

Staatssecretaris beantwoordt Kamervragen over wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pillar 2)

Op 31 mei 2023 is het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 ingediend bij de Tweede Kamer. Het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 heeft tot doel de Richtlijn (EU) 2022/523 van 14 december 2022 in de nationale wetgeving te implementeren. Deze richtlijn is gebaseerd op de eind 2021 door de OESO gepubliceerde 'Pillar Two GloBE Model Rules.'

Onder de Wet minimumbelasting 2024 dienen multinationale- en binnenlandse groepen die volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijke moeder een omzet van €750 miljoen of meer hebben, per jurisdictie effectief 15% aan belasting over hun in die jurisdictie behaalde winst te betalen. In ons eerdere [memorandum](#) zijn wij ingegaan op het wetsvoorstel en wat opviel naar aanleiding van ondermeer de gepubliceerde memorie van toelichting.

Het wetsvoorstel is niet als controversieel aangemerkt en zal geagendeerd blijven voor verdere behandeling door de Tweede Kamer.

Op 11 september 2023 is de nota naar aanleiding van het verslag inzake het wetsvoorstel Wet minimumwinstbelasting 2024 toegestuurd aan de Tweede Kamer. In de nota naar aanleiding van het verslag worden de door de verschillende leden van de fracties in de Tweede Kamer gestelde vragen beantwoord door de staatssecretaris van Financiën. Hierna lichten wij enkele opvallende punten toe.

Wat opvalt aan de nota naar aanleiding van het verslag

Voorbeelden effect maatregelen vennootschapsbelasting op effectief tarief

In de nota wordt opgemerkt dat de verschuldigde vennootschapsbelasting los staat van de maatregelen uit het wetsvoorstel. Aan de hand van een aantal concrete voorbeelden is aangegeven 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.

Een van de voorbeelden betreft de toepassing van de earningsstrippingmaatregel van artikel 15b Wet Vpb 1969. Wanneer ingevolge deze bepaling een bedrag aan rente niet in aftrek komt en wordt voortgewenteld, leidt die voortwenteling tot een actieve belastinglatentie van 15% (het minimumbelastingtarief waartegen belastinglatenties moeten worden herrekend) van dat voortgewentelde bedrag. Dat bedrag vermindert zodoende het effectieve tarief over dat jaar. De aanwending van het voortgewentelde tarief in een later jaar leidt op haar beurt tot een afname van de actieve belastinglatentie en daarmee tot een stijging van de betrokken belasting van dat jaar.

Een ander voorbeeld betreft de door Nederland over rente en royalty's geheven bronbelasting. Deze bronbelasting wordt voor de berekening van het effectieve tarief toegerekend aan de belastingplichtige (de ontvanger van de inkomsten) en niet aan de inhoudingsplichtige (de betaler van de rente en royalty's) en verhoogt dus het effectieve tarief van de belastingplichtige (in een voorbeeld wordt – in onze opvatting ten onrechte

en kennelijk abusievelijk– de winstbelasting na verrekening van de Nederlandse bronbelasting in aanmerking genomen, terwijl de verrekende bronbelasting niet wordt meegeteld).

Uit de nota kan voorts worden afgeleid dat het demissionaire kabinet (hierna: kabinet) op dit moment geen aanleiding ziet tot het aanpassen van maatregelen in de vennootschapsbelasting, zoals de maatregelen die zien op het tegengaan van mismatches bij de toepassing van het zakelijkheidsbeginsel.

Liquidatieverliezen

In de administratieve richtsnoeren van de OESO uit februari 2023 is voorzien in een mogelijkheid om vermogensverliezen op deelnemingen op verzoek en onder voorwaarden toch in aanmerking te nemen bij het bepalen van de omvang van het kwalificerende inkomen. Dat heeft dan ook als gevolg dat daarmee verband houdende belastingposities doorwerken naar de omvang van de betrokken belasting. Die tegemoetkoming kan van belang zijn voor liquidatieverliezen op deelnemingen. Zonder deze uitzondering zou een aftrekbaar liquidatieverlies een negatieve invloed hebben op de effectieve Nederlandse belastingdruk. In het wetsvoorstel was al een formeel kader geschapen voor deze mogelijkheid. Nu is aangegeven dat een en ander verder zal worden uitgewerkt in een algemene maatregel van bestuur.

