het verslagjaar fluctuaties zijn in het belang van in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten. Voor zover gedurende het verslagjaar wijzigingen in het belang van een in minderheidsbelang gehouden groepsentiteit optreden, heeft dit in beginsel geen gevolgen voor de berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing van een in minderheidsbelang gehouden subgroep.

De NOB vraagt om in algemene zin te bevestigen dat de vier verschillende categorieën in de definitie van «vaste inrichting» in samenhang met het voorgestelde artikel 1.3, derde lid, Wet minimumbelasting 2024 zijn bedoeld om de activiteiten in de staat waarin een vaste inrichting is gelegen te onderscheiden van de activiteiten in de staat van het hoofdhuis. Dit kan niet zonder meer worden bevestigd. Voor de definitie van de vier categorieën van vaste inrichting zijn niet alleen de activiteiten, maar ook de belastingheffing daarover van belang.

De NOB vraagt te bevestigen dat voor een vaste inrichting in de zin van onderdeel a in de definitie in artikel 1.2 Wet minimumbelasting 2024 sprake moet zijn van een vaste inrichting zoals gedefinieerd in het van toepassing zijnde verdrag en de staat van de vaste inrichting op basis van een verdragsbepaling vergelijkbaar met artikel 7 van het OESO-modelverdrag de inkomsten mag belasten, of in de terminologie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag: «may be taxed». Dat kan niet worden bevestigd. Op grond van de definitie in artikel 1.2 (onderdeel a) moet sprake zijn van een vaste inrichting in de zin van een toepasselijk belastingverdrag én moet de staat waarin die vaste inrichting is gelegen, het aan die vaste inrichting toerekenbare inkomen in de belastingheffing betrekken.

De NOB vraagt te bevestigen dat onderdeel b in de definitie van vaste inrichting in artikel 1.2 primair gaat om de erkenning van activiteiten als vaste inrichting door de bronstaat. Dat kan niet worden bevestigd. Voor de aanwezigheid van een vaste inrichting in de zin van het voorgestelde onderdeel b is een bepalende voorwaarde dat het inkomen dat toerekenbaar is aan de desbetreffende bedrijfsinrichting of een daarmee gelijkgestelde inrichting in de staat waarin die inrichting is gelegen, wordt belast op een netto-basis op een manier die vergelijkbaar is met de belastingheffing van entiteiten die hun fiscale vestigingsplaats in die staat hebben.

De NOB vraagt of bevestigd kan worden dat de nationale wetgeving van de staat waarin de uiteindelijk moederentiteit is gevestigd, leidend is ter beantwoording van de vraag of een entiteit als vastgoedbeleggingsvehikel kwalificeert voor doeleinden van dit wetsvoorstel. Een entiteit kwalificeert als een vastgoedbeleggingsvehikel voor de toepassing van dit wetsvoorstel als die entiteit voldoet aan de vereisten van de definitie van «vastgoedbeleggingsvehikel» uit het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 en daarmee aan de definitie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing.

De NOB vraagt of een uiteindelijkkemoederentiteit die gevestigd is in de Verenigde Staten en daar kwalificeert als Real Estate Investment Trust, kwalificeert als een vastgoedbeleggingsvehikel voor de toepassing van het onderhavige wetsvoorstel. Een in de Verenigde Staten gevestigde Real Estate Investment Fund dat voldoet aan de vereisten van de definitie van «vastgoedbeleggingsvehikel» kwalificeert als een vastgoedbeleggingsvehikel voor de toepassing van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.

De NOB geeft ter overweging om de omrekenregels zoals opgenomen in onderdeel 1.1 van de administratieve richtsnoeren op te nemen in het wetsvoorstel. Onderdeel 1.1 van de administratieve richtsnoeren ziet op omrekenregels voor bedragen in Pijler 2-regelgeving die niet zijn uitgedrukt in euro's. Omdat alle relevante bedragen in het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 zijn uitgedrukt in euro's, is geen aanvulling nodig in het wetsvoorstel.

De NOB vraagt of het consolidatievereiste onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 onder omstandigheden, en zo ja welke, niet ruimer moet worden uitgelegd dan onder de financiële verslaggevingsstandaarden, zoals EU IFRS. Het consolidatievereiste is opgenomen in de definitie van «geconsolideerde jaarrekening» als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, van het wetsvoorstel. De vangnetbepaling is opgenomen in onderdeel d, van die definitie. Aan de vangnetbepaling wordt alleen toegekomen als artikel 1.2, eerste lid, sub a tot en met c van het wetsvoorstel niet van toepassing zijn. Als er dus geen geconsolideerde jaarrekening wordt opgemaakt moet deze – op basis van de vangnetbepaling – bij fictie alsnog opgemaakt worden voor de groepsafbakening. In die zin is het consolidatievereiste onder het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 ruimer dan onder de financiële verslaggevingsstandaarden. In lijn met de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023, staat het de groep vrij om – voor de toepassing van de vangnetbepaling – iedere verslaggevingsstandaard te kiezen, mits dit een geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaard is in de staat waar de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd.²⁷ Overigens worden wel alle regels toegepast die van toepassing zijn voor de gekozen verslaggevingsstandaard, daaronder begrepen consolidatievrijstellingen zoals van toepassing onder IFRS 10.

Aangezien er een groot aantal geautoriseerde financiële verslaggevingsstandaarden van toepassing kan zijn, is het niet mogelijk voor de Belastingdienst om op dit punt zekerheid vooraf te geven. Bovendien is ook in de uitvoeringstoets aangegeven dat de Belastingdienst voor de uitoefening van de toezichthoudende taak zal steunen op de werkzaamheden die al zijn verricht door de externe accountant of adviseur. Het lijkt voor de hand te liggen dat bij de groepsafbakening ook betrokkenheid is van de (externe) accountant.

De NOB vraagt of meer handvatten kunnen worden aangereikt over hoe zal worden omgegaan met de definitie (en de vaststelling) van, onder meer, omzet bij de toepassing van verschillende geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden in het licht van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.

