

Reactie conceptwetsvoorstel

Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2)

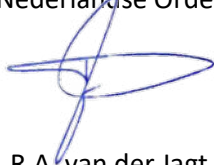
Amsterdam, 5 december 2022

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van de internetconsultatie over het conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (Pijler 2) en geeft hierbij graag een reactie.

Met deze reactie beogen we een bijdrage te leveren aan de totstandkoming van goede wet- en regelgeving. Dat doen we vanuit onze expertise en ervaring. Wij hebben daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid.

Na een algemene en internationale beschouwing, waarin wij ook enkele (beleids)vragen naar voren brengen, besteden wij aandacht aan de formeelrechtelijke aspecten en de praktische uitvoerbaarheid van het conceptwetsvoorstel. Tot slot lichten we een aantal specifieke technische onderwerpen toe aan de hand van de verschillende hoofdstukken zoals die worden gehanteerd in in het conceptwetsvoorstel.

Met vriendelijke groet,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



drs. R.A. van der Jagt
voorzitter Commissie Wetsvoorstellen



Inhoud

A.	Algemene beschouwing	5
1.	Timing wetsvoorstel	5
2.	Doel en strekking	6
3.	Nederland als voortrekker bij de implementatie van Pijler 2	7
4.	Borgen rechtszekerheid en openstaande punten	8
5.	Begrippen, definities en samenloop met Wet Vpb1969	9
	Richtlijnconforme interpretatie en status van OESO-commentaar	9
	Interpretatie begrippen en definities	11
	Deelnemingsvrijstelling Wet vpb vs. conceptwetsvoorstel	11
	Bijheffing door verschil Wet Vpb 1969 vs. conceptwetsvoorstel	12
	Vereenvoudiging Wet Vpb 1969	13
	Arm's length correcties	13
	Pijler 2 naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing	14
	Covered taxes (betrokken belasting) vaste inrichting	15
	CFC-regels en minimumbelasting	16
B.	Internationale aandachtspunten	16
6.	Verdragsrechtelijke aandachtspunten	17
	Extraterritoriale bijheffing	17
	CFC-regels	18
	Verhouding van de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) tot belastingverdragen	19
	Een meer technisch punt	19
7.	Overwegingen in relatie tot de Verenigde Staten en Amerikaanse multinationals	20
	Algemeen	20
	Amerikaanse multinationals	22
	UTPR (onderbelastewinstbijheffing) en bijheffing Amerikaanse multinationals	22





C.	Formeelrechtelijke aandachtspunten	23
	Aangiftebelasting	23
	Naheffing en belastingrente	24
	Boete	25
	Aansprakelijkheid	25
	Bijheffing-informatie-aangifte en belastingaangifte	25
	Aanwijzing ingevolge artikel 3.1, derde lid en 5.1, derde lid conceptwetsvoorstel	26
D.	Praktische uitvoerbaarheid	27
	Complexiteit opstellen GloBE information return (bijheffing-informatieaangifte) op basis van de bestaande financiële verslaggeving	27
E.	Hoofdstuk 1 – Algemene bepalingen	29
	Groepsbegrip	29
F.	Hoofdstuk 2 – Toepassingsbereik	30
	Artikel 2.1	30
	Artikel 2.2	32
G.	Hoofdstuk 3 – Binnenlandsebijheffing (QDMTT)	32
	QDMTT (binnenlandse bijheffing) en ‘hoogste’ moederentiteit	32
	Samenloop QDMTT (binnenlandse bijheffing) en IIR (inkomen-inclusiebijheffing)	33
H.	Hoofdstuk 4 – Inkomen-inclusiebijheffing (IIR)	35
I.	Hoofdstuk 5 – Onderbelastewinstbijheffing (UTPR)	37
J.	Hoofdstuk 6 – Bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies	38
	Introductie	38
	Artikel 6.1	38
	Artikel 6.2	39
	Artikel 6.3	40
	Artikel 6.4	41
	Artikel 6.8	41
	Artikel 6.12	41
	Artikel 6.14	43



K.	Hoofdstuk 7 – Berekening van gecorrigeerde betrokken belastingen	43
	Artikel 7.2	43
	Artikel 7.8	45
	Overige artikelen hoofdstuk 7 – Berekening van gecorrigeerde belastingen	45
L.	Hoofdstuk 8 – Berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing	46
	Artikel 8.7 Veiligehavenregeling	46
M.	Hoofdstuk 9 – Bijzondere bepalingen omtrent bedrijfsreorganisaties en houdsterstructuren	48
	Artikel 9.1 Toepassing van de omzetrempel bij fusies en splitsingen van een groep	48
	Artikel 9.2 Groepsentiteiten die toetreden tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep dan wel deze verlaten	48
	Artikel 9.3 Overdracht van activa en passiva	51
	Artikel 9.4 Joint Ventures	52
N.	Hoofdstuk 13 – Overgangsbepalingen	53
	Artikel 13.1 In Nederland gevestigde groepsentiteiten	53
O.	Tot slot	57





A. Algemene beschouwing

In het conceptwetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 zijn alle termen die in de OESO-modelregels¹ zijn opgenomen in het Nederlands vertaald. Omdat de internationaal gebruikte afkortingen voor de binnenlandse bijheffing (QDMTT), de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) en onderbelastewinstbijheffing (UTPR) dusdanig gemeengoed zijn geworden, stelt de NOB voor deze afkortingen aan de definities toe te voegen. Diverse bij de NOB aangesloten kantoren en Business at OECD hebben al veel suggesties, aandachtspunten en zorgen gedeeld met de OESO. Deze zijn veelal ook relevant voor dit wetsvoorstel; de NOB adviseert het kabinet daar kennis van te nemen.

De NOB is niet tegen een wereldwijde minimumbelasting, maar maakt zich zorgen over verschillende aspecten van de vormgeving en invoering van een dergelijke minimumbelasting. De complexiteit van de regels is enorm, waardoor veel interpretatievragen zijn ontstaan. Het ontbreken van multilaterale geschilbeslechtsingsmechanismen over de bepaling van en de onduidelijkheid over de verdeling van de bijheffing komt de rechtszekerheid niet ten goede. Ook blijkt dat sommige datapunten die nodig zijn voor de berekeningen nog niet beschikbaar zijn in ERP en financiële systemen van ondernemingen waardoor de uitvoerbaarheid onder druk staat. Daarnaast lijkt een gefragmenteerde implementatie te ontstaan. In dit algemene deel vraagt de NOB aandacht voor de timing van het wetsvoorstel, de gehanteerde begrippen en definities en de samenloop met de Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna: Wet Vpb 1969).

1. Timing wetsvoorstel

De zorg over gefragmenteerde implementatie wordt mede veroorzaakt doordat implementatie van Pijler 1 steeds onwaarschijnlijker lijkt door het gebrek aan steun hiervoor in het Congres van de Verenigde Staten in combinatie met het hanteren van een pakketgedachte door sommige landen die met name belang hebben bij Pijler 1, maar nauwelijks bij Pijler 2 (denk bijvoorbeeld aan China en India). De NOB merkt voorts op dat bij de meeste recente versie van het richtlijnvoorstel de ontwerp raadsverklaringen waarin de pakketgedachte van Pijler 1 en 2 werd onderstreept, niet meer opgenomen zijn.² Indien Nederland of de Europese Unie (hierna: EU) doorzet met implementatie zonder acht te slaan op deze dynamiek, kan dit ook gevolgen hebben voor de concurrentiepositie van Nederland of de EU.³

¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.pdf>.

² <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8778-2022-INIT/en/pdf>.

³ Heckemeyer, Removal of taxation-based obstacles and distortions in the Single Market in order to encourage cross border investment, Study Requested by the FISC Subcommittee, July 2022.





Daarnaast bestaat de verwachting dat de nieuwe regels te complex zijn voor een aantal ontwikkelingslanden.⁴ Op welke scenario's bereidt het kabinet zich voor? (VRAAG 1). In plaats van de beoogde uniformiteit en een zekere stabiliteit, lijkt er dus een gefragmenteerd landschap te ontstaan met verstrekende gevolgen voor het grensoverschrijdend zakendoen. Deelt het kabinet deze zorgen? (VRAAG 2)

2. Doel en strekking

In het conceptwetsvoorstel staat aangegeven dat het wetsvoorstel door middel van een afzonderlijke heffingswet een belasting tot waarborging van een mondiaal minimumniveau van belastingheffing van multinationale groepen en omvangrijke binnenlandse groepen introduceert, in lijn met de daarover mede door Nederland in internationaal verband gemaakte afspraken. Uitgangspunt van het conceptwetsvoorstel is de compromistekst van het richtlijnvoorstel van 16 juni 2022⁵, waarbij wordt aangegeven dat deze richtlijn ervoor zorgt dat de Pijler 2-maatregelen binnen de EU op dezelfde wijze in nationale wetgeving worden omgezet en dat strijd met Europees recht wordt voorkomen.

Pijler 2 dient twee doelen. Ten eerste om de prikkel voor bedrijven om winst te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen en ten tweede om een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie. De onderliggende aanname om deze doelen te halen, is een wereldwijde toepassing. Echter, gelet op de huidige economische en geopolitieke ontwikkelingen, acht de NOB deze aanname met onzekerheden omkleed. De NOB vraagt zich af of Nederland als een van de eerste landen stappen moet zetten om een minimumbelasting in te voeren. (VRAAG 3) De economische effectbeoordeling van de OESO dateert van voor deze ingrijpende ontwikkelingen. Bij het richtlijnvoorstel ontbreekt een effectbeoordeling en de budgettaire paragraaf van het conceptwetsvoorstel gaat gepaard met grote voorbehouden en onzekerheden. Heeft het kabinet een actuele budgettaire raming? (VRAAG 4)

De vertegenwoordiger van de Hongaarse regering die namens Hongarije onderhandelt in de EU en de OESO gaf zeer recent aan (tijdens een door het Estlandse Ministerie van Financiën georganiseerde conferentie) dat het feit dat het richtlijnvoorstel in tegenstelling tot de OESO-modelregels geen optionaliteit biedt, een reden is voor Hongarije om nog niet in te stemmen.⁶

⁴ <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/tax-reform/developing-country-gains-pillars-are-limited-report-says/2022/10/05/7f729?highlight=pillar%202>.

⁵ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8779-2022-INIT/en/pdf>.

⁶ <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/corporate-taxation/estonia-eyes-big-eu-countries-moves-global-minimum-tax/2022/10/28/7f9by?highlight=pillar%202>





Hoe weegt het kabinet dat argument? (VRAAG 5) Zou Nederland ook meer armslag dienen te hebben bij het invoeren van de OESO-modelregels? (VRAAG 6) Het lijkt bijvoorbeeld voorstelbaar dat gekozen wordt de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) niet toe te passen op de landen die op de lijst met ontwikkelingslanden van het Besluit voorkoming dubbele belasting 2001 staan of op landen die een met Nederland vergelijkbaar belastingsysteem hebben én waarmee Nederland een evenwichtige handelsbalans heeft, is dit iets waar door het kabinet naar wordt gekeken? (VRAAG 7) Het richtlijnvoorstel geeft die ruimte niet.

3. Nederland als voortrekker bij de implementatie van Pijler 2

Zoals aangegeven heeft Nederland ervoor gekozen om internationaal een voortrekkersrol op zich te nemen bij de implementatie van Pijler 2. De NOB erkent de inzet van de Nederlandse overheid om Pijler 2 – bij voorkeur in EU-breed verband door middel van een richtlijn – tot een succes te brengen. De NOB erkent ook dat het vroeg ter consultatie aanbieden van de voorgestelde Wet minimumbelasting 2024 de kwaliteit van de beoogde wetgeving kan verhogen (in binnen- én buitenlandse lokale Pijler 2 implementatiewetgeving). De NOB prijst deze inzet, maar herhaalt de zorgpunten van een vroegtijdige Nederlandse implementatie, zonder gelijktijdige (Europese) implementaties. In dat kader benadrukt de NOB dat de Nederlandse economie als open markteconomie met een kleine thuismarkt fundamenteel anders is dan de grote landen waarmee Nederland vooralsnog een voortrekkersrol vervult (Duitsland, Frankrijk, Spanje en Italië).

De NOB vraagt of Nederland in het vervolgtraject van Pijler 2 blijft handelen in lijn met deze voortrekkersrol en vraagt in het verlengde naar een reactie op de volgende punten:

- Het conceptwetsvoorstel behandelt slechts zeer summier de rol van de Belastingdienst. Bij de voortrekkersrol van Nederland hoort volgens de NOB een proactieve Belastingdienst die belastingplichtigen die onder de reikwijdte van het conceptwetsvoorstel vallen, de mogelijkheid biedt om op efficiënte wijze zekerheid vooraf te krijgen over vraagstukken. De NOB verneemt daarom graag hoe de rol van de Belastingdienst wordt vormgegeven met betrekking tot de voorgestelde Wet minimumbelasting 2024 en op welke manier de voortrekkersrol van Nederland hierin terugkomt. Gelden bijvoorbeeld dezelfde procedures als voor (internationale) rulings? (VRAAG 8) Is het samen leren door de belastingplichtige en de Belastingdienst over hoe deze wetgeving in de praktijk toegepast dient te worden mogelijk langs de lijnen van horizontaal toezicht? Is de ‘mindset’ van de Belastingdienst op dit punt in lijn met de voortrekkersrol? (VRAAG 9)





- De NOB vraagt om te bevestigen dat, gezien het nieuwe en complexe karakter van het conceptwetsvoorstel, de eerste jaren welwillend zal worden omgesprongen met interpretatieverschillen in de situatie dat dit effectief niet tot een bijheffing leidt. (VRAAG 10) Gelet op de boetebepalingen in het conceptwetsvoorstel, vraagt de NOB of een vergelijkbare aanpak als bij de introductie van DAC6 kan worden verwacht. (VRAAG 11)
- In het verlengde van de vorige punten vraagt de NOB hoe de Belastingdienst om zal gaan met verschillen van inzicht in de interpretatie van Pijler 2-vraagstukken met andere landen. (VRAAG 12) Kan een belastingplichtige erop vertrouwen dat een door Nederland ingenomen positie zal worden verdedigd ten opzichte van andere landen? (VRAAG 13) Zullen vragen van andere landen over de Nederlandse posities in eerste instantie door de Nederlandse Belastingdienst worden beantwoord of worden doorgestuurd naar de belastingplichtige? (VRAAG 14)
- Op het gebied van de rechtsontwikkeling van Pijler 2 zou Nederland een voortrekkersrol kunnen spelen door haar kennis van en standpunten over Pijler 2 publiek te delen. Nederland doet dit al met rulings en – zo begrijpt de NOB – binnenkort ook met standpunten van de kennisgroepen.⁷ De internationale voortrekkersrol in acht nemend, zou het delen van standpunten in het Engels zelfs de voorkeur hebben. Dit zou ook kleinere lidstaten ten goede komen, omdat geluiden de NOB hebben bereikt dat het zeer uitdagend is voor een beperkt aantal Pijler 2-belastingplichtigen in die landen om kennis over Pijler 2 op te bouwen.