Verrekenprijverschillen

In lijn met de OESO-regels en de EU richtlijn bepaalt het wetsvoorstel dat de winst uit transacties tussen groepsmaatschappijen moet worden bepaald aan de hand van het arm's-lengthbeginsel. Een correctie op basis van dat beginsel moet volgens het kabinet ook plaatsvinden als het niet conform het arm's-lengthbeginsel vastgestelde bedrag dat bij beide groepsentiteiten in aanmerking wordt genomen voor verslaggevingsdoeleinden, hetzelfde is. Denk bijvoorbeeld aan een gehanteerd rentepercentage over een lening. Op de vraag hoe moet worden gehandeld indien de betrokken belastingdiensten een verschillende opvatting hebben over de toe te passen correctie, geeft het kabinet aan dat hierover nog wordt overlegd binnen OESO-verband.

Nadere uitleg 'de minimis-uitzondering'

Er is een versoepeling opgenomen indien de omzet en het netto kwalificerende inkomen (of verlies) van een groep in een jurisdictie bepaalde grenzen niet overschrijdt. In dat geval wordt de reguliere bijheffing op nihil gesteld. Die grenzen worden vastgesteld op basis van het gemiddelde van de omzet en het netto kwalificerende inkomen over het betreffende verslagjaar en de twee daaraan voorafgaande verslagjaren. Als er nog geen drie verslagjaren zijn waarop de wet van toepassing is, blijven die jaren buiten beschouwing en wordt geen rekening gehouden met het netto kwalificerende inkomen en de omzet van de jaren waarin de wet nog niet van toepassing was. Dat betekent bijvoorbeeld dat over het jaar 2024 alleen de omvang van de omzet en het netto kwalificerende inkomen over 2024 relevant is.

Tijdelijke veilighavenregels en CbCR-rapportage

De safe harbours (veilighavenregels) waarover het Inclusive Framework ('IF') op 15 december 2022 IF overeenstemming heeft bereikt zijn verwerkt in het onderhavige wetsvoorstel. Dat geldt niet voor de op 13 juli 2023 bereikte overeenstemming 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.

Bij de beoordeling van de vraag of gebruik kan worden gemaakt van de tijdelijke veilighavenregels, zijn gegevens uit de CbCR-rapportage van belang. De NOB heeft gevraagd hoe moet worden omgegaan met de situatie dat een groep wel binnen de omzetsgrens van de Wet minimumbelasting valt maar er niet is voldaan aan de omzetsgrens voor de CbCR rapportage (bijvoorbeeld als gevolg van omrekenkoersverschillen) zodat geen kwalificerend landenrapport is opgesteld. Volgens het kabinet kan dan geen gebruik worden gemaakt van de tijdelijke veilighavenregels. Niet wordt ingegaan op de vraag of dan wel de mogelijkheid zou bestaan om vrijwillig een CbCR-rapportage te doen.

Uitgesloten entiteiten: tijdelijke veilighavenregels en uitgesloten inkomen op basis reële aanwezigheid

Voor de toepassing van de tijdelijke veilighavenregels moeten het inkomen en de belastingen van uitgesloten entiteiten worden meegenomen als deze in het kwalificerende-landenrapport zijn opgenomen. Bij de berekening van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid worden de werknemerslasten en materiële activa van uitgesloten entiteiten echter niet meegenomen.

'Post-filing adjustments'

Op de vraag hoe moet worden omgegaan met aanpassingen van de betrokken belasting in de financiële verslaggeving voor een voorgaand verslagjaar, zogenoemde 'post-filing adjustments', heeft het kabinet geantwoord dat in het IF/OESO-verband wordt onderzocht hoe daarmee moet worden omgegaan. Zodra hierover in OESO-verband meer duidelijkheid wordt gegeven, zal nader worden bezien of aanpassing van wet- of regelgeving nodig is.

Bijheffing-informatieaangifte

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 ondermeer de berekening van de bijheffing en de verdeling daarvan over staten en of een beroep wordt gedaan op een veilighavenregel. Als bijheffing in Nederland verschuldigd is, moet een belastingaangifte worden ingediend.