²⁷ 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, p. 12.

De omzet voor de omzetdrempel is de omzet zoals die in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkkemoederentiteit wordt weergegeven. Hierbij wordt aangesloten bij dezelfde omzetdrempel als die voor CbCR geldt. Voor CbCR is guidance gepubliceerd door de OESO waar ook ingegaan wordt op het vaststellen van de omzetdrempel. Nu voor de omzetdrempel expliciet verwezen wordt naar de omzetdrempel van CbCR, kan ook gebruik gemaakt worden van de OESO guidance voor CbCR.

De NOB vraagt om aanvullende toelichting over hoe voor de toepassing van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, Wet minimumbelasting 2024 de dienstverleningsactiviteiten en de «ondergeschiktheids-eis» dienen te worden ingevuld. Dit kan niet in algemene zin worden toegelicht, maar zal per geval moeten worden beoordeeld. Hierbij dient rekening gehouden te worden met alle feiten en omstandigheden van het concrete geval. De aard van de activiteiten van een groepsentiteit in vergelijking met de kernactiviteiten van de uitgesloten entiteit zijn hierbij relevant.

De NOB vraagt om te bevestigen dat bij de toepassing van het voorgestelde artikel 2.2, eerste lid, onderdeel b, Wet minimumbelasting 2024 rekening moet worden gehouden met de aard van de activiteiten, van de groep waartoe een entiteit behoort. In lijn met de beantwoording van de vorige vraag, kan dit worden bevestigd.

De NOB verzoekt te bevestigen dat een doorkijkentiteit die geen uiteindelijkkemoederentiteit is, niet belastingplichtig zal zijn voor de binnenlandse bijheffing en inkomen-inclusiebijheffing. Dit kan niet worden bevestigd. Een doorkijkentiteit die geen uiteindelijkkemoederentiteit is, kan op basis van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 ook belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing en inkomen-inclusiebijheffing.

De NOB geeft aan dat zij het op prijs stelt als het achterwege laten van de beoogde keuzemogelijkheid in het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, onderdeel a, Wet minimumbelasting 2024 wordt heroverwogen. Het voorgestelde artikel 3.1, tweede lid, onderdeel a, bevat geen keuzemogelijkheid. Bij de totstandkoming van deze bepaling is rekening gehouden met een voor de belastingplichtige en de Belastingdienst gewenste uitwerking. Het kabinet is van mening dat de aanvullende uitvoeringslast die een keuzemogelijkheid met zich brengt niet opweegt tegen de door de NOB geuite bezwaren.

De NOB vraagt met betrekking tot voorbeeld 7 van de memorie van toelichting te bevestigen dat er alleen geen bijheffing ter zake van Nederland berekend hoeft te worden als de andere EU-lidstaat een equivalent van artikel 8.2, negende lid, van het wetsvoorstel heeft geïmplementeerd. Dit kan worden bevestigd. Hierbij moet worden opgemerkt dat EU-lidstaten op grond van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing ertoe gehouden zijn een bepaling die vergelijkbaar is met 8.2, negende lid, in te voeren.

De NOB vraagt met een verwijzing naar de memorie van toelichting om te bevestigen dat een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing alleen in mindering komt bij de berekening van de in Nederland te heffen inkomen-inclusiebijheffing als die kwalificerende binnenlandse bijheffing niet voldoet aan de voorwaarden van het voorgestelde artikel 8.2, negende lid, onderdeel a of b, Wet minimumbelasting 2024. Dit kan worden bevestigd.

De NOB geeft aan dat de OESO momenteel werkt aan een veilighavenregel voor staten die een kwalificerende binnenlandse bijheffing toepassen en verzoekt om de tekst van artikel 8.2, negende lid van het onderhavige wetsvoorstel uit te breiden zodat ook landen met een kwalificerende binnenlandse bijheffing op basis van een andere accountingstandaard (zoals de lokale accounting standaard), worden uitgezonderd. Het IF heeft op 13 juli 2023 overeenstemming bereikt over een veilighavenregel die gerelateerd is aan de kwalificerende binnenlandse bijheffing. Deze veilighavenregel zal door middel van een nota van wijziging worden toegevoegd aan het wetsvoorstel.

De NOB constateert dat de Wet minimumbelasting 2024 voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit andere regels stelt waaronder dividend en vermogenswinst of -verlies wordt uitgesloten dan de Wet Vpb 1969 bij de toepassing van de deelnemingsvrijstelling en vraagt om nader toe te lichten waar verschillen kunnen ontstaan die mogelijk kunnen leiden tot een bijheffing. De voornaamste verschillen tussen het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdelen b en c, en tweede lid, onderdelen b en c, Wet minimumbelasting 2024 en artikel 13 Wet Vpb 1969 (deelnemingsvrijstelling) zijn gelegen in de afwijkende (percentuele) bezitseis en de relevantie van de houdsterperiode. Zo is voor het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 sprake van een portefeuiliabelang ingeval een gehouden belang recht geeft op minder dan 10% van de winsten, het kapitaal of de reserves van, of de stemrechten, waar de deelnemingsvrijstelling kortgezegd toepassing vindt indien de belastingplichtige voor ten minste 5% aandeelhouder is in het nominaal gestorte kapitaal. Daarnaast worden dividenden of andere uitkeringen uit portefeuiliabelangen voor de toepassing van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 niet in aanmerking genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies ingeval het belang op het moment van uitkering een aaneengesloten periode van een jaar of langer in economisch eigendom wordt gehouden, waar de houdsterperiode voor de toepassing van de deelnemingsvrijstelling niet relevant is. Voor een nadere toelichting op deze verschillen wordt verder verwezen naar de artikelsgewijze toelichting ten aanzien van met name het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdelen b en c, Wet minimumbelasting 2024.