4. Borgen rechtszekerheid en openstaande punten

Zoals aangegeven vormen de OESO-modelregels en de compromistekst van het richtlijnvoorstel van 16 juni 2022 de basis voor het conceptwetsvoorstel. Enerzijds is dat begrijpelijk, anderzijds wordt nog over tal van onderwerpen gesproken aan de onderhandelings tafel in Parijs. De OESO onderhandelt nog over het zogenaamde Implementation Framework, inclusief de Administrative Guidance. De onderwerpen die worden besproken zijn onder andere de safe harbours voor Pijler 2 (tijdelijk en permanent), richtlijnen waaraan QDMTT's moeten voldoen, de behandeling van tax incentives, de top-up-tax in situaties waarin een concernonderdeel verlies lijdt (par. 4.1.5 van de modelregels), dispute resolution, de co-existentie van de Amerikaanse GILTI-regels (Global Intangibles Low Tax Income) met de OESO-modelregels en de GloBE (Global Anti-Base Erosion) Information return (bijheffing-informatieaangifte).

⁷ <https://www.rijksoverheid.nl/binaries/rijksoverheid/documenten/kamerstukken/2022/10/21/antwoorden-op-kamervragen-over-het-niet-publiceren-van-%3Cspan%20class=>





Sommige onderwerpen zijn administratief van aard, maar een aantal andere niet. Deze richtlijnen, of een deel daarvan, worden in december 2022 verwacht. Gelet op al deze openstaande punten, mist het concept wetvoorstel fundamentele elementen.

Volgens de NOB zou om de rechtszekerheid te bevorderen een aantal van deze fundamentele onderwerpen door de OESO geregeld dienen te worden op het niveau van de modelregels en niet door middel van administratieve richtlijnen. Een nationale rechter zal immers primair kijken naar de tekst van de Nederlandse wet en de daaraan ten grondslag liggende modelregels. Hoe gaat het kabinet waarborgen dat deze openstaande punten uniform worden uitgelegd en geïmplementeerd? (VRAAG 15) Voor de safe-harbours is al een delegatiebepaling opgenomen. Denkt het kabinet over een Nederlandse implementatiewet? (VRAAG 16)

In de OESO-modelregels is geen voorziening voor geschilbeslechting opgenomen. De verwachting is dat geschillen zullen ontstaan tussen landen over de hoogte en de allocatie van de top-up tax. De vraag is of de overlegprocedure van artikel 25 OESO-modelverdrag soelaas biedt. Is het kabinet bereid met andere landen in overleg te treden onder de vlag van een bilateraal belastingverdrag indien zich een dergelijk geschil voordoet? (VRAAG 17) Is het kabinet bereid zich in Brussel in te zetten voor de toepassing van de EU-arbitragerichtlijn op de minimumwinstbelasting? (VRAAG 18) Wat is de inzet van Nederland in de OESO als het gaat om geschilbeslechting in het kader van de Wet minimumwinstbelasting 2024? (VRAAG 19)

In de recitals 18 en 19a bij het concept richtlijnvoorstel wordt lidstaten gesuggereerd de nadere richtlijnen van de OESO op te nemen in hun nationale wetgeving. Vanuit een oogpunt van rechtszekerheid en uniforme toepassing van de OESO-modelregels in de EU is dit onvoldoende. Is Nederland bereid zich sterk te maken voor het opnemen van de nadere richtlijnen van de OESO in het richtlijnvoorstel, dan wel, indien de richtlijn wordt aangenomen voordat de OESO de nadere richtlijnen publiceert, in een nieuwe richtlijn? (VRAAG 20)

5. Begrippen, definities en samenloop met Wet Vpb1969

Richtlijnconforme interpretatie en status van OESO-commentaar

Op basis van de Hoge Raad van 10 augustus 2007⁸ kan een verplichting tot richtlijnconforme interpretatie niet afstuiten op het resultaat van een wetshistorische uitlegging van de betrokken nationale bepaling, indien de bewoordingen van die bepaling een uitlegging toelaten die deze bepaling in overeenstemming doet zijn met de richtlijn.

⁸ Hoge Raad 10 augustus 2007, nr. 43169, ECLI:NL:HR:2007:AZ3758.





Dat is slechts anders indien ondubbelzinnig uitdrukking is gegeven aan de welbewuste bedoeling om de nationale regeling te doen afwijken van hetgeen waartoe de richtlijn zou verplichten of de vrijheid zou laten.

Het richtlijnvoorstel schrijft voor dat het OESO-commentaar als bron van illustratie en uitleg bij de implementatie van richtlijnteksten gebruikt dient te worden. In zoverre werkt het OESO-commentaar daarmee door naar de Nederlandse wet, als de wetgeving gebaseerd is op een richtlijn. Dit wordt ook erkend in het conceptwetsvoorstel, nu daarin wordt opgemerkt dat het OESO-commentaar kan dienen als interpretatiebron indien de (nationale) wettekst aansluit bij de OESO-modelregels. Deze toelichting is behulpzaam voor de interpretatie van de nationale wet. Desalniettemin verzoekt de NOB het kabinet nadere duiding te geven op welke punten geen aansluiting wordt gezocht bij de OESO-modelregels. Met andere woorden, wanneer is sprake van een ‘ondubbelzinnige en welbewuste bedoeling’ om de nationale wet te doen afwijken van het OESO-commentaar? (VRAAG 21)

Voorts is het begrip ‘OESO-commentaar’ in het conceptwetsvoorstel gedefinieerd als het OESO-commentaar zoals goedgekeurd op 11 maart 2022. Deze definitie doet vermoeden dat latere wijzigingen op het OESO-commentaar van mindere relevantie zijn voor de interpretatie van de Nederlandse implementatie. De NOB verzoekt het kabinet te bevestigen dat ten tijde van aanneming van wet aansluiting wordt gezocht bij het meest recente OESO-commentaar. Daarmee wordt zeker gesteld dat eventuele wijzigingen op het OESO-commentaar (aangebracht tussen 11 maart 2022 en aanneming van wet) van belang zijn voor de interpretatie van de nationale wet. (VRAAG 22)

Het kan zich ook voordoen dat het OESO-commentaar wordt geactualiseerd ná de aanneming van wet. Ook deze wijzigingen van het OESO-commentaar kunnen van groot belang zijn voor de interpretatie van de nationale wet. De nationale wettekst is in dat geval echter gebaseerd op een oudere versie van het OESO-commentaar. In het kader van bilaterale belastingverdragen heeft de Hoge Raad⁹ duiding gegeven aan de relevantie van het OESO-commentaar dat is gepubliceerd nadat een belastingverdrag is gesloten (verdragsposterieur commentaar). Uit dit arrest volgt dat belang kan toekomen aan verdragsposterieur commentaar, indien het een precisering of verduidelijking vormt van de relevante bepaling of van het verdragsanterieur commentaar. Is het kabinet van mening dat eenzelfde redenering dient te worden gevolgd voor latere wijzigingen van het OESO-commentaar op de modelregels? (VRAAG 23) Kan het kabinet bevestigen dat het de intentie is om de nationale wet ook in de toekomst zoveel mogelijk te laten aansluiten bij latere wijzigingen van het OESO-commentaar, bijvoorbeeld door een wijziging in de nationale definitie van ‘OESO-commentaar’? (VRAAG 24)

⁹ Hoge Raad 14 oktober 2022, ECLI:NL:HR:2022:1436.





Interpretatie begrippen en definities

Zoals eerder aangegeven geeft het conceptwetsvoorstel aan dat het voorstel strekt tot implementatie van het richtlijnvoorstel¹⁰. Voorts geeft het conceptwetsvoorstel aan dat het conceptwetsvoorstel een eigen begrippenkader kent en dat de definities in dit conceptwetsvoorstel enkel van toepassing zijn in het kader van deze maatregelen en dat de definities geen invloed hebben op de interpretatie van deze termen in belastingverdragen of nationale wet- en regelgeving.

Echter, in het geval waar het conceptwetsvoorstel (in)direct verwijst naar andere richtlijnen, is niet zeker of de interpretatie van die begrippen kan afwijken in de context van dit conceptwetsvoorstel.

Zo wordt bijvoorbeeld aangesloten bij de omzeldrempel die geldt voor de Country-by-Country reporting (CbCR)-regels. Ook bij de berekening van het aandeel van een groepsentiteit in de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) ter zake van een laagbelaste groepsentiteit wordt voor de term 'het aantal werknemers' eveneens aangesloten bij CbCR-regels. Een ander voorbeeld is de term doorkijkentiteit. Deze kan betrekking hebben op een omgekeerde hybride entiteit. Het begrip omgekeerde hybride entiteit is eerder geïntroduceerd bij de implementatie van ATAD2, voortvloeiend uit BEPS 1.0.

Graag ziet de NOB bevestiging dat in het geval in dit conceptwetsvoorstel verwezen wordt naar andere richtlijnen die geïmplementeerd zijn in nationale wet- en regelgeving, de interpretatie en toepassing van die begrippen in de Nederlandse regelgeving gevolgd kunnen worden. (VRAAG 25)

Deelnemingsvrijstelling Wet vpb vs. conceptwetsvoorstel

In dit verlengde vraagt de NOB aandacht voor het verschil tussen de Wet Vpb 1969 en het conceptwetsvoorstel. Dit concept wetvoorstel kan vragen oproepen die reeds beantwoord zijn voor de Wet Vpb 1969. Zo is er inmiddels omvangrijke jurisprudentie over het toepassingsbereik van de deelnemingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969 die mogelijk ook relevant is voor de Wet minimumbelasting 2024¹¹. De toelichting op de deelnemingsvrijstelling in het conceptwetsvoorstel is daarentegen zeer summier. Kan het kabinet aangeven hoe zij omgaat met bestaande uitleg en jurisprudentie die mogelijk relevant is voor de Wet minimumbelasting 2024? (VRAAG 26)

¹⁰ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8779-2022-INIT/en/pdf>.

¹¹ Zie bijvoorbeeld Hoge Raad, 10 juli 2020, nr. 18/03268, BNB 2020/160.





Bijheffing door verschil Wet Vpb 1969 vs. conceptwetsvoorstel

Door de verschillen tussen het conceptwetsvoorstel en de Wet Vpb 1969 kunnen resultaten worden betrokken in het kwalificerende inkomen of verlies (de noemer van de breuk) terwijl daar, bijvoorbeeld door de toepassing van de deelnemingsvrijstelling of de liquidatieverliesregeling, geen vennootschapsbelasting in de betrokken belastingen (de teller van de breuk) tegenover staat.

Acht het kabinet deze verschillende uitkomsten redelijk en verdedigbaar gelet op doel en strekking van de deelnemingsvrijstelling in de Wet Vpb 1969? (VRAAG 27) Ziet het kabinet risico's op deze bijheffing in relatie tot bilaterale belastingverdragen waarbij een vrijstelling is afgesproken? (VRAAG 28)

Ook bij toepassing van de innovatiebox en het tonnageregime (voor zover het gerelateerde inkomen niet onder de uitsluiting van artikel 6.12 van het conceptwetsvoorstel valt), al dan niet in samenloop met andere verschillen, kan het effectieve tarief in de Wet Vpb 1969 lager zijn dan het minimumbelastingtarief van 15%. In die gevallen wordt over die effectief laagbelaste winsten bijgeheven. Het voordeel wordt in die gevallen tenietgedaan. Hoe verhoudt de bijheffing in deze gevallen zich tot het concurrentievermogen van Nederland voor multinationale groepen? (VRAAG 29)

Een willekeurig afschrijvingsregime, waarbij belastingplichtigen soms sneller, maar belangrijker nog, eveneens ervoor kunnen kiezen langzamer af te schrijven, zou in sommige gevallen waar een Nederlandse belastingplichtige plotseling in een situatie van bijheffing dreigt te komen, een uitkomst kunnen bieden zonder dat dit per saldo leidt tot derving van Nederlandse belastingopbrengsten. De NOB verwijst in dit kader ook naar de brief met suggesties ter ondersteuning van het vestigingsklimaat.¹² Overweegt het kabinet willekeurige afschrijving en of andere maatregelen om de belastinggrondslag voor de Wet Vpb 1969 voor deze belastingplichtigen, optioneel, meer in lijn te brengen met de Pijler 2-grondslag? (VRAAG 30) Door de bijheffing wordt de mogelijkheid om gedrag van belastingplichtigen te beïnvloeden (incentive) via belastingregelingen in de Wet Vpb 1969 beperkt. Zal er een proces worden ingevoerd om de beleidsdoelen van nieuwe wetswijzigingen te toetsen aan Pijler 2? (VRAAG 31)

¹² NOB, Aandacht voor het beleid vestigingsklimaat, brief van 25 juli 2019.