Met de in de bijheffing-informatieaangifte opgenomen informatie en de belastingaangifte, kan de Belastingdienst risicogericht toezicht uitoefenen en om meer informatie verzoeken van de in Nederland gevestigde groepsentiteiten van de (multinationale) groep.

Ook als geen bijheffing verschuldigd is in Nederland, geldt er nog steeds een verplichting om een bijheffing-informatieaangifte in te dienen in Nederland. Hiervan kan worden afgeweken als de bijheffing-informatieaangifte wordt ingediend door een uiteindelijk moederentiteit of een aangewezen informatieaangifte-indienende groepsentiteit, waarbij deze entiteiten dan wel gevestigd dienen te zijn 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.

Op de vraag of de jurisdictie waar de bijheffing-informatieaangifte is ingediend, kan fungeren als eerste aanspreekpunt voor vragen die andere belastingdiensten hebben over de bijheffing-informatieaangifte, is nog geen antwoord. Het kabinet geeft aan dat dit punt geagendeerd staat in het kader van de gesprekken over de ontwikkeling van het uitwisselingsraamwerk voor de bijheffing-informatieaangifte.

Aansprakelijkstelling voor bijheffing

Het kan voorkomen dat een in Nederland gevestigde groepsentiteit onvoldoende middelen heeft om de bijheffing te voldoen. Mocht de bijheffing niet worden voldaan, dan kunnen bijvoorbeeld ook buitenlandse groepsentiteiten van een multinationale groep aansprakelijk worden gesteld voor een bedrag aan verschuldigde bijheffing. Een beroep kan hierbij worden gedaan op 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 belastingschulden en enkele andere schuldvorderingen 2012, bieden. Als een grondslag hiervoor ontbreekt en geen verzoek om bijstand kan worden gedaan, is het onzeker of de aansprakelijkstelling 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.

Geschilbeslechting

Het kabinet is van opvatting dat de invoering van de Wet minimumbelasting 2024 niet noopt tot aanpassing van de belastingverdragen hoewel de minimumbelasting volgens het kabinet wel onder het toepassingsbereik van bilaterale belastingverdragen valt, aangezien zij een belasting naar de winst is. In dit verband wordt verwezen naar het standpunt van het IF, op aangegeven van het OESO-secretariaat gesteld, dat de bijheffing verenigbaar is met de bepalingen uit het OESO- en het VN-modelverdrag voor belastingverdragen.

Opvallend is dat in het protocol van het nieuwe belastingverdrag tussen Nederland en België in dit kader wel een bepaling is opgenomen waarin expliciet is opgenomen dat niets van het verdrag in de weg staat aan toepassing van de EU Richtlijn.

Omdat de minimumwinstbelasting wel door de verdragen wordt bestreken, kan Nederland op grond van verdragsbepalingen in overeenstemming met artikel 25 van het OESO-modelverdrag wel met de andere verdragsluitende staat in overleg treden, ook over zaken die niet voorzien zijn in het toepasselijke belastingverdrag. Maar hoewel de minimumbelasting een belasting is in de zin van een belastingverdrag, lijkt de Wet Fiscale Arbitrage of een arbitragebepaling ingevolge een belastingverdrag volgens het kabinet slechts in een beperkt aantal gevallen van toepassing te kunnen zijn bij geschillen tussen landen omtrent de Pijler 2-regels.

Volgens het kabinet is de optie die de meeste zekerheid biedt 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 heeft de voorkeur voor een in OESO-verband geregelde overeenkomst waaraan alle IF-leden zich committeren en merkt op zich hier ook voor in te zullen zetten.

Het kabinet licht toe dat het unilateraal proces waarin belastingplichtigen kunnen verzoeken om zekerheid vooraf op dit moment wordt ontwikkeld. Naar verwachting zal dit zoveel mogelijk aansluiten bij de bestaande kaders voor vooroverleg. Het unilaterale proces staat los van zekerheid vooraf in bi- en multilaterale verhoudingen waar binnen het IF aan wordt gewerkt.