De NOB vraagt ten aanzien van de in het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, onder 1° tot en met 3°, Wet minimumbelasting 2024 opgenomen keuzemogelijkheid, om voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of -verlies ten aanzien van de groepsentiteiten in een staat de nettowinst of het nettoverlies onder voorwaarden niet te corrigeren met bepaalde vermogenswinsten of -verliezen, op een aantal punten om verduidelijking en verzoekt daarbij in te gaan op de verhouding met de tekst van onderdeel 2.9 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023. In dit kader wordt erop gewezen dat in het voorgestelde artikel 6.2, derde lid, Wet minimumbelasting 2024 een delegatiegrondslag is opgenomen om bij of krachtens algemene maatregel van bestuur nadere regels te stellen ten aanzien van de voorwaarden waaronder de informatieaangifte-indienende groepsentiteit ervoor kan kiezen om de nettowinst of het nettoverlies niet te corrigeren met de winsten of verliezen, bedoeld in het tweede lid, onderdeel c, onder 1° tot en met 3°. In de AmvB zal genoemd onderdeel 2.9 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023 verder worden uitgewerkt.

De NOB merkt ten aanzien van het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel c, onder 1° tot en met 3°, Wet minimumbelasting 2024 verder op dat indien gebruik wordt gemaakt van de keuzemogelijkheid om de nettowinst of het nettoverlies onder voorwaarden niet te corrigeren met bepaalde vermogenswinsten of -verliezen, de memorie van toelichting op

dit punt aangeeft dat: «de verschuldigde belasting of mutatie in de belastinglatentie die samenhangt met de winst of het verlies buiten beschouwing blijft bij het bepalen van de betrokken belastingen» (pagina 163). De NOB vraagt zich af of niet juist het tegenovergestelde het geval zou moeten zijn, namelijk indien de vermogenswinsten of- verliezen wél deel uitmaken van het kwalificerende inkomen ook de betrokken belastingen dienen te worden meegenomen. In lijn met de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023 op dit punt (paragraaf 16, onderdeel 57.2, letter b, pagina 64) kan worden bevestigd dat de desbetreffende belastingen wel deel uitmaken van de betrokken belastingen.

De NOB verzoekt, onder verwijzing naar onderdeel 2.5 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023, om nader in te gaan op de eliminatie van aangegroeide pensioenlasten voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit. Voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit wordt de nettowinst of het nettoverlies van die entiteit volgens de financiële verslaggeving tot uitgangspunt genomen. Hierin ligt besloten dat pensioenlasten in beginsel het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit verminderen. Het voorgestelde artikel 6.2, eerste lid, onderdeel i, Wet minimumbelasting 2024 regelt dat bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies dient te worden gecorrigeerd voor de aangegroeide pensioenlasten, waarbij in dit kader onder aangegroeide pensioenlasten wordt verstaan: het verschil tussen het bedrag aan pensioenlasten dat in een verslagjaar is betrokken in de bepaling van de nettowinst of het nettoverlies en het bedrag dat in dat verslagjaar aan een pensioenfonds is afgedragen. Genoemd artikel 6.2, eerste lid, onderdeel i, strekt ertoe dat voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies de bedragen die in een verslagjaar aan een pensioenfonds zijn afgedragen in aanmerking worden genomen. Derhalve dient op grond van dit artikel in het geval in een verslagjaar eventueel sprake is van opgebouwd pensioeninkomen in de nettowinst of het nettoverlies een dienovereenkomstige aanpassing plaats te vinden van de nettowinst of het nettoverlies voor het opgebouwde pensioeninkomen.

De NOB vraagt ten aanzien van het voorgestelde artikel 6.4 Wet minimumbelasting 2024 over transacties tussen groepsentiteiten onder meer wat er moet gebeuren in het geval van een eenzijdige verrekenprijscorrectie en vraagt verder om te verduidelijken hoe moet worden omgegaan met de situatie dat verschillende belastingdiensten mogelijk verschillende correcties aanbrengen. Het OESO-commentaar geeft ten aanzien van een eenzijdige verrekenprijscorrectie aan dat in het geval een belastingdienst de verrekenprijs aanpast die wordt gebruikt in de lokale belastingaangifte van een van de samenstellende entiteiten (eenzijdige verrekenprijscorrectie), verondersteld dient te worden dat de verrekenprijs die wordt gebruikt voor de doeleinden van het bepalen van belastbaar inkomen in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel (paragraaf 3.101). Op grond van het voorgestelde artikel 6.4 dient in dat geval het kwalificerende inkomen of -verlies van alle bij de onderhavige transactie betrokken groepsentiteiten dienovereenkomstig te worden aangepast. Wat betreft de vraag hoe moet worden omgegaan met de situatie dat verschillende belastingdiensten mogelijk verschillende correcties aanbrengen, geldt dat in OESO-verband hierover nog verder moet worden gesproken (paragraaf 3.106 OESO-commentaar).

De NOB vraagt ten aanzien van de toepassing van het voorgestelde artikel 6.4 Wet minimumbelasting 2024 over transacties tussen groepsentiteiten verder in hoeverre een aanpassing dient te worden gemaakt indien een transactie niet at arm's-length is, maar het bedrag voor beide groepsentiteiten hetzelfde is in de financiële verslaggeving op entiteitsniveau.

Genoemd artikel 6.4, eerste lid, Wet minimumbelasting 2024 regelt dat elke transactie tussen groepsentiteiten die zijn gevestigd in verschillende staten 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, gecorrigeerd moet worden, zodat het bedrag bij beide groepsentiteiten hetzelfde is en in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel. Het gaat hierbij om cumulatieve voorwaarden. In het geval dat bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit de transactie tussen groepsentiteiten derhalve niet in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel, dient deze zodanig gecorrigeerd te worden dat deze in overeenstemming is met het arm's-lengthbeginsel, ongeacht of het bedrag voor beide groepsentiteiten verder hetzelfde is in de financiële verslaggeving op entiteitsniveau.