Vereenvoudiging Wet Vpb 1969

Een neerwaardse transfer pricing aanpassing wordt op basis van de artikelen 8ba-8bd Wet Vpb 1969 soms niet in aanmerking genomen. Op grond van Pijler 2 zal Nederland echter wel bijheffen over de corresponderende opwaartse aanpassing bij een buitenlandse groepsentiteit. Dit zou voorkomen kunnen worden door voor de vraag of er sprake is van betrekking in een naar de winst geheven belasting de bijheffing op grond van Pijler 2 in aanmerking mag worden genomen. Dit ziet de NOB graag verduidelijkt. (VRAAG 32) Nu Pijler 2 zal zorgen dat entiteiten van groepen die onderworpen zullen zijn aan deze regels straks minimaal in een jurisdictie onderworpen zijn aan een effectief tarief van 15%, zou zelfs de vraag gesteld kunnen worden of artikelen 8ba-8bd Wet Vpb 1969 dan nog nodig zijn. Immers is er dan voor die entiteiten effectief geen mogelijkheid dat er zich een situatie meer voordoet dat een corresponderende opwaartse aanpassing, vermogensbestanddeel of schuld niet is betrokken in een naar de winst geheven belasting.

Verder zijn een aantal complexe anti-misbruik en anti-ontgaans regels in de Wet Vpb 1969 wellicht overbodig. Door invoering van Pijler 2 zal er bijvoorbeeld door de multinational overall tenminste 15% effectieve belasting betaald worden. Dit maakt de Nederlandse CFC-wetgeving die verschuiving van de winst naar buitenlandse laagbelaste gecontroleerde lichamen tegengaat overbodig. Hetzelfde kan gezegd worden over renteaftrek beperkingen. Door het ontbreken van fiscaal motief zou op zijn minst het bewijsvermoeden dat de transactie zakelijk is op zijn plaats zijn. Welke aanpassingen in de Wet Vpb 1969 overweegt het kabinet in verband met de invoering van deze wetgeving? (VRAAG 33)

Arm's length correcties

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

De vraag is echter hoe 'niet in overeenstemming met het arm's length beginsel' uitgelegd moet worden. Het kan immers zijn dat staten het zakelijkheidsbeginsel verschillend toepassen maar beide van mening zijn dat dit de juiste is. In hoeverre wijkt de interpretatie van het arm's length beginsel van dit conceptwetsvoorstel af van de Wet tegengaan mismatches bij toepassing zakelijkheidsbeginsel? (VRAAG 34) Het doel van deze laatste wet is om verrekenprijsverschillen weg te nemen die ontstaan als gevolg van een verschillende toepassing van het zakelijkheidsbeginsel die ertoe leiden dat een deel van de winst van een multinationale onderneming niet in een naar de winst geheven belasting wordt betrokken. Dienen voor het bepalen van het kwalificerend inkomen of verlies dezelfde correcties gemaakt te worden? (VRAAG 35)



Het OESO-commentaar op de OESO-modelregels (paragraaf 96-109 van het OESO-commentaar op artikel 3.2.3) bevat aanvullende regels (en voorbeelden) die zien op correcties van het inkomen die zouden kunnen leiden tot dubbele of geen belastingheffing, en kent specifieke regels voor *'undertaxed jurisdictions'*. De NOB vraagt te verduidelijken wat het belang van dit commentaar is voor de Nederlandse wetgeving. (VRAAG 36)

Correcties van verrekenprijzen in een laagbelastende staat na het indienen van de aangifte voor de Wet minimumbelasting 2024 kunnen ertoe leiden dat de betrokken belastingen voor een voorafgaand verslagjaar toenemen. Op grond van het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid van het conceptwetsvoorstel wordt die extra belasting echter in aanmerking genomen als een aanpassing in het verslagjaar waarin de aanpassing is gemaakt. Dit leidt effectief tot dubbele belasting voor belastingplichtigen. De NOB vraagt het kabinet ook aandacht te besteden aan de vraag hoe een dergelijke dubbele heffing zich verhoudt tot (de uitgangspunten van) artikel 9 van het OESO-modelverdrag. (VRAAG 37)

Pijler 2 naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing

In de memorie van toelichting (blz. 4) is de volgende passage opgenomen:

'De bijheffing op grond van Pijler 2-maatregelen ten aanzien van een laagbelaste groepsentiteit in een staat wordt overigens niet aangemerkt als een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing dan wel reële heffing voor de toepassing van de vennootschapsbelasting.'

De NOB vraagt het kabinet nader in te gaan op de achtergronden van deze opmerking. (VRAAG 38) Het IF-akkoord beoogt een wereldwijd effectief tarief van minimaal 15%. De rationale voor de Nederlandse regelingen die een redelijke of reële heffing naar Nederlandse maatstaven vereisen, lijkt hiermee overeen te stemmen. De NOB vraagt zich af waarom een heffing op grond van de OESO-modelregels of vergelijkbare minimumbelastingen (per definitie) niet als een redelijke of reële heffing wordt aangemerkt. (VRAAG 39)

De NOB vraagt te verduidelijken wat de betekenis zal zijn van een bijheffing op grond van Pijler 2-maatregelen voor de toepassing van de Regeling laagbelastende staten en niet-coöperatieve rechtsgebieden voor belastingdoeleinden, die relevant is voor de Wet Bronbelasting 2021, de CFC-maatregel in de artikelen 13ab en 15e, elfde lid, Wet Vpb 1969 en het verkrijgen van zekerheid vooraf (VRAAG 40). Overweegt het kabinet, mede ter vereenvoudiging, een aanpassing van de definitie van laagbelastende staten, zodat invoering van een dergelijke bijheffing door de betreffende staat tot gevolg zal hebben dat de betreffende staat niet meer als laagbelastend zal worden aangemerkt? (VRAAG 41)





Covered taxes (betrokken belasting) vaste inrichting

Artikel 7.5, eerste lid, van het conceptwetsvoorstel regelt de toerekening van betrokken belastingen van een groepsentiteit aan een vaste inrichting. In het artikelsgewijs commentaar is opgenomen dat indien de vaste-inrichtingswinst wordt gemengd met de overige inkomsten van de hoofdentiteit de totale verschuldigde belasting dient te worden bepaald en gesplitst dient te worden toegerekend aan de hoofdentiteit en de vaste inrichting.

De NOB vraagt te verduidelijken hoe in de Nederlandse situatie dient te worden omgegaan met het feit dat bij toepassing van de objectvrijstelling van artikel 15e Wet Vpb 1969 er een verschil bestaat tussen de bijdrage aan de wereldwinst en de onder de objectvrijstelling vallende aftrekwinst. (VRAAG 42)

Dient de vennootschapsbelasting die kan worden toegerekend aan de elementen die in de wereldwinst vallen maar niet in de aftrekwinst, zoals valutaresultaten en verschillen in de wijze waarop de grondslag in Nederland en het buitenland wordt vastgesteld, conform voorbeeld 51 in het artikelsgewijs commentaar voor toepassing van artikel 7.5 van het conceptwetsvoorstel te worden toegerekend aan de vaste inrichting? (VRAAG 43) Klopt het dat dit in geval van een Nederlands hoofdhuis er onder omstandigheden tot een bijheffing in Nederland kan leiden? (VRAAG 44)

Voorbeeld

Groepsentiteit A is gevestigd in Nederland en heeft een vaste inrichting in staat X die aldaar is onderworpen aan een winstbelastingheffing tegen een tarief van 25%. De vaste inrichting maakt een winst van € 100 en is hierover in staat X € 25 aan belasting verschuldigd.

Groepsentiteit A maakt zelf geen winst. De winst naar Nederlandse maatstaven van de vaste inrichting, en tevens de in de commerciële jaarrekening opgenomen winst, is € 120. Nederland betreft de volledige vaste-inrichtingswinst in de wereldwinst. De objectvrijstelling bedraagt € 100. De per saldo in Nederland verschuldigde belasting bedraagt (afgerond) 25% van € 20 = € 5. Het kwalificerend inkomen en verlies van staat X op grond van artikel 6.13 bedraagt € 100. Het kwalificerend inkomen en verlies van Nederland bedraagt € 120 - € 100 = € 20. Er van uitgaande dat de in Nederland verschuldigde belasting dient te worden toegerekend aan staat X, bedraagt het effectieve tarief in Nederland 0% en het effectieve tarief in staat X 30%. Dit leidt tot een bijheffing in Nederland van 15% over € 20.





CFC-regels en minimumbelasting

Artikel 7.5, derde lid, van het conceptwetsvoorstel regelt de toerekening van belastingen opgelegd onder toepassing van een CFC-regeling. Artikel 7.5 is van toepassing op alle minimumbelastingen, inclusief de QDMTT (binnenlandse bijheffing). De NOB vraagt te bevestigen dat als gevolg hiervan buitenlandse CFC-heffingen¹³ geheven ter zake van inkomen van Nederlandse groepsentiteiten de betrokken belasting van deze Nederlandse groepsentiteiten vergroten, en effectief voorrang hebben op de QDMTT (binnenlandse bijheffing). (VRAAG 45)

Bij het in het artikelsgewijs commentaar opgenomen voorbeeld 16 van het conceptwetsvoorstel, wordt de toerekening van Nederlandse CFC-heffingen aan een buitenlandse CFC-staat geïllustreerd in de context van de bijheffing in Nederland. De NOB vraagt te bevestigen dat het kabinet van mening is dat de toerekening ook op dergelijke wijze dient plaats te vinden indien de CFC-staat een QDMTT heeft ingevoerd. Betekent dit ook dat het kabinet van mening is dat in een dergelijk geval de CFC-heffing voorrang heeft op de QDMTT (binnenlandse bijheffing), mede in het licht van de opmerking dat bijheffing op grond van Pijler 2-maatregelen ten aanzien van een laagbelaste groepsentiteit in een staat niet moet worden aangemerkt als een redelijke heffing dan wel reële heffing voor de toepassing van de Wet Vpb 1969? (VRAAG 46)

B. Internationale aandachtspunten

In de blauwdrukken van oktober 2020 besteedt de OESO, in de ogen van de NOB, te weinig aandacht aan de verenigbaarheid van de IIR/UTPR (inkomen-inclusiebijheffing/onderbelastewinstbijheffing) met de door landen gesloten belastingverdragen. Inmiddels worden er in de literatuur steeds meer vraagtekens gezet bij de verenigbaarheid van de undertaxed profits (en geen payments) rule met de allocatie van heffingsrechten zoals die is geregeld in artikel 7 van het OESO-modelverdrag. De jurisdictionele bepaling van de effectieve belastingdruk levert mogelijk discriminatie op in de zin van artikel. 24 van het OESO-modelverdrag.¹⁴ Om die reden wordt de vraag steeds belangrijker of ook voor de minimumwinstbelasting geen multilateraal verdrag nodig is. Ook voor de rechtszekerheid en de uniforme toepassing zou een modelverdrag zeer welkom zijn. Is de in het conceptwetsvoorstel voorziene IIR (inkomen-inclusiebijheffing) en UTPR (onderbelastewinstbijheffing) in lijn met de door Nederland gesloten belastingverdragen? (VRAAG 47)

¹³ Onder buitenlandse CFC-heffingen kan mogelijk ook de door de Verenigde Staten geheven GILTI-heffing worden begrepen.

¹⁴ <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/base-erosion-and-profit-shifting-beps/contemplating-multilateral-convention-implement-oecd-pillars-1-and-2/2021/06/16/76k35>





Zoals eerder aangegeven, zullen er, indien Nederland besluit de minimumwinstbelasting unilateraal te implementeren, mogelijk vragen opkomen over de verenigbaarheid met het EU-recht (vrijheid van vestiging/kapitaalverkeer). Gedacht zou kunnen worden aan toepassing van de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) over laagbelaste winsten van een, bijvoorbeeld, in Hongarije operationeel concernonderdeel van een Nederlandse multinational. De bijheffing zou in dat geval op nadelige wijze de lokale concurrentiepositie van het betreffende concern beïnvloeden, hetgeen op gespannen voet staat met recht op vrij verkeer. Zonder Europese harmonisatie op belastingterrein staat het belastingplichtigen volgens bestendige jurisprudentie van het Hof van Justitie van de Europese Unie (hierna: HvJ EU) vrij om fiscale verschillen tussen de lidstaten, zoals effectieve tariefsverschillen, te benutten, behoudens gevallen van misbruik van recht. Bij operationele ondernemingsactiviteiten is van misbruik van recht geen sprake.

Is het kabinet zich bewust van deze mogelijke onverenigbaarheid? (VRAAG 48) Welke risico's ziet het kabinet zelf? (VRAAG 49) Deze vragen prangen des te meer als de Pijler 2-implementatie niet via een EU-richtlijn maar unilateraal plaatsvindt. Dit omdat een Pijler 2-richtlijn unanimititeit van alle lidstaten vereist, waardoor minder snel sprake zal zijn van strijdigheid met het primaire Unierecht.

6. Verdragsrechtelijke aandachtspunten

Extraterritoriale bijheffing

Bij de introductie van de Pijler 2-regels wordt vooralsnog niet voorzien in parallelle aanpassingen van de belastingverdragen van landen. De vraag komt op, of de voorziene extraterritoriale bijheffing tot een effectief tarief van 15% mogelijk is onder de toewijzingsregels van belastingverdragen, en dan niet alleen voor de Subject To Tax Rule (STTR) en Switch-Over Rule (SOR) zoals ook de OESO zelf impliceert, maar ook voor de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) en UTPR (onderbelastewinstbijheffing). Dit is vanuit Nederlands perspectief van groot belang, aangezien belastingverdragen de nationale wet per definitie beperken (d.w.z. *treaty overrides* zijn niet mogelijk onder het Nederlandse systeem).¹⁵ (VRAAG 50)

Het kabinet heeft aangegeven dat de separate heffingswet waarmee de Pijler 2-regels worden geïmplementeerd in beginsel dient te worden gezien als een belasting die onder belastingverdragen valt.¹⁶ Volgens het kabinet is het niet nodig om de verdragspartners los over de introductie van de aparte heffingswet te informeren, omdat de verdragspartners er via de relevante werkgroepen bij de OESO van op de hoogte zijn als Nederland de Pijler 2-regels heeft geïmplementeerd.¹⁷

¹⁵ Art. 93 en 94 Grondwet.

¹⁶ Kamerstukken II 2021/22, 22112, nr. 3339, p. 5.

¹⁷ Kamerstukken II 2021/22, 22112, nr. 3339, p. 5-6.





De NOB betwijfelt of dit in algemene zin geldt en ook of dit geldt voor verdragspartners die geen onderdeel zijn van de OESO-werkgroepen.