Doorwerking verduidelijkingen van de OESO

De OESO-regels over de minimumbelasting in de vorm van de OESO-modelregels, het commentaar en de nadere regelgeving in de vorm van administratieve richtsnoeren werken niet direct door in de Nederlandse rechtsorde. De EU-richtlijn is gebaseerd op de OESO-modelregels; door de implementatie van de richtlijn worden de OESO Pijler 2-regels ook onderdeel van de nationale wetgeving van Nederland. Dit geldt op voorhand niet voor nadere regelgeving die de OESO nadien heeft gepubliceerd en nog zal publiceren, waarbij een onderscheid kan worden gemaakt tussen interpretatieve regels aan de ene kant en aanvullende regels aan de andere kant.

In de considerans van de EU-richtlijn is opgemerkt dat de OESO-modelvoorschriften en de daarbij horende toelichtingen en voorbeelden, alsook het GloBE Implementation Framework, moeten worden gebruikt als bron van illustratie of interpretatie om te zorgen voor consistentie in de toepassing in alle lidstaten voor zover die bronnen consistent zijn met de richtlijn en met het Unierecht. Het kabinet merkt in dit kader op dat het OESO-commentaar als interpretatiebron kan dienen indien de wettekst aansluit bij de OESO-modelregels. Bij interpretatieve regels die door de OESO zijn gepubliceerd, ligt het niet voor de hand dat Nederland daar eenzijdig van af zou wijken. Dit laat onverlet dat het kabinet 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 moet worden aangevuld. In dat verband heeft het kabinet met name verwezen naar de voor de praktijk van groot belang zijnde administratieve richtsnoeren van februari 2023 die zien op de transitieregels voor actieve en passieve belastinglatenties en overgedragen activa (art. 14.1 van het wetsvoorstel).

Budgettaire opbrengst

De geschatte opbrengst van de minimumbelasting bedraagt circa € 466 miljoen en wordt niet zozeer toegeschreven aan de binnenlandse bijheffing in Nederland (circa € 55 miljoen) en de bijheffing vanwege laagbelaste buitenlandse winst (circa € 9 miljoen), maar voornamelijk aan gedragseffecten, aangezien naar verwachting multinationale groepen minder winst zullen laten neerslaan in staten met een laag effectief belastingtarief (geschatte extra opbrengst van vennootschapsbelasting circa € 402 miljoen).

Reactie van KPMG Meijburg & Co

De nota naar aanleiding van het verslag geeft op veel vragen antwoord, maar er zijn nog veel punten welke nader moeten worden ingevuld op ondermeer OESO-niveau. Zoals de uitwerking van een geschilbeslechtsingsregeling en de invulling van de vereenvoudigde berekeningen als onderdeel van de permanente veiligehavenregel. Deze punten dienen nog hun weerslag te vinden in het wetsvoorstel of in bij krachtens algemene maatregel van bestuur nader te stellen regels.

Als multinationale groep of binnenlandse groep is het zaak om op korte termijn na te gaan wat de impact van de nieuwe regels is. De termijn waarbinnen de bijheffing-informatieaangifte dient te worden ingediend is weliswaar lang, maar in het kader van de afsluiting van het verslagjaar 2023 en het opstellen van de jaarrekening kan al worden vereist dat bepaalde toelichtingen worden opgenomen over de impact van de nieuwe regels. Voor groepen die hun jaarrekening onder IFRS opstellen, heeft de International Accounting Standards Board ('IASB') recentelijk ook IAS 12, 'Income Taxes' aangepast. Voor een toelichting op deze wijziging verwijzen wij graag naar onze [website](#) en een uitgebreid [talkbook](#) dat ingaat op deze wijzigingen.

KPMG Meijburg & Co
september 2023

De in dit memorandum opgenomen informatie is van algemene aard en heeft geen betrekking op de specifieke omstandigheden van een bepaald individu of een bepaalde entiteit. Hoewel bij de totstandkoming van dit memorandum de grootst mogelijke zorgvuldigheid is betracht, kunnen wij niet garanderen dat de daarin opgenomen informatie op de datum van ontvangst juist en volledig is of dat in de toekomst zal blijven. Op grond van deze informatie dient geen actie ondernomen te worden zonder adequate professionele advisering na een grondig onderzoek van de specifiek van toepassing zijnde situatie.