De NOB stelt voor de toepassing van het voorgestelde artikel 6.4 Wet minimumbelasting 2024 over transacties tussen groepsentiteiten enkele specifieke vragen hoe, al dan niet in verhouding tot het voorgestelde artikel 7.6 Wet minimumbelasting 2024, dient te worden omgegaan met aanpassingen van de betrokken belasting in de financiële verslaggeving voor een voorgaand verslagjaar. In het IF/OESO verband wordt onderzocht hoe om te gaan met «post filing adjustments». Zodra hierover in OESO verband meer duidelijkheid wordt gegeven, zal nader worden gezien of aanpassing van wet- of regelgeving nodig is.

De NOB vraagt om te bevestigen dat ingeval een land geen vennootschapsbelasting heeft, maar naar aanleiding van Pijler 2 besluit om een binnenlandse bijheffing in te voeren, die niet blijkt te voldoen aan de vereisten van een kwalificerende binnenlandse bijheffing, de in dat geval zogenoemde niet-kwalificerende binnenlandse bijheffing niet onder de uitsluitingsregels van artikel 7.1 tweede lid, onderdeel b, Wet minimumbelasting 2024 valt en derhalve kan worden beschouwd als een betrokken belasting voor toepassing van artikel 7.1 Wet minimumbelasting 2024. In dit kader kan worden bevestigd dat de niet-kwalificerende binnenlandse bijheffing niet onder de uitsluitingsregels van het voorgestelde artikel 7.1, tweede lid, onderdeel b, Wet minimumbelasting 2024 valt. De betreffende niet-kwalificerende binnenlandse bijheffing kan als zodanig worden aangemerkt als een betrokken belasting, indien wordt voldaan aan de relevante voorwaarden van artikel 7.1, eerste lid, Wet minimumbelasting 2024.

De NOB vraagt ten aanzien van de artikelsgewijze toelichting bij het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel c, Wet minimumbelasting 2024 (laatste zin) die luidt dat: «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», te bevestigen dat dit slechts het geval is indien deze winst of dit verlies in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen. Onder verwijzing naar de wettekst van het voorgestelde artikel 7.2, eerste lid, onderdeel c, Wet minimumbelasting 2024 en de eerste zin van dezelfde toelichting kan worden bevestigd dat dit het geval is.

De NOB vraagt ten aanzien van de toelichting op het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, Wet minimumbelasting 2024 in het kader van het corrigeren van de betrokken belastingen te verduidelijken of een eventuele dividendbelasting niet in aanmerking wordt genomen indien het dividend zelf is vrijgesteld onder artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, Wet minimumbe-

lasting 2024. Het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, Wet minimumbelasting 2024 regelt onder meer dat de betrokken belastingen van een groepsentiteit voor een verslagjaar worden verminderd met het bedrag aan belastinglast dat betrekking heeft op inkomen dat niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies op de voet van hoofdstuk 6 (onderdeel a). Indien derhalve een dividend is vrijgesteld onder het voorgestelde artikel 6.2, tweede lid, onderdeel b, Wet minimumbelasting 2024 dienen de betrokken belastingen op dezelfde basis te worden verminderd. Hieruit volgt dat bij een bronheffing op een uitgesloten dividend bij de ontvangende groepsentiteit ook volledig wordt uitgesloten. Voorgaande laat echter onverlet dat deze dividendbelasting op grond van de reguliere toerekeningsregels, zoals opgenomen in artikel 7.5, vijfde lid, Wet minimumbelasting 2024, kunnen worden toegerekend aan de groepsentiteit die de uitdeling heeft gedaan.

De NOB geeft in overweging om ten aanzien van het voorgestelde artikel 7.3, vijfde lid, onderdeel e, Wet minimumbelasting 2024 een aanvulling te doen naar aanleiding van de in onderdeel 2.8 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023 opgenomen uitzondering. Deze uitzondering ziet op de verkrijging van het recht op verrekening alsmede de verrekening zelf. Beide worden nu uitgesloten van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties, maar ten aanzien van verlieslijdende moederentiteiten van buitenlandse gecontroleerde entiteiten, is hiervoor een tegemoetkoming opgenomen in genoemd onderdeel 2.8. De tegemoetkomende bepalingen van onderdeel 2.8 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023 zullen, waar nodig, worden opgenomen in wet- of regelgeving.

De NOB vraagt om in lijn met onderdeel 2.9 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023 te verduidelijken dat een recht op verrekening, dan wel een kwalificerend restitueerbaar recht op verrekening dat door de fiscaal transparante entiteit vloeit door de groepsentiteit-belanghouder ook als zodanig zal worden behandeld bij het bepalen van het kwalificerende inkomen en de gecorrigeerde betrokken belastingen. Het voorgestelde artikel 7.2, derde lid, onderdeel f, Wet minimumbelasting 2024 is op dit punt in lijn met onderdeel 2.9 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023.

De NOB vraagt om een aanvulling te doen voor wat betreft de toerekening van betrokken belastingen aan een fiscaal transparante entiteit ingeval sprake is van «Qualified Flow-through Tax Benefits». In het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 is in het voorgestelde artikel 7.2, tweede lid, onderdeel e, bepaald dat een zogeheten kwalificerend doorgeleid belastingvoordeel onder voorwaarden als een positief bestanddeel wordt meegenomen voor de berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen voor zover dat voordeel in de financiële jaarverslaggeving in aanmerking is genomen als een vermindering van de belastinglast.

De NOB geeft in overweging een aanvulling te doen op de toelichting op het voorgestelde artikel 7.5, vijfde lid, Wet minimumbelasting 2024 ten aanzien van zogeheten «deemed dividends». In de toelichting op het voorgestelde artikel 7.5, vijfde lid, staat dat deze bepaling ziet op belastingen met betrekking tot alle vormen van uitdelingen. Daaronder kunnen ook zogeheten «deemed dividends» vallen.

De NOB verneemt graag of artikel 8.2, zevende lid, Wet minimumbelasting 2024 in lijn met de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing moet worden uitgelegd en dat het daarmee niet relevant is of het volledig belang wordt gehouden.