CFC-regels

Volgens de OESO Pillar 2 Blueprint zoals gepubliceerd in oktober 2020 is verdragseffectuering voor toepassing van de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) geborgd.¹⁸ In dit kader wordt een analogie gemaakt met de passages in het OESO-commentaar omtrent de verdragsdoorwerking van CFC-regels.¹⁹ De NOB merkt op dat in diverse landen op een verschillende manier wordt aangekeken tegen de verdragsdoorwerking van CFC-regels.²⁰ Daarnaast zijn de doelstellingen van CFC-regels en Pijler 2 niet geheel hetzelfde.

CFC-regels zijn met name gericht op het bestrijden van misbruik (bijheffing over kunstmatig naar een laagbelastend buitenland verplaatste binnenlandse grondslag), terwijl Pijler 2 beoogt om de prikkel voor bedrijven om winsten te verschuiven naar laagbelastende staten te verminderen (bijheffing over buitenlandse grondslag die aldaar laag wordt belast). Verder heeft Pijler 2 als doel om een ondergrens te stellen aan belastingconcurrentie tussen staten.²¹ De NOB vraagt zich derhalve af of de analogie die wordt gemaakt met CFC-regels standhoudt.²² (VRAAG 51) Ook vraagt de NOB zich af of en in hoeverre het zakelijkheidsbeginsel neergelegd in het verdragsequivalent van artikel 9 OESO-modelverdrag (arm's length principle) zich tegen de voorziene extraterritoriale bijheffing verzet. (VRAAG 52) Bijheffing gaat immers voorbij de toerekening van belastinggrondslag aan landen op basis van het zakelijkheidsbeginsel.

Hetzelfde geldt voor de non-discriminatiebepalingen in het verdragsequivalent van artikel 24 OESO-modelverdrag, met name artikel 24, lid 5. Bijheffing vindt immers binnenlands niet op gelijke wijze plaats, ook niet onder toepassing van de binnenlandse bijheffingsmaatregel zoals thans in het conceptwetsvoorstel voorzien.

¹⁸ OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation - Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS*, Paris: OECD Publishing 2020, par. 10.4.2.

¹⁹ Commentaar op art. 1 OESO-modelverdrag, par. 81.

²⁰ D. Cane, 'Controlled Foreign Corporations as Fiscally Transparent Entities. The Application of CFC Rules in Tax Treaties', *World Tax Journal* 2017, vol. 9, no. 4, par. 3.4 en V. Chand, A. Turina & K. Romanovska, 'Treaty Obstacles in Implementing the Pillar Two Global Minimum Tax Rules and a Possible Solution for Eliminating the Various Challenges', *World Tax Journal* 2022, vol. 14, no. 1, par. 2.

²¹ P. 2 van het consultatiedocument.

²² Zie ook M.F. de Wilde, 'Why Pillar Two Top-Up Taxation Requires Tax Treaty Modification', *Kluwer International Tax Blog* 2022 (12 January). Overigens is Tulp van mening dat effectuering van de Pillar 2 regels geen strijdigheid met belastingverdragen oplevert (R.L. Tulp, 'Een verkennende analyse van de OESO Pillar 2 blauwdruk', *MBB* 2021/28, par. 4.1).





Verhouding van de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) tot belastingverdragen

Een separaat punt betreft de verhouding van de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) tot belastingverdragen. Eerder is aangegeven dat dit nader zou worden gezien.²³ In het conceptwetsvoorstel is hierover helaas niets opgenomen. Nu niet is gekozen voor een aftrekbeperking maar voor een separate bijheffing²⁴ vraagt de NOB zich af hoe deze bijheffing zich verhoudt tot de afspraken die zijn overeengekomen in bilaterale belastingverdragen. (VRAAG 53) De bijheffing wordt immers toebedeeld naar rato van het aantal werknemers en de materiële activa in de staten waarin een dergelijke maatregel van toepassing is, terwijl de aanwezigheid van een vaste inrichting geen vereiste is.²⁵ Dat lijkt niet te passen bij de traditionele uitgangspunten die gelden voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid.

De NOB wijst ten overvloede op de passage op pagina 33 in het OESO-commentaar inzake de OESO-modelregels waarin staat opgenomen dat

'[t]he adjustment under the UTPR (...) should be coordinated with (...) a jurisdiction's international obligations, including those under Tax Treaties.'

Een meer technisch punt

Wat betreft de verhouding van Pijler 2 tot belastingverdragen valt meer specifiek artikel. 1.3, lid 11, van het conceptwetsvoorstel op. De bepaling is niet van toepassing als het verdrag ter voorkoming van dubbele belasting de toepassing ervan verbiedt.

De NOB vraagt zich in algemene zin af hoe het kan dat Pijler 2 in de ogen van het kabinet geen strijd oplevert met belastingverdragen, maar mogelijk wel bij deze specifieke bepaling. Als dat samenhangt met het verdragsinwonerschap, is de werking van deze bepaling voor de NOB – in samenloop met het zevende lid van die bepaling – niet geheel duidelijk.

Op grond van artikel. 1.3, lid 7, van het conceptwetsvoorstel wordt een Nederlandse BV (moederentiteit) met feitelijke leiding in een verdragsstaat, bij een verdrag met een feitelijke leiding tie-breaker,²⁶ geacht te zijn gevestigd in de desbetreffende verdragsstaat.

²³ Kamerstukken II 2021/22, 22112, nr. 3339, p. 5.

²⁴ P. 19 van het consultatiedocument.

²⁵ Zie ook J. Li, 'The Pillar Two Undertaxed Payments Rules Departs From International Consensus and Tax Treaties', Tax Notes Federal 2022, vol. 174.

²⁶ Als sprake is van een MAP tie-breaker zal het inwonerschap voor verdragsdoeleinden afhangen van de onderlinge overlegprocedure.





Als in de verdragsstaat geen sprake is van een kwalificerende IIR (inkomen-inclusiebijheffing), wordt de BV door toepassing van artikel. 1.3, lid 11, van het conceptwetsvoorstel geacht in Nederland te zijn gevestigd voor toepassing van hoofdstuk 4, tenzij het van toepassing zijnde verdrag ter voorkoming van dubbele belasting de toepassing van een dergelijke maatregel verbiedt. Aangezien juist sprake was van verdragsinwonerschap in de staat van feitelijke leiding (waardoor – als de NOB het goed begrijpt – toepassing van de maatregel wordt verboden), vraagt de NOB zich af op welke concrete situatie deze bepaling zou zien. (VRAAG 54)

Is de in het conceptwetsvoorstel voorziene IIR (inkomen-inclusiebijheffing) en UTPR (onderbelastewinstbijheffing) in lijn met de door Nederland gesloten belastingverdragen? (VRAAG 55)

7. Overwegingen in relatie tot de Verenigde Staten en Amerikaanse multinationals

Algemeen

Invoering en implementatie van de Wet minimumbelasting 2024 zonder dat duidelijkheid bestaat over knelpunten die zich in relatie tot de Verenigde Staten kunnen voordoen, kan tot een aantal complicaties leiden.

De Verenigde Staten kent twee vormen van een minimumwinstbelasting, namelijk de heffing op basis van hun Global Intangibles Low Tax Income, ofwel GILTI-regels²⁷ en de per 2023 in te voeren Corporate Alternative Minimum Tax, ofwel CAMT (voorheen Book Minimum tax, of wel BMT)²⁸. Zowel GILTI als de CAMT zijn technisch gezien geen kwalificerende IIR in de zin van de OESO-modelregels (zie hierna voor een beknopte vergelijking).²⁹ In de zogenaamde Build Back Better Act, die niet is aangenomen, waren aanpassingen voorzien om de GILTI-regels in overeenstemming te brengen met de OESO-modelregels. Deze aanpassingen zijn niet opgenomen in de Inflation Reduction Act 2022; in plaats daarvan is de CAMT geïntroduceerd.

²⁷ Tax Cuts and Jobs Act van 2017; <https://www.congress.gov/bill/115/house-bill/1/text>

²⁸ Inflation Reduction Act 2022, IRA 2022; <https://www.congress.gov/bill/117/house-bill/5376/text>

²⁹ Zie oa <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/alternative-minimum-tax/remade-corporate-amt-walks-and-talks-duck/2022/08/22/7dygh?highlight=herzfeld>; <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/global-intangible-low-taxed-income-gilti/questioning-promise-gilti-conformity/2022/07/11/7dm00?highlight=herzfeld>.





Na de recente midterm-verkiezingen in de Verenigde Staten lijken fundamentele aanpassingen in het Amerikaanse belastingstelsel tot in ieder geval de verkiezingen van 2024, zeer onwaarschijnlijk. Dat betekent naar onze inschatting dat de kans dat de GILTI-regels alsnog worden aangepast nihil is. Indien andere landen de OESO-modelregels wel gaan invoeren, ontstaat een reëel risico op dubbele belasting en een risico op spanningen in de relatie tussen de Verenigde Staten en die landen. De NOB acht (economisch) dubbele belastingheffing een onwenselijke uitkomst die niet verenigbaar is met het doel en de strekking van de Wet minimumbelasting 2024 en internationaal belastingrecht in algemene zin.

Vergelijking GILTI en CAMT met de OESO-modelregels

Alhoewel de drie verschillende regels beleidsmatig echter een vergelijkbaar doel beogen te bereiken (namelijk dat multinationale ondernemingen een minimaal bedrag aan winstbelasting betalen) zijn zij technisch verschillend.

De scope is verschillend: GILTI kent geen ondergrens; de OESO-modelregels hanteren een ondergrens van € 750.000.000 omzet en de CAMT hanteert een ondergrens van US\$ 1 miljard commerciële winst. De grondslag is verschillend. Voor GILTI wordt de grondslag voor de Amerikaanse vennootschapsbelasting gehanteerd. Voor de OESO-modelregels de commerciële winst met een aantal correcties.

Dat laatste geldt ook voor de CAMT, zij het dat daar andere correcties worden gehanteerd. Een groot verschil tussen de diverse sets van regels wordt veroorzaakt door de wijze waarop de effectieve belastingdruk (ETR) wordt berekend. De OESO berekent de ETR per jurisdictie en zowel GILTI als de CAMT doen dat op wereldwijde basis (global blending). De OESO gebruikt 'deferred tax accounting' om verliezen te verwerken. GILTI en de CAMT kennen geen verliesverrekening, respectievelijk een vooruitwenteling van verliezen van 2019 en verder. GILTI en de OESO-modelregels kennen een zogenaamde 'substance carve-out', zij het een verschillende, terwijl de CAMT deze niet kent. Alhoewel de OESO lijkt te werken aan de zogenaamde co-existentie van GILTI met de OESO-modelregels, lijkt het gezien de technische verschillen uitgesloten dat GILTI en de CAMT een kwalificerende IIR kunnen zijn. In dit kader heeft de NOB een aantal vragen:

- Is het kabinet zich bewust van de onduidelijkheden en knelpunten in de samenloop met het Amerikaanse belastingrecht en daartoe leidende dubbele belastingheffing? (VRAAG 56)
- Is er – en zo ja, in hoeverre – rekening gehouden met de samenloop met het Amerikaanse belastingrecht in het tot dusver doorlopen wetgevingsproces? (VRAAG 57)
- Beoogt – en zo ja, op welke wijze – het kabinet deze onduidelijkheden en knelpunten in de samenloop met het Amerikaanse belastingrecht te verduidelijken en op te lossen, bilateraal dan wel multilateraal (in EU/OESO-verband)? (VRAAG 58)





Amerikaanse multinationals

De huidige onzekerheid omtrent de samenloop met het Amerikaanse belastingrecht kan een prikkel zijn voor Amerikaanse multinationals om de keuze voor Nederland als Europees hoofdkantoorland en centrale investeringsjurisdictie te heroverwegen. Ingeval gecoördineerde implementatie binnen de EU uitblijft, zullen andere EU-lidstaten met een vergelijkbaar economisch profiel die later of zelfs niet tot lokale Pijler 2-implementatie overgaan een aantrekkelijker alternatief zijn voor Amerikaanse multinationals, daar de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) aldaar ten aanzien van onderbelaste activiteiten niet zal worden toegepast door de andere EU-lidstaat. Ingeval een Pijler 2-implementatie door deze andere EU-lidstaat later volgt, zijn de investeringen reeds verplaatst en bestaat er – vanuit Pijler 2 perspectief – geen prikkel meer om deze terug te brengen naar Nederland. Als zodanig lijkt gelijktijdige implementatie vanuit strategisch oogpunt wenselijk.

Is het kabinet zich bewust van de mogelijke impact op de internationale concurrentiepositie van Nederland evenals het Nederlandse vestigingsklimaat van de beoogde wetgeving in relatie tot Amerikaanse multinationals? (VRAAG 59)

Is er – en zo ja, hoe en in hoeverre – rekening gehouden met de internationale concurrentiepositie van Nederland evenals het Nederlandse vestigingsklimaat met betrekking tot het dusver doorlopen wetgevingsproces, integraal afwegingskader en – meer specifiek – de huidige nagestreefde implementatiedatum, mede ten opzichte van andere (Europese) landen? (VRAAG 60)

UTPR (onderbelastewinstbijheffing) en bijheffing Amerikaanse multinationals

De vraag komt op hoe Nederland wenst om te gaan met het eventueel toepassen van de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) en het heffen van een bijheffing van Amerikaanse multinationals, ervan uitgaande dat GILTI en de CAMT geen kwalificerende IIR (inkomen-inclusiebijheffing) zijn. De NOB hecht eraan de politieke gevoeligheid die dit mogelijk met zich kan brengen, te benadrukken. In dit kader verwijst de NOB naar de opmars van de digitale dienstenbelasting(en) (DST) in het recente verleden, een belasting waardoor vooral Amerikaanse tech-bedrijven geraakt zouden worden. Vanuit de Verenigde Staten werd de mogelijke introductie van deze belastingen beleidsmatig beantwoord met het voornemen tot het invoeren van (verhoogde) invoerrechten op kenmerkende exportproducten uit landen die een DST overwogen. Als zodanig lijkt een fiscale aangelegenheid in relatie tot de Verenigde Staten – indien gewichtig genoeg – voldoende om beleidsimplicaties op niet-fiscale beleidsterreinen teweeg te brengen, ook al heeft de Verenigde Staten als lid van het Inclusive Framework actief bijgedragen aan de totstandkoming van de Pijler 2 regels.