Het voorgestelde artikel 8.2, zevende lid, is gebaseerd op het OESO-commentaar bij artikel 5.2.4 van de OESO-modelregels. Op grond van dit commentaar, gaan de OESO-modelregels uit van laagbelaste entiteiten die volledig worden gehouden. In het voorgestelde artikel 8.2, lid 7 is daarbij aangesloten.

De NOB geeft in overweging om in het voorgestelde artikel 8.2 Wet minimumbelasting 2024 een delegatiegrondslag op te nemen in lijn met de delegatiegrondslag zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 7.2, zesde lid, Wet minimumbelasting 2024. De bepaling in onderdeel 2.7 van de administratieve richtsnoeren geeft een regel aan de hand waarvan de hoogte van de gecorrigeerde betrokken belastingen evenwichtiger wordt verdeeld over de boekjaren. Aangezien de hoogte van gecorrigeerde betrokken belastingen een gegeven is voor de toepassing van artikel 8.1 en artikel 8.2 lijkt een aanvulling in laatstgenoemd artikel niet nodig.

De NOB vraagt hoe de de-minimis-uitzondering dient te worden toegepast als er nog geen drie verslagjaren zijn waarop de Wet minimumbelasting 2024 van toepassing is. 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 namelijk geen sprake van een kwalificerende omzet, onderscheidenlijk een netto kwalificerend inkomen of verlies. In een dergelijke situatie wordt voldaan aan de de-minimis-uitzondering in het eerste verslagjaar waarin dit wetsvoorstel van toepassing als in dat verslagjaar de kwalificerende omzet minder bedraagt dan € 10 miljoen en het netto kwalificerende inkomen minder dan € 1.000.000 bedraagt.

De NOB vraagt of bij de toepassing van de tijdelijke veilighavenregels rekening zal worden gehouden met de situatie dat als gevolg van de omrekenkoers voor CbCR niet wordt voldaan aan de omzetgrens van CbCR. In dat geval hoeft dus geen kwalificerend landenrapport opgesteld te worden, terwijl wel wordt voldaan aan de omzetgrensgrens van het wetsvoorstel. Voor de toepassing van de tijdelijke veilighavenregel dient een multinationale groep te beschikken over een kwalificerend landenrapport. Er is geen mogelijkheid om daarvan af te wijken. De tijdelijke veilighavenregels kan inderdaad niet worden toegepast door binnenlandse groepen, omdat zij geen kwalificerend landenrapport opstellen.

De NOB begrijpt dat de veilighavenregels op jurisdictieniveau worden toegepast en dus ook van toepassing kunnen zijn op entiteiten die geen deel uitmaken van de CbCR-groep (bijvoorbeeld omdat zij ter verkoop worden gehouden en niet worden geconsolideerd). De NOB veronderstelt dat dit een verschrijving is aangezien dit een veel beperkter bereik van de veilighavenregels zou betekenen dan blijkt uit de publicatie van het IF inzake onder meer de veilighavenregels en de rest van (de toelichting op) het wetsvoorstel. De NOB verzoekt om te bevestigen dat dit inderdaad niet zo bedoeld is. Dit kan worden bevestigd.

De NOB vraagt of uitgesloten entiteiten mee moeten worden genomen bij de tijdelijke veilighavenregel. Voor de vereenvoudigde berekening van het effectieve belastingtarief van de in een staat gevestigde groepsentiteiten op grond van het voorgestelde artikel 8.8 Wet minimumbelasting 2024 wordt het inkomen en de belastingen van uitgesloten entiteiten wel meegenomen als deze in het kwalificerende-landenrapport zijn opgenomen. Dat geldt echter niet voor de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid ingevolge het voorgestelde artikel 8.8, eerste lid, onderdeel c. Bij die berekening worden de werkne-

merslasten en materiële activa van uitgesloten entiteiten niet meegenomen.

De NOB vraagt te bevestigen dat in het geval voor de toepassing van de tijdelijke veilighavenregel de winst wordt bepaald op basis van de enkelvoudige jaarrekening, dat dan het uitgesloten inkomen berekend op de voet van artikel 8.3 Wet minimumbelasting 2024 ook op deze basis kan worden vastgesteld.

Dat kan niet worden bevestigd nu de OESO-modelregels en de administratieve richtsnoeren over de tijdelijke veilighavenregel geen ruimte laten voor een dergelijke uitleg.

De NOB geeft in overweging om overeenkomstig de administratieve richtsnoeren over de tijdelijke veilighavenregel te verduidelijken dat de mutatie van de belastinglatenties ook deel uitmaakt van de vereenvoudigde betrokken belastingen. Onder de vereenvoudigde betrokken belastingen worden ook de mutaties van belastinglatenties begrepen.

De NOB vraagt om een update inzake het binnen het IF lopende onderzoek naar een veilighavenregel voor kwalificerende binnenlandse bijheffingen. De OESO heeft de desbetreffende administratieve richtsnoeren op 17 juli 2023 gepubliceerd.

De NOB vraagt om een aantal definities nader toe te lichten. In artikel 9.1 van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2023 is de definitie «nagenoeg alle groepsentiteiten» opgenomen. De NOB vraagt om deze definitie te kwantificeren. Daarnaast verzoekt de NOB om de betekenis van de definitie «gemeenschappelijke zeggenschap» in relatie tot de geconsolideerde jaarrekening van de verkrijgende groep nader toe te lichten. Artikel 9.1 van dit wetsvoorstel bevat bepalingen over de toepassing van de omzetrempel bij fusies en splitsingen van een groep. Het begrip fusie wijkt af van het fusiebegrip in bijvoorbeeld de fusierichtlijn. Er is vrijwel altijd sprake van een fusie, bedoeld in artikel 9.1, vijfde lid, als de transactie alle of vrijwel alle entiteiten van de twee groepen die met elkaar fuseren onder gemeenschappelijke zeggenschap worden gebracht. Er is bijvoorbeeld geen sprake van een fusie als een groep alle entiteiten verkoopt die deel uitmaken van een bedrijfsdivisie, tenzij die divisie alle activiteiten van de verkopende groep vertegenwoordigen. Van gemeenschappelijke zeggenschap is onder andere sprake als de activa en passiva, het inkomen, de uitgaven en de kasstromen van de groepsentiteiten worden verantwoord in de geconsolideerde jaarrekening van de nieuwe uiteindelijkkemoederentiteit.