Welke reactie van de Verenigde Staten is volgens het kabinet denkbaar indien Nederland alleen of samen met een aantal andere EU-lidstaten mogelijk gaat bijheffen van Amerikaanse multinationals? (VRAAG 61)
En zou een mogelijke reactie aanleiding kunnen zijn de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) (tijdelijk) niet toe te passen op in de Verenigde Staten gevestigde multinationals? (VRAAG 62)

Die laatste vraag klemmt te meer, omdat de Verenigde Staten in de Inflation Reduction Act 2022 (IRA) een groot aantal 'groene' tax incentives en subsidies heeft opgenomen, die de effectieve belastingdruk van Amerikaanse multinationals zullen verlagen, omdat zij ofwel de teller of de noemer van de breuk die wordt gebruikt om de effectieve belastingdruk te berekenen onder de OESO-modelregels zullen verlagen.

C. Formeelrechtelijke aandachtspunten

Aangiftebelasting

Voor de heffing van de Wet minimumbelasting 2024 is gekozen voor heffing bij wege van afdracht op aangifte (aangiftebelasting). Dit betekent dat de belastingplichtige de belastingschuld zelf formaliseert door het indienen van een aangifte en het vervolgens afdragen van de verschuldigde belasting.

De inspecteur stelt geen aanslag vast. In de toelichting bij het conceptwetsvoorstel wordt op pagina 4 in de memorie van toelichting genoemd dat voor een aangiftebelasting is gekozen om twee redenen. Ten eerste heeft de belastingplichtige zelf beter toegang tot de relevante financiële gegevens en ten tweede vergemakkelijkt deze wijze van heffing de uitvoerbaarheid voor de Belastingdienst.

De NOB constateert dat de minimumbelasting een aanvulling is op de vennootschapsbelasting, die bij wege van aanslag wordt geheven (aanslagbelasting). De NOB is daarom van mening dat een aanslagbelasting ook voor de Wet minimumbelasting 2024 het uitgangspunt moet zijn, gezien het karakter van een winstbelasting en de wisselwerking tussen de vennootschapsbelasting en de minimumbelasting. De redenen die worden genoemd in de wetstoelichting om hiervan af te wijken, zijn ons inziens niet overtuigend. De belastingaangifte en -afdracht zijn immers gebaseerd op de bijheffing-informatie-aangifte, waardoor ook de Belastingdienst beschikt over de meeste relevante informatie. De wijze van heffing middels een aanslag biedt voorts een grotere mate van rechtsbescherming dan een aangiftebelasting. Gezien de complexiteit van de minimumbelastingregels is naar de mening van de NOB een voldoende niveau van rechtsbescherming gepast.





Naheffing en belastingrente

Belastingrente algemeen

In het voorgestelde art. 11.3 is bepaald dat met betrekking tot een naheffingsaanslag belastingrente in rekening zal worden gebracht. Daarbij zal worden aangesloten bij de bestaande regelingen, met dien verstande dat de belastingrente pas ingaat nadat de betaaltermijn is verlopen. Het percentage van de belastingrente zal op een later moment bij algemene maatregel van bestuur bekend worden gemaakt.

De NOB hecht eraan te benadrukken dat – nu de rentepercentages voor de belastingrente sterk uiteenlopen (4% voor onder meer de inkomsten- en dividendbelasting en 8% voor de vennootschaps- en bronbelasting) – een grote behoefte bestaat om vroegtijdig het toepasselijke rentepercentage bekend te maken.

Wat de NOB betreft past het percentage van 4% beter bij de Wet minimumbelasting 2024, omdat de minimumbelasting een internationale achtergrond heeft en dit percentage beter aansluit bij in andere landen gehanteerde tarieven voor de belastingrente. Zo heeft bijvoorbeeld het Duitse constitutionele hof in 2021 de Duitse belastingrente van 6% in strijd met de Duitse grondwet verklaard³⁰, aangezien de werkelijke marktrente wezenlijk lager ligt. De NOB vraagt zich af of op dit punt al op korte termijn een verduidelijking kan worden gegeven. (VRAAG 63)

Artikel 8.4 lid 3, naheffing en belastingrente

In het wetsvoorstel wordt ter zake van de kwalificerende QDMTT (binnenlandse bijheffing) in het voorgestelde artikel 8.4 lid 3 bepaald dat een bedrag aan bijheffing dat niet binnen vier verslagjaren na het verslagjaar waarin de bijheffing verschuldigd is geworden is betaald, wordt aangemerkt als additionele bijheffing over het vijfde verslagjaar. Blijkens het voorgestelde artikel 11.2 lid 3 vervalt vervolgens de bevoegdheid tot naheffing over deze additionele bijheffing.

De NOB vraagt zich af, of op grond van deze bepaling ook de bevoegdheid tot het heffen van belastingrente vervalt. (VRAAG 64) Mocht dat zo zijn, dan lijkt de regeling ter zake van de belastingrente onevenwichtig. Immers, bij betalingsverzuimen die binnen vier verslagjaren tot naheffing leiden, kan belastingrente over de hele periode worden geheven, terwijl bij betalingsverzuimen die tot een additionele bijheffing over het vijfde verslagjaar leiden juist helemaal geen belastingrente meer kan worden geheven. De NOB vraagt zich af, of het voorgaande effect beoogd is. (VRAAG 65)

³⁰ Bundesverfassungsgericht v. 8 juli 2021, zaaknummers 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17.





Boete

In artikel 12.3 wordt een boete van de zesde categorie voorgesteld voor het niet, niet juist of niet tijdig doen van de bijheffing-informatieaangifte. Daarbij wordt aangesloten bij de hoogte van de boete ter zake van landenrapporten, meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies en de gegevensuitwisseling digitale platformeconomie.

De NOB merkt op dat een boete van de zesde categorie in 2022 maximaal € 900.000 bedraagt en vraagt zich af in hoeverre dit bedrag zich verhoudt tot de ernst van het beboetbare feit, zeker in vergelijking met de maximale verzuimboete die kan worden opgelegd bij het niet, niet juist, of niet tijdig doen van belastingaangifte. (VRAAG 66)

Aansprakelijkheid

Het conceptwetsvoorstel bevat in artikel I een toevoeging aan artikel 39 Invorderingswet 1990 waarbij hoofdelijke aansprakelijkheid van elke groepsvennootschap ter zake van de minimumbelasting is geregeld.

De NOB vraagt zich af of hiermee hoofdelijke aansprakelijk van alle wereldwijde groepsentiteiten bedoeld is, of de aansprakelijkheid beperkt is tot de Nederlandse groepsentiteiten. (VRAAG 67) Indien dat laatste het geval is, dan stelt de NOB voor om aan de wettekst de woorden 'in Nederland gevestigde' toe te voegen. Indien wel een wereldwijd toepassingsbereik wordt beoogd, vraagt de NOB zich af op welke wijze de Belastingdienst zal bepalen welke entiteit voor de belastingsschuld wordt aangesproken. (VRAAG 68)

Bijheffing-informatie-aangifte en belastingaangifte

Boete bij opzet of grove schuld

Op grond van artikel 12.1, derde lid hoeft een Nederlandse groepsvennootschap geen bijheffing-informatieaangifte in te dienen indien deze door (kort gezegd) een gelieerde partij wordt ingediend, mits die partij is gevestigd in een staat waarmee Nederland een kwalificerende uitwisselingsovereenkomst heeft. Deze uitzondering vereist dat de groepsvennootschap aan de inspecteur meldt welke entiteit de bijheffing-informatie-aangifte indient (artikel 12.1, vierde lid). Vervolgens bepaalt artikel 12.3, tweede lid, dat een boete van ten hoogste het bedrag van de vierde categorie kan worden opgelegd als 'het aan opzet of grove schuld is te wijten dat de verplichting, bedoeld in artikel 12.1, vierde lid, niet, niet tijdig, niet volledig of niet juist is of wordt nagekomen door de groepsentiteit of de aangewezen lokale entiteit'. De NOB verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat deze boete alleen kan worden opgelegd aan een Nederlandse groepsvennootschap als het vergrijp het gevolg is van opzet of grove schuld van die Nederlandse groepsvennootschap zelf. (VRAAG 69)



Bezwaar en beroep tegen keuzes gemaakt in de bijheffing-informatie-aangifte

Krachtens het voorgestelde artikel 12.1, vijfde lid, onderdeel d, bevat de informatieaangifte een overzicht van de keuzes die op de voet van de relevante bepalingen in deze wet zijn gemaakt. Deze keuzes kunnen van invloed zijn op de materiële belastingplicht. Het is denkbaar dat een bepaalde keuze bij nader inzien niet gewenst is. De NOB vraagt zich af of, en hoe, deze keuzes kunnen worden herzien in (a) de situatie dat de bijheffing-informatie-aangifte in Nederland is ingediend en (b) in de situatie dat de bijheffing-informatie-aangifte door een buitenlandse gelieerde entiteit is ingediend. Wordt het bijvoorbeeld mogelijk om binnen de wettelijke termijnen bezwaar en beroep aan te tekenen tegen de eigen bijheffing-informatie-aangifte, dan wel tegen de bijheffing-informatie-aangifte die ingediend is door een groepsvennootschap? (VRAAG 70)

Aanwijzing ingevolge artikel 3.1, derde lid en 5.1, derde lid conceptwetsvoorstel

Artikel 3.1, tweede lid bepaalt dat de QDMTT (binnenlandse bijheffing) van alle in Nederland gevestigde groepsvennootschappen van een groep wordt geheven alsof er één belastingplichtige is. Artikel 5.1, tweede lid conceptwetsvoorstel kent een vergelijkbare bepaling voor de UTPR (onderbelastewinstbijheffing).

Indien één van de in Nederland gevestigde groepsvennootschappen de enige moederentiteit is, wordt deze entiteit aangemerkt als de belastingplichtige. Als er meerdere moederentiteiten in Nederland gevestigd zijn, of er is geen moederentiteit in Nederland gevestigd, dan wordt één van de groepsvennootschappen aangemerkt als belastingplichtige. De belastingplichtigen kunnen een verzoek indienen voor deze aanwijzing, of de inspecteur kan een entiteit aanwijzen. De inspecteur beslist bij voor bezwaar vatbare beschikking.

De NOB verzoekt de staatssecretaris om verheldering aan de hand van welke maatstaven de inspecteur zal bepalen welke entiteit wordt aangewezen als belastingplichtige, wanneer de Nederlandse groepsvennootschappen zelf geen verzoek indienen. (VRAAG 71)





D.Praktische uitvoerbaarheid

Complexiteit opstellen GloBE information return (bijheffing-informatieaangifte) op basis van de bestaande financiële verslaggeving

Voor de berekening van het effectieve belastingtarief wordt in beginsel aangesloten bij de financiële verslaggevingsstandaard die wordt gebruikt voor de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit. Hierop moet vervolgens een hele reeks aanpassingen plaatsvinden waardoor de facto een nieuw stelsel ontstaat dat afwijkt van de bestaande commerciële en fiscale winstbepaling.

Het financiële consolidatiesysteem heeft primair als doel om een geconsolideerde jaarrekening te kunnen maken conform de financiële verslaggevingsstandaard van de groep. De minimumbelasting-definities en datapunten wijken af van de geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden en de vereiste informatie voor het opstellen van de bijheffing-informatieaangifte is daarom (gedeeltelijk) niet beschikbaar in het financiële consolidatiesysteem (of het juiste detailniveau per entiteit ontbreekt). Om de voor de minimumbelasting benodigde data te verkrijgen, zullen bedrijven hun financiële systemen en processen derhalve fors aan moeten passen, dan wel significante manuele handelingen moeten verrichten ten aanzien van de standaard data uit de bestaande financiële systemen. De NOB voorziet in dit kader een aanzienlijke toename in de administratieve lasten voor de bedrijven. Dit kan worden geïllustreerd aan de hand van een aantal voorbeelden:

- Een belangrijke aanpassing heeft betrekking op tijdelijke verschillen en de daaraan gerelateerde latente belastinglast. Het voorgestelde artikel 7.3, tweede lid, bepaalt dat in een staat waarin het van toepassing zijnde belastingtarief hoger is dan het minimumbelastingtarief, de latente belastinglast herrekend dient te worden tegen het minimumbelastingtarief. Deze herrekening moet per entiteit en activa categorie worden uitgevoerd. Daarnaast bepaalt het voorgestelde artikel 7.3, zevende lid, dat ten aanzien van passieve belastinglatenties geldt dat indien binnen vijf verslagjaren nadat deze latentie is gevormd niet daadwerkelijk sprake is van betaling (en daarmee vereffening van het tijdelijke verschil), de eerder in aanmerking genomen wijziging van de passieve belastinglatentie wordt teruggenomen. Op basis van het voorgestelde artikel 7.3, achtste lid, dient daarbij onderscheid te worden gemaakt tussen bestanddelen waar wel en geen terugname voor geldt. Deze verplichting bestaat niet onder geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden en de financiële systemen zijn in de praktijk ook niet ingericht om dit te kunnen administreren. Dit vereist een additionele administratie waarin alle relevante belastinglatenties voor belastbare tijdelijke verschillen wereldwijd per entiteit moeten worden bijgehouden.





- Het consolidatiesysteem en andere financiële systemen worden gebruikt om management inzicht te geven in de prestaties van de business units. De op basis van van de eenheid ‘business unit’ gerapporteerde informatie is in de praktijk soms een subconsolidatie van juridische entiteiten. Intercompany eliminaties en gerelateerde belastinglatenties worden in dat geval ook op het niveau van de business unit bijgehouden in het consolidatiesysteem, i.e. niet per entiteit als bedoeld in het voorgestelde artikel 1.2.
- Het voorgestelde artikel 6.1, eerste lid, bepaalt dat kwalificerend inkomen van een groepsentiteit moet worden bepaald vóór consolidatiecorrecties, waaronder begrepen de herwaardering van bezittingen en schulden die voortvloeit uit acquisitie accounting. Deze zogenoemde ‘purchase price accounting adjustments’ mogen niet worden meegenomen. In de praktijk beschikt de uiteindelijkemoederentiteit niet altijd over het juiste detailniveau om deze correcties per entiteit toe te passen.

Gezien het aantal afwijkingen van geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden, het vereiste detailniveau en casus specifieke bepalingen zal het opstellen van de bijheffing-informatieaangifte een aanzienlijke toename van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven betekenen. Naast de ontwikkeling van nieuwe financiële systemen en processen zullen ook wereldwijd de lokale financiële bedrijfsadministraties opgeleid en getraind moeten worden. In gelijke zin zal dit een omvangrijke en complexe impact hebben op het toezicht en de controle door de respectievelijke belastingautoriteiten.

Door de vele afwijkingen van geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden worden ook belastingautoriteiten geconfronteerd met een nieuw winstbepalingsstelsel dat niet eenvoudig is terug te herleiden tot de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijkemoederentiteit. De NOB benadrukt dan ook het belang van een goede veiligehavenregeling om de lastendruk zoveel mogelijk te beperken.





E. Hoofdstuk 1 – Algemene bepalingen

Groepsbegrip

Volgens artikel 1.2, eerste lid, van het conceptwetsvoorstel wordt onder groep verstaan, onder a:

‘een geheel van entiteiten die met elkaar verbonden zijn door eigendom of zeggenschap zoals omschreven in de financiële verslaggevingsstandaard voor de opstelling van een geconsolideerde jaarrekening door de uiteindelijkkemoederentiteit, inclusief iedere entiteit die enkel op grond van haar beperkte omvang, op grond van materialiteit, of op grond van het feit dat zij ter verkoop wordt gehouden, niet is opgenomen in die geconsolideerde jaarrekening.’

IFRS 10 bevat een uitzondering op de algemene consolidatieregels waardoor het voor zogeheten investeringsentiteiten in de zin van IFRS 10 niet is toegestaan om investeringen op te nemen in een geconsolideerde jaarrekening. IFRS 10 schrijft in plaats daarvan voor dat de investeringsentiteit de investeringen rapporteert tegen hun reële waarde met verwerking van waardeveranderingen in de winst- en verliesrekening.

Voorbeeld

Een investeringsentiteit in de zin van IFRS 10 die kwalificeert als uiteindelijkkemoederentiteit (UPE) houdt investeringen in de entiteiten A, B en C. De investeringsentiteit in de zin van IFRS 10 is geen uitgesloten entiteit als bedoeld in artikel 2.2 van het wetsvoorstel, bijvoorbeeld omdat de investeringsentiteit niet is onderworpen aan toezichtregelgeving. Het is de investeringsentiteit op grond van IFRS 10 niet toegestaan om de entiteiten A, B en C te consolideren, ongeacht of sprake is van controlerende belangen.

De NOB vraagt om bevestiging dat in dit voorbeeld de investeringsentiteit enerzijds en de entiteiten A, B en C geen onderdeel uitmaken van dezelfde groep in de zin van artikel 1.2, eerste lid, van het wetsvoorstel.

De NOB voelt zich gesteund in dit standpunt gelet op de CbCR-guidance van de OESO waarin aangegeven is dat investeringen van de investeringsentiteit niet tot de CbCR MNE Group behoren van de investeringsentiteit, ongeacht of de investeringsentiteit een controlerend belang in de als investering gehouden dochtermaatschappij heeft. (VRAAG 72)





F. Hoofdstuk 2 – Toepassingsbereik

Artikel 2.1

Artikel 2.1 regelt wanneer de Wet minimumbelasting 2024 van toepassing is. Op grond van deze bepaling is de Wet minimumbelasting 2024 met betrekking tot een verslagjaar van toepassing op groepsentiteiten (met uitzondering van uitgesloten entiteiten) die deel uitmaken van een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep, welke groep in ten minste twee van de vier onmiddellijk aan het verslagjaar voorafgaande verslagjaren volgens de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit van de groep een omzet heeft van ten minste € 750.000.000 per verslagjaar.

De NOB signaleert dat in dit kader van belang is wie kwalificeert als de uiteindelijke moederentiteit en wat wordt verstaan onder een groep en wat een geconsolideerde jaarrekening is. Voor wat betreft de groep en de geconsolideerde jaarrekening wordt, in beginsel, aangesloten bij de financiële verslaggevingsstandaarden van de multinationale onderneming. De Wet minimumbelasting 2024 laat echter ruimte voor interpretatie op dit gebied.

Dit illustreren we aan de hand van onderstaand voorbeeld:

Een Nederlandse multinationale onderneming maakt haar geconsolideerde jaarrekening op het niveau van A BV op. De familie houdt een controlerend belang van 100% middels Familie BV in A BV. De eerste stap is het vaststellen welke entiteiten tot de groep behoren op basis van de geconsolideerde jaarrekening op het niveau van A BV. De NOB constateert dat er ruimte is voor interpretatie voor het vaststellen van de entiteiten voor de groep.

De eerste zienswijze kan worden gevormd op basis van een grammaticale interpretatie. Op grond van de definitie van de term uiteindelijk moederentiteit zoals opgenomen in het voorgestelde artikel 1.2, eerste lid, van het conceptwetsvoorstel kan het zijn dat in dit voorbeeld Familie BV als een uiteindelijk moederentiteit kwalificeert omdat zij onmiddellijk een controlerend belang in A BV houdt. Dit is op basis van de aanname dat er geen andere entiteit is die een controlerend belang in Familie BV houdt.





Als tweede zienswijze merkt de NOB op dat het niet duidelijk is hoe sub a – c van de geconsolideerde jaarrekening definitie als bedoeld in artikel 1.2, eerste lid, van het conceptwetsvoorstel zich verhouden tot sub d van voornoemde definitie. In sub d is namelijk een fictie opgenomen voor het geval dat de uiteindelijk moederentiteit geen geconsolideerde jaarrekening opstelt (hetgeen het geval is op het niveau van Familie BV).

Op basis van van het conceptwetsvoorstel kan er echter alsnog sprake zijn van een geconsolideerde jaarrekening indien de uiteindelijke moederentiteit (in dit geval Familie BV) ‘daartoe verplicht zou zijn geweest, zou zijn opgesteld in overeenstemming met een geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaard (...)’. Daarbij merkt de NOB op dat ‘zou zijn opgesteld’ impliceert dat hier sprake is van een keuzebepaling onder een financiële verslaggevingsstandaard. De NOB vraagt zich af hoe in deze tweede zienswijze sub d de term ‘zou zijn opgesteld’ doorwerkt (VRAAG 73). Een mogelijke interpretatie is dat voor financiële verslaggevingsdoeleinden op het niveau van A BV wordt geconsolideerd, terwijl voor toepassing van de Wet minimumbelasting 2024 op het niveau van Familie BV wordt geconsolideerd. Met dien verstande vraagt de NOB in dit kader verduidelijking met betrekking tot of het consolidatievereiste onder de Wet minimumbelasting 2024 ruimer moet worden uitgelegd dan onder de financiële verslaggevingsstandaarden, zoals EU IFRS) en of zekerheid van tevoren door de Belastingdienst kan worden verschaft over op welk niveau de Wet minimumbelasting 2024 verplichting kan gelden. (VRAAG 74)

Daarnaast is in het conceptwetsvoorstel geen systematiek opgenomen om buitenlandse valuta’s om te rekenen naar euro’s, bijvoorbeeld om te bepalen of aan de omzetgrens van € 750.000.000 is voldaan. In de CbCR-wetgeving is wel een dergelijke systematiek opgenomen, en wordt aangesloten bij de wisselkoers in januari 2015.

Het ontbreken van een dergelijke systematiek in de Wet minimumbelasting 2024 kan leiden tot onduidelijkheid of een multinationale groep onder de regels van de Wet minimumbelasting 2024 valt; verder is het mogelijk dat er een discrepantie ontstaat tussen het bepalen van de omzetgrens voor de Wet minimumbelasting 2024 en de CbCR-wetgeving, waardoor een multinationale groep wel binnen het bereik van de ene regeling kan vallen maar niet onder het bereik van de andere regeling.

De NOB verzoekt te bevestigen dat (i) er een systematiek zal komen om buitenlandse valuta’s om te rekenen naar euro’s, en (ii) om de Wet minimumbelasting 2024 aan te laten sluiten op de CbCR-wetgeving. (VRAAG 75)





Artikel 2.2

Artikel 2.2 van het conceptwetsvoorstel regelt wanneer er sprake is van een uitgesloten entiteit, waarbij voor de definities wordt aangesloten bij het richtlijnvoorstel. De NOB signaleert dat bepaalde definities in artikel 1.2 van het conceptwetsvoorstel, voor bijvoorbeeld een ‘pensioenfonds’, kunnen afwijken ten opzichte van vergelijkbare definities in de Wet Vpb 1969 voor subjectief vrijgestelde lichamen. In de praktijk zou dit als gevolg kunnen hebben dat op basis van de Wet Vpb 1969 een lichaam subjectief vrijgesteld is, terwijl een dergelijke vrijstelling (door middel van het zijn van een uitgesloten entiteit) niet geldt in de Wet minimumbelasting 2024.

G.Hoofdstuk 3 – Binnenlandsebijheffing (QDMTT)

QDMTT (binnenlandse bijheffing) en ‘hoogste’ moederentiteit

Artikel 3.1 van het conceptwetsvoorstel regelt de belastingplicht voor de QDMTT (binnenlandse bijheffing). Belastingplichtig zijn de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten. Dit betekent dat indien Nederland een laagbelastende staat is, alle in Nederland gevestigde entiteiten belastingplichtig zijn. Artikel 3.1, tweede lid, bepaalt dat indien er meerdere groepsentiteiten zijn, de QDMTT (binnenlandse bijheffing) geheven wordt alsof er één belastingplichtige is. De bijheffing wordt geheven van de moederentiteit waarvan het belang niet wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit (tweede lid, letter a): de ‘hoogste’ moederentiteit. Indien er meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten zijn wordt, al dan niet op verzoek van een groepsentiteit, bij voor bezwaar vatbare beschikking door de inspecteur vastgesteld van welke entiteit de bijheffing wordt geheven (tweede lid, letter b). Blijkens de artikelsgewijze toelichting van het conceptwetsvoorstel (blz. 114) bestaat er in de eerste, in letter a, opgenomen situatie geen keuzemogelijkheid.

Het ontbreken van deze keuzemogelijkheid kan tot praktische problemen leiden. Deze bepaling kan er onder meer toe leiden dat een ‘hoogste’ moederentiteit in Nederland die minder dan het volledige belang houdt in een andere moederentiteit in Nederland, de belasting verschuldigd wordt die ziet op inkomen van andere, niet volledig gehouden groepsentiteiten. Dit zou de noodzaak tot verrekening van de belasting met de minderheidsaandeelhouders met zich mee kunnen brengen. In de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) wordt dit (grotendeels) voorkomen door de heffing van een partieel gehouden moederentiteit. Daarnaast kan dit leiden tot heffing van belasting van een entiteit die onvoldoende liquiditeiten heeft om de belasting te voldoen, bijvoorbeeld indien er sprake is van een tussenhoudster die operationele activiteiten in Nederland houdt.





De NOB geeft in overweging om de beperking van de keuzemogelijkheid zoals thans opgenomen in het artikelsgewijs commentaar weg te nemen, en de keuze zoals opgenomen in artikel 3.1, tweede lid, letter b, ook mogelijk te maken indien er meerdere moederentiteiten in Nederland zijn waarvan er één de ‘hoogste’ moederentiteit in Nederland is. (VRAAG 76)

Voorts vraagt de NOB om een nadere toelichting van het begrip ‘belang’. Op grond van het voorgestelde artikel 3.1 en het artikelsgewijs commentaar van het conceptwetsvoorstel, blz. 113, lijkt dit alleen te zien op een onmiddellijk belang. (VRAAG 77)

De relevantie van deze vraag is gelegen bij het vaststellen van de ‘hoogste’ moederentiteit. Dit is ook relevant voor de toepassing van het voorgestelde artikel 5.1 van het conceptwetsvoorstel. Een voorbeeld moge dit verduidelijken. Ingeval een in Nederland gevestigde moederentiteit wordt gehouden door een buitenlandse groepsentiteit en die Nederlandse moederentiteit houdt op haar beurt via een in het buitenland gevestigde groepsentiteit een in Nederland gehouden moederentiteit, dan zijn er twee moederentiteiten te identificeren als het begrip ‘belang’ slechts een onmiddellijk belang betreft. Indien dit het geval is, vraagt de NOB te bevestigen dat er in dit geval een keuze gemaakt kan worden bij welke entiteit de bijheffing kan worden geheven conform artikel 3.1 tweede lid, letter b en artikel 5.1 tweede lid, letter b van het conceptwetsvoorstel. (VRAAG 78)

Samenloop QDMTT (binnenlandse bijheffing) en IIR (inkomen-inclusiebijheffing)

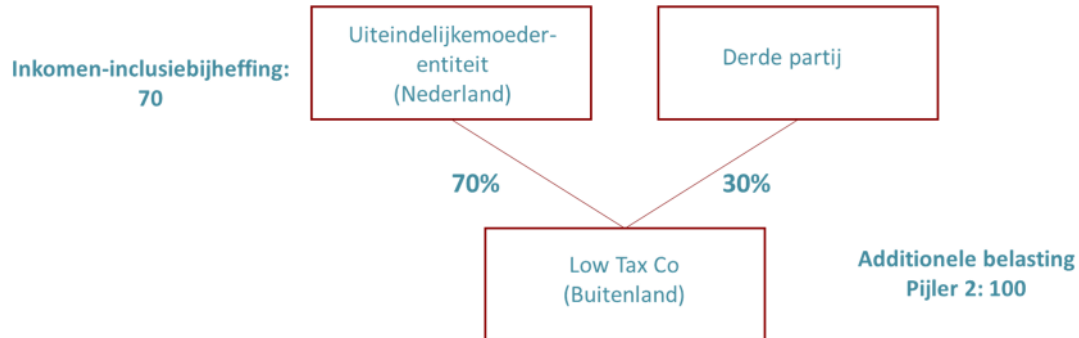
Daarnaast zijn er enkele situaties denkbaar waarin de QDMTT (binnenlandse bijheffing) en de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) samenlopen met verschillende uitkomsten.