De NOB heeft opgemerkt dat een groep die tijdens het verslagjaar fuseert of zich splitst de omzetrempel dient te bepalen op grond van het voorgestelde artikel 9.1 en artikel 2.1 van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024. Als gevolg hiervan wordt de omzetrempel bepaald op basis van een geheel verslagjaar. Dit kan tot gevolg hebben dat een groep met een sterk wisselende omzet tijdens het verslagjaar geacht wordt aan de omzetrempel te voldoen, terwijl dit feitelijk nog niet het geval is op jaarbasis. De NOB vraagt of er een tegenbewijsregeling wordt ingevoerd voor groepen met een sterk wisselende omzet. Het wetsvoorstel is een implementatie van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. In deze richtlijn is voorgeschreven dat de OESO-modelregels en de toelichtingen in het OESO-commentaar als bron van illustratie en uitleg gebruikt dienen te worden. Deze regels bevatten geen dergelijke tegenbewijsregeling.

De NOB vraagt of er ook sprake kan zijn van een fusie of splitsing wanneer er meerdere rechtshandelingen noodzakelijk zijn om dit te bewerkstelligen. De relevante toets voor de vraag of er sprake is van een fusie, is of er groepsentiteiten van twee of meer afzonderlijke groepen onder gemeenschappelijke zeggenschap zijn gebracht. De relevante toets voor de vraag of er sprake is van een splitsing is of de groep is gesplitst in twee of meer verschillende groepen waarna de groepsentiteiten die afgesplitst zijn worden opgenomen in de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit.

De NOB vraagt om de wettekst van het voorgestelde artikel 9.1, eerste lid, Wet minimumbelasting 2024 te verduidelijken. Het voorgestelde artikel 9.1, eerste lid geeft regels om de omzetsdrempel in een verslagjaar te bepalen als twee (of meer) groepen fuseren tot één multinationale of binnenlandse groep. Dit zijn aanvullende regels om te bepalen of wordt voldaan aan de omzetsdrempel van € 750 miljoen. Aangezien in artikel 2.1 van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 naar de vier voorafgaande jaren wordt gekeken, wordt in geval van een fusie de omzetten van de fuserende groepen in de jaren voorafgaand aan het jaar waarin de fusie en plaatsvindt, bij elkaar opgeteld.

De NOB vraagt om verduidelijkingen van de wettekst van het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel b, Wet minimumbelasting 2024. Verder vraagt de NOB hoe de regeling dient te worden toegepast. De zinsnede «(...) tested fiscal years ending after the demerger» is in het wetsvoorstel vertaald als het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt. Dit is namelijk het eerste verslagjaar dat eindigt na de splitsing. In het voorgestelde artikel 9.1, derde lid, onderdeel b wordt vervolgens geregeld dat in twee van de vier verslagjaren moet worden voldaan aan de omzetsdrempel. Zowel EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing als de OESO-modelregels beschrijven dat in verslagjaar twee tot en met vier, twee keer moet worden voldaan aan de omzetsdrempel van € 750 miljoen. Dit zou inhouden dat bij een splitsing pas is voldaan aan de omzetsdrempel als in het jaar van splitsing en in de verslagjaren twee tot en met vier, er twee verslagjaren zijn die voldoen aan de omzet van € 750 miljoen. Tevens zijn er dan altijd twee verslagjaren beschikbaar om aan de toetsen, namelijk het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt en het daaropvolgende verslagjaar. Hierdoor kan een gesplitste multinationale groep ook onder de reikwijdte van het wetsvoorstel vallen.

De NOB vraagt of er een afwijking van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is beoogd in het voorgestelde artikel 9.2 van het onderhavige wetsvoorstel nu het begrip «on a line-by-line basis» uit de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing is vertaald als het «verantwoorden in de geconsolideerde jaarrekening». Er is in dit verband geen afwijking van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing beoogd.

De NOB is van mening dat het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, Wet minimumbelasting 2024 onvoldoende helder maakt dat alleen fictieve actieve belastinglatenties die betrekking hebben op een kwalificerend verlies niet worden doorgeschoven waardoor er een verband blijft bestaan tussen de toepassing van het voorgestelde artikel 7.3, zesde lid en het voorgestelde artikel 7.4 hetgeen niet in overeenstemming is met OESO-modelregels en de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. In de wettekst van het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid is opgenomen dat een fictieve actieve belastinglatentie zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 7.4 wordt uitgezonderd voor de toepassing van dit lid. Er is hierbij aangesloten bij de bewoordingen zoals gebruikt in het

voorgestelde artikel 7.4. Het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, ziet dus wel op situaties waarbij artikel 7.3, zesde lid, wordt toegepast.

De NOB vraagt hoe met belastinglatenties dient te worden omgegaan indien de verkrijgende multinationale groep of binnenlandse groep een ander jaarrekeningstelsel heeft. In het voorgestelde artikel 6.1, tweede lid, Wet minimumbelasting 2024 zijn regels opgenomen voor de situatie dat het redelijkerwijs niet mogelijk is om de nettowinst of nettoverlies te bepalen volgens de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gehanteerd bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit. Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn als een groepsentiteit wordt opgenomen in een groep. Indien hierdoor een aanpassing wordt gedaan in het de nettowinst of het nettoverlies, dan werkt de aanpassing ook door in de belastinglatenties.

De NOB vraagt in hoeverre de definitie van «reorganisatie», als bedoeld in het voorgestelde artikel 9.3, vijfde lid, Wet minimumbelasting 2024 overeenstemt met de Nederlandse (gefaciliteerde) varianten van fusies, splitsingen en omzettingen. 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. Naast fusies, splitsingen en liquidaties kunnen ook andere, vergelijkbare transacties een overdracht vormen. Er moet daarnaast aan drie cumulatieve eisen worden voldaan om te kunnen spreken van een reorganisatie. 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. 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. 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. Of een Nederlandse variant van een fusie, splitsing of omzetting onder het begrip reorganisatie valt zal dus per situatie beoordeeld moeten worden aan de hand van bovenstaande vereisten.

De NOB vraagt om te bevestigen dat het begrip «boekwaarden van de activa en passiva van de overgedragen entiteit» alleen ziet op de overgedragen activa en passiva. Dat kan worden bevestigd. Het voorgestelde artikel 9.3, Wet minimumbelasting 2024 is een voor zover-bepaling en alleen van toepassing op activa en passiva die worden overgedragen.

De NOB vraagt in te gaan op de samenhang tussen artikel 3.2.3 en artikel 6.3.1 van de OESO-modelregels, inclusief de wijze waarop de verkrijgende groepsentiteit de overgedragen activa en passiva dient te waarderen voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies. In onderdeel 2.1 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023 wordt verduidelijkt dat ingeval van een overdracht van activa en passiva tussen twee groepsentiteiten het kwalificerende inkomen of verlies moet worden bepaald met inachtneming van het arm's-lengthbeginsel ongeacht de waardering in de financiële verslaggeving. Voor de toepassing van het voorgestelde artikel 9.3, eerste lid, dient deze uitleg te worden gevolgd. Het is nog niet bekend wanneer het IF komt met een nadere verduidelijking op dit punt.

De NOB vraagt te bevestigen dat bij de toepassing van artikel 9.4, tweede lid, Wet minimumbelasting 2024 ook het voorgestelde artikel 7.4 van toepassing is. In het voorgestelde artikel 9.4, tweede lid, staat hoe de

bijheffingsberekening van de joint venture en de met de joint venture verbonden partijen wordt bepaald. Dit geschiedt op de voet van de hoofdstukken 6 tot en met 10 van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024.

De NOB vraagt in het kader van toepassing van het voorgestelde artikel 10.1, Wet minimumbelasting 2024 of er een definitie verstrekt kan worden van het begrip «belanghouder». Het begrip «belang» is gedefinieerd en toegelicht in het voorgestelde artikel 1.2, Wet minimumbelasting 2024. Een belang is elk belang in het eigen vermogen dat recht geeft op winst, kapitaal of reserves van een entiteit of van een vaste inrichting. Ik verwijs ook naar de memorie van toelichting voor een nadere toelichting op het begrip belang. In lijn met de definitie van «eigendomsbelang» in de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en de definitie van «Ownership Interest» in de OESO-modelregels kan de belanghouder worden opgevat als degene die het belang houdt.

Daarnaast vraagt de NOB hoe het voorgestelde artikel 10.1 Wet minimumbelasting 2024 moet worden toegepast in de situatie dat de directe houder van het belang ook een doorkijkentiteit is en het inkomen belast is bij de uiteindelijke houder van het belang. De EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing, de OESO-modelregels en het OESO-commentaar op deze modelregels geven geen nadere uitleg met betrekking tot deze specifieke situatie. Derhalve zal in de praktijk van geval tot geval dienen te worden beoordeeld in hoeverre het kwalificerende inkomen van een doorkijkentiteit in het verslagjaar toerekenbaar is aan de uiteindelijke houder en of deze uiteindelijke houder ook overigens voldoet aan de vereisten van het voorgestelde artikel 10.1, eerste lid, van de Wet minimumbelasting 2024.

De NOB vraagt voor de toepassing van het voorgestelde artikel 10.4, vijfde lid, Wet minimumbelasting 2024 te bevestigen dat bij de berekening van de bijheffing voor een beleggingsentiteit de elementen in deze berekening voor alle beleggingsentiteiten in een staat bij elkaar opgeteld kunnen worden. In dit kader kan worden bevestigd dat ingeval er meer beleggingsentiteiten in dezelfde staat zijn gevestigd, de bijheffing wordt berekend door de bedragen van het kwalificerende inkomen of verlies, alsmede de bedragen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van alle beleggingsentiteiten uit die staat, zoals bepaald in het voorgestelde artikel 10.4 Wet minimumbelasting 2024 bij elkaar op te tellen.

De NOB doet een voorstel om artikel 10.6, negende lid, Wet minimumbelasting 2024 te verduidelijken. Zowel de bewoordingen van dit artikel, als de toelichting daarop, is in lijn met de bewoordingen van de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing en de OESO-modelregels. Daarom is er naar de opvatting van het kabinet geen reden om deze tekst te verduidelijken.

De NOB verzoekt om onduidelijkheid weg te nemen met betrekking tot de overgangsregel in het voorgestelde artikel 14.1, tweede lid, Wet minimumbelasting 2024 voor actieve belastinglatenties ten aanzien van bestanddelen die op de voet van hoofdstuk 6 niet in aanmerking worden genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies. In het bijzonder lijkt de NOB te vragen te bevestigen dat deze regel alleen van toepassing is bij permanente verschillen. Artikel 14.1, tweede lid, is gebaseerd op artikel 9.1.2 van de OESO-modelregels. Artikel 9.1.2 ziet op actieve belastinglatenties ten aanzien van bestanddelen die op de voet van hoofdstuk 6 niet in aanmerking worden genomen bij de berekening

van het kwalificerende inkomen of verlies. Uit de tekst van artikel 9.1.2 kan niet worden afgeleid dat dit artikel alleen ziet op permanente verschillen.

De NOB vraagt zich af of de nadere toelichting, inclusief de goedkeuringen in onderdeel 4.3, par. 10.9 en 10.10 van de administratieve richtsnoeren van 1 februari 2023 ook van toepassing zijn op het voorgestelde artikel 14.1 Wet minimumbelasting. De tegemoetkomende bepalingen van onderdeel 4.3 van de administratieve richtsnoeren zullen nog worden opgenomen in wet- of regelgeving.