Voorbeeld 1

Een in Nederland gevestigde uiteindelijkmoederentiteit houdt 70% van het belang in een buitenlandse dochter (Low Tax Co). Low Tax Co wordt door de uiteindelijkmoederentiteit geconsolideerd en behoort dus tot de Pijler 2-groep. De overige 30% van het belang wordt gehouden door een derde.

Low Tax Co heeft een “belastingtekort” van 100 op basis van de regels van Pijler 2. LowTax Co is in haar jurisdictie niet onderworpen aan een QDMTT (binnenlandse bijheffing). Op grond van de allocatieregels van artikelen 4.1 en 4.2 van het conceptwetsvoorstel zal Nederland de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) toepassen naar rato van het belang dat de uiteindelijkmoederentiteit houdt in Low Tax Co. Dat is in dit geval 70% en resulteert dus in 70 additionele belasting onder de IIR (inkomen-inclusiebijheffing). De NOB begrijpt dat de resterende 30 ook niet wordt geheven op grond van de UTPR (onderbelastingwinstbijheffing). Artikel 5.3, lid 3 bepaalt immers dat de bijheffing voor die heffing wordt gesteld op nihil indien het volledige belang van de uiteindelijkmoederentiteit in de laagbelaste groepsentiteit wordt gehouden door een moederentiteit die een gekwalificeerde IIR (inkomen-inclusiebijheffing) toepast. Aan die voorwaarde wordt in dit geval voldaan.



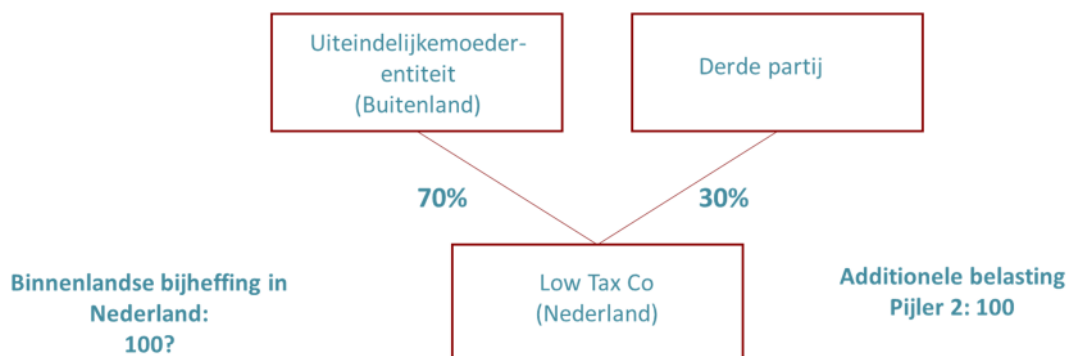


Voorbeeld 2

De uiteindelijkmoederentiteit is gevestigd in het buitenland en is de laagbelaste entiteit Low Tax Co gevestigd in Nederland.

Ook in dit voorbeeld bedraagt de additioneel verschuldigde Pijler 2 belasting 100. Deze wordt door Nederland zelf geheven in de vorm van een QDMTT (binnenlandse bijheffing).

Anders dan de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) bevatten de bepalingen van de QDMTT (binnenlandse bijheffing) in artikel 3.1 en 3.2 van het conceptwetsvoorstel echter géén vermindering voor dat deel van de bijheffing dat verschuldigd is ten aanzien van de derde partij. Dit betekent dat de totale additionele belasting onder Pijler 2 in voorbeeld 2 100 bedraagt waar deze in voorbeeld 1 70 bedraagt.



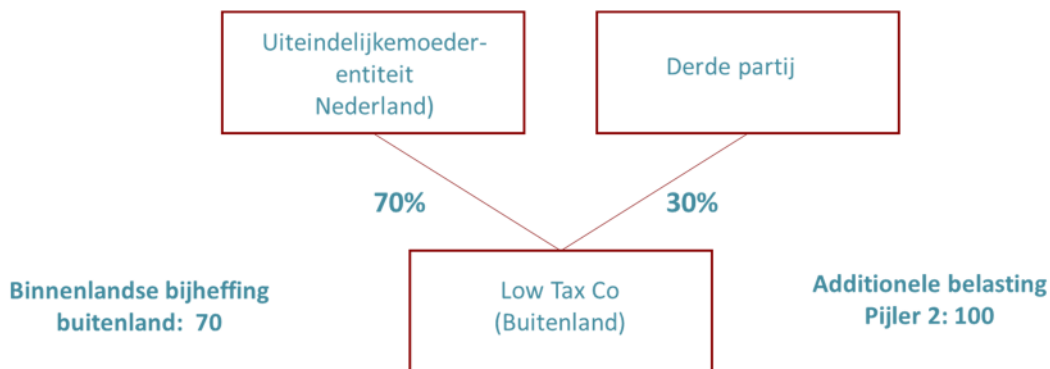
Voorbeeld 3

Naar verluidt zijn er andere landen die overwegen om bovenstaand verschil weg te nemen. Zij doen dit door de bijheffing slechts toe te passen voor zover het belang in Low Tax Co wordt gehouden door de Pijler 2-groep, in lijn met de IIR (inkomen-inclusiebijheffing). Dit wordt uitgewerkt in het onderstaande voorbeeld.



In dit voorbeeld heft het buitenland 70 aan QDMTT (binnenlandse bijheffing) van Low Tax Co aangezien de groep (via de uiteindelijkkemoederentiteit) 70% van het belang in Low Tax Co houdt.

De NOB vraagt om toe te lichten hoe Nederland hiermee om zal gaan. Kan in een dergelijk geval nog steeds worden voldaan aan de voorwaarden voor een kwalificerende QDMTT (binnenlandse bijheffing) waardoor op grond van artikel 8.2, lid 9 bijheffing elders achterwege blijft? (VRAAG 79) Zo nee, hoe werkt een en ander uit onder de toerekenings- en verrekeningsmechanismen van de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) en de UTPR (onderbelastewinstbijheffing)? (VRAAG 80)

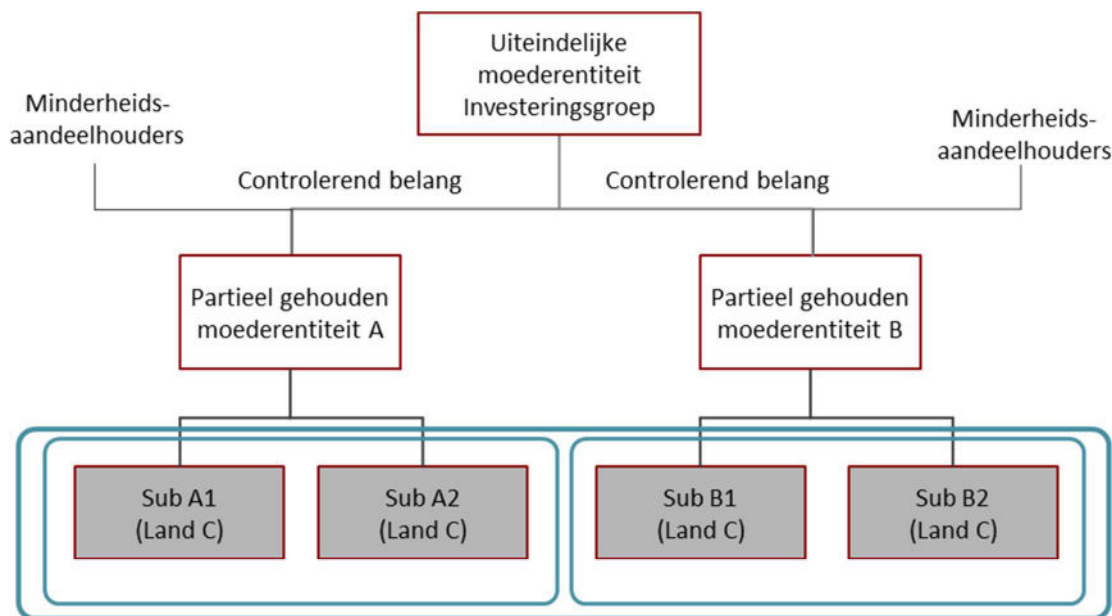


H.Hoofdstuk 4 – Inkomen-inclusiebijheffing (IIR)

Het conceptwetsvoorstel resulteert in onverwachte effecten voor investeringsgroepen die (lange termijn) controlerende belangen houden in los van elkaar opererende groepen via partieel gehouden moederentiteiten. De additionele bijheffing wordt op het niveau van de uiteindelijke moederentiteit voor de groep tezamen berekend per land. Maar de additionele bijheffing wordt op grond van artikel 4.2 van het conceptwetsvoorstel primair toegerekend aan de partieel gehouden moederentiteiten. Dit kan als resultaat hebben dat de POPE (partieel gehouden moederentiteit) van Groep A een deel van de additionele bijheffing betaald van Groep B omdat de berekening van het effectieve belastingtarief per land plaatsvindt op het niveau van de UPE (uiteindelijke moederentiteit) (Groep A en Groep B tezamen). Dit effect komt ook voor als de additionele bijheffing in land C betaald moet worden op basis van een kwalificerende QDMTT (binnenlandse bijheffing). Er wordt immers voor de groep tezamen per land berekend of een entiteit laagbelast is.



Dit verstoort de investeringen van de minderheidsaandeelhouders. De waarde van hun investeringen wordt verminderd door de te lage belastingheffing in een andere groep, waar zij geen enkele invloed op kunnen uitoefenen. De NOB vraagt zich af of dit effect beoogd is (VRAAG 81). Om dit onverwachte en marktversturende effect te voorkomen, vraagt de NOB te overwegen een keuzerecht om de additionele bijheffing voor partieel gehouden moederentiteiten te berekenen als ware zij de uiteindelijke moederentiteit, zoals wordt gedaan voor 'in minderheidsbelang gehouden moederentiteiten' in lijn met artikel 8.5 van het conceptwetsvoorstel. Een dergelijke keuze kan recht doen aan de onafhankelijkheid van de los van elkaar opererende groepen en kan voorkomen dat hun marktpositie verstoord wordt. (VRAAG 82)



Effectieve belastingtarief land C groep uiteindelijke moederentiteit <15%

Effectieve belastingtarief land C groep A
>15%

Effectieve belastingtarief land C groep B
<15%

I. Hoofdstuk 5 – Onderbelastewinstbijheffing (UTPR)

De NOB vraagt specifiek aandacht voor de werking van de UTPR (onderbelastewinstbijheffing), zowel in algemene zin als in de relatie tot de Verenigde Staten (de juridische houdbaarheid van de bepaling in relatie tot het internationale verdragenrecht evenals het EU-recht wordt in de algemene beschouwing nader beschreven). Deze secundaire allocatiebepaling strekt ertoe om het resterende saldo bijheffing te alloceren – voor zover niet te alloceren door middel van de IIR (inkomen-inclusiebijheffing) – binnen de groep aan de groepsentiteiten gevestigd in jurisdicties die een UTPR (onderbelastewinstbijheffing) hebben ingevoerd. Allocatie geschiedt op basis van werknemers en vaste activa gebaseerde verdeelsleutel. Dit betekent ook dat in het geval dat Nederland (een van) de eerste (of een van de weinige) jurisdictie(s) is die een UTPR (onderbelastewinstbijheffing) implementeert er een situatie kan ontstaan waarbij – ondanks in absolute termen beperkte werknemers en vaste activa – een groot bedrag aan bijheffing aan Nederland wordt toebedeeld. Dit geldt overigens niet alleen voor bijheffing gerelateerd aan zusterentiteiten, maar onder omstandigheden kan ook bijheffing over de winst behaald door de uiteindelijke moederentiteit (lees: het hoofdkantoor) toegewezen worden aan Nederland.

De gevoeligheid van de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) laat zich in Amerikaanse context het best illustreren middels een voorbeeld, maar geldt dus ook in relatie tot alle andere landen:

Een vaak voorkomende reden dat de Verenigde Staten ondanks een hoog tarief toch als laagbelastend land op grond van de Pijler 2 regels kan worden aangemerkt, is dat de Verenigde Staten research en development credits verleent aan bedrijven ter stimulering van de (lokale) economie. Deze credits leveren een permanent commercieel-fiscaal verschil op en kwalificeren niet als 'Qualified Refundable Tax Credit', dat dientengevolge een neerwaarts effect op de ETR voor Pijler 2 doeleinden heeft. Als zodanig conflicteert heffing via de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) met het lokale beleidsdoel van de Verenigde Staten, maar ook van andere landen die vergelijkbare tax incentives kennen (uiteraard slechts indien zij zelf geen QDMTT en kwalificerende IIR (inkomen-inclusiebijheffing) invoeren).

Verder geldt dat ingeval slechts een (zeer) beperkt aantal jurisdicties een UTPR (onderbelastewinstbijheffing) invoert, er een economische prikkel kan bestaan voor multinationale ondernemingen om de huidige bedrijfsactiviteiten in deze jurisdicties te heroverwegen. Eenzelfde prikkel geldt voor multinationale ondernemingen die (nog) niet actief zijn in jurisdicties met een UTPR (onderbelastewinstbijheffing). De mogelijke heffing verschuldigd onder de UTPR (onderbelastewinstbijheffing) kan derhalve in de weg staan aan het uitrollen van economische activiteiten.



Is het kabinet zich bewust van de politiek gevoeligheden van de in algemene zin en specifiek in de relatie tot de Verenigde Staten, maar ook bijvoorbeeld in relatie tot ontwikkelingslanden, evenals de daarmee samenhangende effecten op de investeringsbeslissingen van multinationale ondernemingen? (VRAAG 83)

J. Hoofdstuk 6 – Bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies

Introductie

Hoofdstuk 6 en hoofdstuk 7 van de voorgestelde wet bevatten de kernelementen van de te berekenen effectieve belastingdruk. Hoofdstuk 6 omvat de regels die moeten worden toegepast om het kwalificerende inkomen of verlies te berekenen en hoofdstuk 7 omvat de regels die moeten worden toegepast bij de berekening van het bedrag van de betrokken belastingen. Het valt de NOB op dat hoofdstukken 6 en 7 nauwgezet de OESO-modelregels volgen. Ook de artikelsgewijze toelichting op de voorgestelde wet volgt in hoge mate de toelichting van de OESO op de OESO-modelregels. Ondanks de uitgebreide toelichting door de OESO en bij de voorgestelde wet, blijven vanwege de complexiteit van de regels diverse vragen onbeantwoord en zullen er bij de toepassing in de praktijk nog vele vragen rijzen.