De NOB vraagt verduidelijking over het begrip «overgangsjaar». Er is geen afwijking van het begrip overgangsjaar bedoeld zoals gedefinieerd in de OESO-modelregels en de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. Iedere staat die de EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing of de OESO-modelregels implementeert zal het hetzelfde begrip overgangsjaar definiëren. Voor Nederlandse groepsentiteiten van een multinationale groep is dit het eerste jaar waarin het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 van toepassing is in Nederland.

De NOB verneemt graag waarom in het voorgestelde artikel 14.2 aangesloten wordt bij de systematiek van de inkomen-inclusiemaatregel voor het bepalen van de vermindering van de binnenlandse bijheffing. Artikel 14.2 van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 is gebaseerd op artikel 49 van EU-richtlijn minimumniveau van belastingheffing. In artikel 49 van deze richtlijn is onder andere bepaald dat de verplichte binnenlandse toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel in een lidstaat door een uiteindelijk moederentiteit of een tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een uiteindelijk moederentiteit die een uitgesloten entiteit is, feitelijk geen toepassing vindt gedurende de eerste vijf verslagjaren van de aanvangsfase van de internationale activiteiten van de multinationale groep. Deze bepaling zou zinledig zijn als in dat geval wel een binnenlandse bijheffing van toepassing zou zijn. Om die reden wordt op grond van het genoemde artikel 14.2, eerste lid, de binnenlandse bijheffing verminderd met het bedrag dat verschuldigd zou zijn indien de verplichte binnenlandse inkomen-inclusiemaatregel wel zou zijn toegepast. Op deze wijze wordt de binnenlandse bijheffing gelijkgetrokken met de uitgestelde verplichte binnenlandse toepassing van de inkomen-inclusiemaatregel door een uiteindelijk moederentiteit of een tussenliggende moederentiteit die wordt gehouden door een uiteindelijk moederentiteit die een uitgesloten entiteit is.

De NOB vraagt of inzichtelijk kan worden gemaakt wanneer de ontvanger zal overgaan tot het aansprakelijk stellen van een in het buitenland gevestigde groepsentiteit. Het kabinet benadrukt dat in eerste instantie zal worden gepoogd om de verschuldigde belasting bij de in Nederland gevestigde groepsentiteiten te verhalen. Als er echter in Nederland onvoldoende verhaalsmogelijkheden zijn en de ontvanger hierdoor een in het buitenland gevestigde groepsentiteit aansprakelijk wil gaan stellen om de onbetaald gebleven belasting te verhalen, zijn er meerdere factoren die een rol van betekenis spelen bij de beslissing om een in het buitenland gevestigde groepsentiteit aansprakelijk te stellen en pogen deze aansprakelijkheidstelling te effectueren. Hierbij kan worden gedacht aan de mogelijkheden voor bijstand bij de invordering, ervaringen met administratieve bijstand door een bepaalde staat en de verhaalsmogelijkheden bij de groepsentiteit.

Een verzoek om bijstand bij de invordering van een openstaande belastingschuld kan alleen als hiervoor afspraken met de aan te zoeken staat zijn vastgelegd in bijvoorbeeld een verdrag of EU- en EEA-regelgeving. Er zal dus worden moeten bezien of er een grondslag is

om de staat waar de andere groepsentiteit gevestigd is te verzoeken om bijstand bij de invordering.²⁸ Indien een dergelijke grondslag ontbreekt, bijvoorbeeld omdat met de betreffende staat geen bilateraal belastingverdrag is gesloten en de staat niet is aangesloten bij de EU/EEA noch bij een verdrag als de WABB, kan dus geen verzoek om bijstand worden gedaan en is het onzeker of de aansprakelijkheidstelling ook daadwerkelijk zal leiden tot een betaling. De ontvanger is in dat geval afhankelijk van de bereidwilligheid van de aansprakelijkgestelde groepsentiteit om de openstaande belastingschuld te voldoen.

Allereerst zal dus bekeken worden met welke staten er een grondslag bestaat voor een verzoek om bijstand bij de invordering. Voorts zal worden onderzocht welke van de in het buitenland gevestigde groepsentiteiten (en waarbij dus een verzoek om bijstand bij de invordering mogelijk is) potentieel verhaal biedt voor de onbetaald gebleven belastingschuld. Ook voor die informatie is de ontvanger afhankelijk van de aan te zoeken staat waar de groepsentiteit gevestigd is. De internationale regelgeving waarin de wederzijdse bijstand bij de invordering is geregeld, voorzien doorgaans in de mogelijkheid om – voorafgaand aan een verzoek om invordering – een verzoek om inlichtingen in te dienen. Het is aannemelijk dat de ontvanger zich in beginsel richt op een groepsentiteit waarvan verwacht mag worden dat zij over de financiële middelen beschikt om de openstaande belastingschuld te voldoen, bijvoorbeeld de uiteindelijke moederentiteit van de groep. Indien op voorhand blijkt dat een in het buitenland gevestigde groepsentiteit onvoldoende of geen verhaal biedt, ligt het niet in de lijn der verwachting dat de ontvanger zich primair richt op die groepsentiteit.

Tevens zal de ontvanger bezien bij welke staat dan wel staten de kans op een succesvol verzoek om bijstand bij de invordering van de openstaande belastingschuld het grootst is. Hierbij worden alle omstandigheden van het geval in ogenschouw genomen, waaronder de bereidheid en capaciteit van de aangezochte staat om verzoeken om invorderingsbijstand in te willigen.

De Staatssecretaris van Financiën,
M.L.A. van Rij

²⁸ De beoordeling of een verzoek om bijstand bij invordering kan worden gedaan ligt bij het Central Liaison Office van de Belastingdienst. Het Central Liaison Office is daarnaast belast met de communicatie met het buitenland. Aangezien het Central Liaison Office veel ervaring heeft met de mogelijkheden en opvolging van een verzoek om bijstand bij invordering en kan daarmee ook een inschatting geven over de kans op een succesvol verzoek.