De NOB verwacht dat de OESO in de komende tijd nog aanvullende toelichtingen zal verstrekken en vraagt te bevestigen dat naast de bestaande toelichting van de OESO ook deze nadere toelichtingen gelden bij de uitleg en interpretatie van de voorgestelde wet. (VRAAG 84) De NOB verwijst ook naar het onderdeel 'richtlijnconforme interpretatie' en 'status OESO-commentaar' onder de algemene beschouwing. Hiermee kan worden voorkomen dat de toepassing van de voorgestelde wet gaat divergeren van de uitleg en interpretatie van de OESO-modelregels en er discrepanties kunnen gaan ontstaan met implementatiewetgeving van andere (lid)staten.

Op een aantal punten vraagt de NOB nu reeds om verduidelijking middels additionele toelichting van diverse individuele bepalingen opgenomen in het conceptwetsvoorstel. In het onderstaande zijn daarvan een aantal in het oog springende voorbeelden van opgenomen.

Artikel 6.1

Artikel 6.1, eerste lid

Als uitgangspunt voor de bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit dient de financiële verslaggeving van de groepsentiteit voorafgaande aan consolidatie en eliminatie van intra-groepstransacties.





De NOB verzoekt – voor de volledigheid – te bevestigen dat dit uitgangspunt niet met zich meebrengt dat bij de bepaling van het inkomen van de groepsentiteit een fictieve zelfstandige winst- en verliesrekening voor de groepsentiteit moet worden opgesteld als ware zij als een zelfstandige entiteit onderworpen aan de verslaggevingsstandaard van de uiteindelijkkemoederentiteit. (VRAAG 85)

Hiermee wordt bedoeld dat binnen een verslaggevingsstandaard er verschillen kunnen zijn ten aanzien van de accounting op entiteitsniveau en op geconsolideerd niveau. Een voorbeeld kan dit verduidelijken. De uiteindelijkkemoederentiteit heeft een geconsolideerde jaarrekening opgesteld op grond van IFRS. Op grond van de geconsolideerde jaarrekening worden materiele vaste activa gewaardeerd op verkrijgingsprijs. De materiele vaste activa worden binnen concern ter beschikking gesteld aan andere groepsentiteiten. In de jaarrekeningen van de groepsentiteit op standalone basis zou, met inachtneming van IFRS, IFRS16 (lease accounting) toegepast moeten worden, hetgeen zou afwijken van de waarderingmethode gehanteerd in de geconsolideerde jaarrekening. (VRAAG 86)

Artikel 6.2

Artikel 6.2, lid 1(a) Betrokken belasting

Is Nederland voornemens om een lijst te maken met buitenlandse belastingen die als betrokken belastingen in aanmerking mogen worden genomen. (VRAAG 87) In de praktijk is daar veel behoefte aan. En voorzover dit het geval is, hoe is het kabinet voornemens om te gaan met landen die dit verschillend zien / invullen? (VRAAG 88)

Artikel 6.2, lid 1(b) Uitgesloten dividend

In het OESO-commentaar is opgenomen dat alle deelnemingskosten in aanmerking mogen worden genomen bij het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies. Deze bepaling is niet overgenomen in de memorie van toelichting bij het conceptwetsvoorstel. Kan bevestigd worden dat dit in Nederland op dezelfde wijze uit zal werken. (VRAAG 89)

Artikel 6.2, lid 1(c) Compartimentering

Kan bevestigd worden dat bij daling van een belang onder de 10% compartimentering kan worden toegepast? (VRAAG 90)

Artikel 6.2, lid 1(c) Valutarisico's

In het OESO-commentaar is in paragraaf 4.57 opgenomen dat er nog nadere toelichting komt op het verwerken van resultaten voortkomend uit het afdekken van valutarisico's op deelnemingen. Kan bevestigd worden dat deze inderdaad nog komen? (VRAAG 91) Zal daarbij ook aandacht worden besteed aan de verwerking van valutaresultaten op deelnemingsdividenden? (VRAAG 92)





Artikel 6.2, lid 1(c) Vervreemdingswinst

Ten aanzien van uitgesloten dividenden is in het OESO-commentaar, zoals hierboven beschreven, toegelicht hoe de daarmee samenhangende kosten in aanmerking worden genomen. Ten aanzien van aan- en verkoopkosten samenhangend met uitgesloten vermogenswinsten en -verliezen is noch in het OESO-commentaar noch in de voorgestelde memorie van toelichting iets opgenomen.

In de financiële verslaggeving vormen deze onderdeel van de winst en verliesrekening. Kan bevestigd worden hoe deze kosten in aanmerking moeten worden genomen in het kwalificerende inkomen of verlies? (VRAAG 93)

Artikel 6. 2, lid 2(a), onder 4 Nettobelastinglast

In dit deel van het conceptwetsvoorstel wordt gesproken van 'belastinglasten als gevolg van deze wet of, waar het derde staten betreft, als gevolg van de toepassing van de OESO-modelregels;' als vertaling van 'taxes arising pursuant to the rules of this Directive or, as regards third country jurisdictions, the OECD Model Rules, accrued as an expense'. De NOB merkt op dat hier de verwijzing naar belastinglasten als gevolg van de toepassing van de richtlijn in andere EU- lidstaten lijkt te missen (VRAAG 94)

Artikel 6.2, lid 2(e) Assymetrische valutaresultaten

De winst van de vaste inrichting zelf is vrijgesteld. Dit geldt niet voor het valutavertaalresultaat (Rupiah arrest). Moet dit valutavertaaltranslatie resultaat op een vrijgestelde vaste inrichting als een asymmetrisch valutaresultaat behandeld worden? (VRAAG 95)

Artikel 6.2, lid 2(h) Aangegroeide pensioenlasten

Het bedrag aan pensioenlasten dat in de jaarrekening is betrokken moet gecorrigeerd worden voor het bedrag dat in dat verslagjaar aan het pensioenfonds is afgedragen. Buiten Nederland zijn er ook bedrijven die pensioen op de balans houden en zelf aan de gepensioneerden betalen. Geldt deze bepaling ook voor dergelijke pensioenen in eigen beheer? (VRAAG 96) Zoniet dan zou er voor dergelijke pensioenen geen aftrek gelden. (VRAAG 97)

Artikel 6.3

Artikel 6.3, lid 3 Op aandelen gebaseerde betalingen

In het jaar dat de keuze wordt gemaakt om de aftrek te baseren op de fiscale aftrek moeten de kosten die in de jaren daarvoor ten laste van de commerciële winst zijn gekomen teruggenomen worden. Geldt dit ook voor de jaren voorafgaand aan de invoer van Pijler 2? (VRAAG 98) Zoja, kan dan een daarvoor gevormde latentie (DTA) vrijvallen? (VRAAG 99)



Artikel 6.4

Artikel 6.4 Arm's length beginsel

De NOB vraagt te verduidelijken wat wordt verstaan onder het arm's length beginsel zoals opgenomen in het vierde lid. Van belang hierbij zijn onder meer vragen wat het belang is van artikel 9 van het OESO-modelverdrag en de OESO-richtlijnen voor verrekenprijzen. (VRAAG 100) We verwijzen hiervoor ook naar het onderdeel 'Arm's length correcties' onder de algemene beschouwing.

Correcties van verrekenprijzen in een laagbelastende staat na het indienen van de aangifte voor de minimumbelasting kunnen ertoe leiden dat de betrokken belastingen voor een voorafgaand verslagjaar toenemen.

Op grond van het voorgestelde artikel 7.6, eerste lid van het conceptwetsvoorstel wordt die extra belasting echter in aanmerking genomen als een aanpassing in het verslagjaar waarin de aanpassing is gemaakt. Dit leidt effectief tot dubbele belasting voor bedrijven. De NOB vraagt aandacht te besteden aan de vraag hoe een dergelijke dubbele heffing zich verhoudt tot (de uitgangspunten van) artikel 9 van het OESO-modelverdrag. (VRAAG 101)

Artikel 6.8

Artikel 6.8 Intra-groepsfinancieringsregeling

Is er kans op overlap tussen de voortwenteling van rente-aftrek onder artikel 15b Wet Vpb 1969 en artikel 6.8 van het conceptwetsvoorstel? (VRAAG 102)

Artikel 6.12

Artikel 6.12 Uitsluiting van inkomen uit internationale scheepvaart

Artikel 6.12 van het conceptwetsvoorstel regelt dat, binnen bepaalde voorwaarden, voor het bepalen van het kwalificerende inkomen of verlies van een groepsentiteit, het inkomen of verlies uit internationale scheepvaart en inkomen uit gekwalificeerde nevenactiviteiten in de internationale scheepvaart van die groepsentiteit buiten aanmerking blijven.

Hoewel het artikel vrijwel identiek lijkt aan het concept richtlijnvoorstel van de EU van 16 juni 2022, lijkt het op een aantal punten (wellicht onbedoeld) af te wijken. Ook zijn er een aantal bepalingen die zeer waarschijnlijk tot uitvoeringsproblemen gaan leiden. Deze komen hieronder nader aan de orde.



Artikel 6.12 lid 1

Artikel 6.12 lid 1 van het conceptwetsvoorstel eist dat ‘het strategische of commerciële beheer van alle betrokken schepen feitelijk wordt verricht vanuit de staat waar zij is gevestigd’. Omdat de begrippen ‘strategisch beheer’ en ‘commercieel beheer’ geen vast gedefinieerde begrippen zijn, verwachten we hierover in de praktijk veel discussie. Zeker nu de tekst lijkt te suggereren dat 100% van het strategisch of commerciële beheer in de staat moet plaatsvinden, en als bijvoorbeeld 5% van dit beheer in een andere staat wordt verricht, de uitsluiting van het inkomen uit internationale scheepvaart niet van toepassing is. Als niet duidelijk is waaruit die 100% bestaat is het niet onwaarschijnlijk te veronderstellen dat er regelmatig discussies gevoerd gaan worden of 100% danwel 95% (of een ander percentage) van het relevante beheer in de staat van vestiging wordt verricht. De toelichting op deze bepaling verwijst naar de ‘relevante feiten en omstandigheden’ en is derhalve ook niet eenduidig. Het zou helpen als de toelichting een lijst van activiteiten zou geven die tenminste in de relevante staat uitgevoerd zouden moeten worden om te kunnen spreken van ‘het strategische of commerciële beheer van alle betrokken schepen’. (VRAAG 103)

Artikel 6.12 lid 6

Artikel 6.12 lid 6 letter a van het conceptwetsvoorstel geeft een definitie van ‘Inkomen uit internationale scheepvaart’ te weten ‘het door een groepsentiteit behaalde netto inkomen uit de volgende activiteiten, waarbij het vervoer niet plaatsvindt via binnenwateren in dezelfde staat’. Een schip dat vanuit Shanghai de haven van Rotterdam aandoet vaart het laatste deel van de reis over de Nieuwe Waterweg (een binnenwater). Dit geldt eveneens bij de havens van Antwerpen en Hamburg. De NOB neemt aan dat indien een transport over zee plaatsvindt met inbegrip van transport over een waterweg van maritieme aard, het transport voor het gehele traject geacht wordt transport over zee te zijn. Dit conform artikel 3.22 lid 12 Wet op de inkomstenbelasting 2001. (VRAAG 104)

Artikel 6.12 lid 6

Als kwalificerende neveninkomsten kwalificeren onder meer ‘dienstverlening aan andere scheepvaartondernemingen door ingenieurs, onderhoudspersoneel, vrachtbehandelaars, cateringpersoneel en personeel voor klantenservice’ (artikel 6.12 lid 6 letter b onder 4 van het conceptwetsvoorstel). Het begrip ‘ingenieur’ in de Nederlandse tekst lijkt een andere lading te hebben dan het begrip in de Engelse versie van het richtlijnvoorstel waar het begrip ‘engineers’ wordt gebruikt. ‘Ingenieur’ is een woord dat in Nederland wordt gebruikt voor hoog opgeleid technisch personeel. Het Engelse woord ‘engineer’ wordt gebruikt voor verschillende functies, functieniveaus en kennisniveaus.





Artikel 6.14

Artikel 6.14, lid 4 Toerekening resterend bedrag

Het voorgestelde artikel 6.14, lid 4 van het conceptwetsvoorstel bepaalt de toerekening van een resterend bedrag aan nettowinst of verlies van een doorkijkentiteit aan de uiteindelijkkemoederentiteit of de omgekeerde hybride entiteit. De NOB vraagt of de laatste zin van de toelichting bij dit artikel een schrijffout bevat en ten onrechte stelt dat ‘deze winst wordt dus toegerekend aan de doorkijkentiteit zelf en niet aan haar groepsentiteit-belanghouders’. (VRAAG 105)

K. Hoofdstuk 7 – Berekening van gecorrigeerde betrokken belastingen

Artikel 7.2

De voorgestelde tekst van artikel 6.2 van het conceptwetsvoorstel en artikel 7.2 van het conceptwetsvoorstel spreekt consistent over ‘belastinglast’ of ‘belastinglasten’ wat mogelijk suggereert dat slechts belastinglasten en niet belastingbaten in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van het bedrag van de betrokken belastingen.

Dit wordt versterkt door de formulering van artikel 7.2, lid 2(a), waar wordt gesproken over ‘het bedrag aan betrokken belastingen dat als kosten is toegerekend aan het verslagjaar bij de bepaling van de winst vóór belastingen in de financiële verslaggeving’. De NOB meent dat (ook) de toelichting onduidelijkheid laat bestaan dat het begrip ‘belastinglast’ tevens belastingbate omvat. De NOB vraagt te bevestigen dat het begrip ‘belastinglast’ tevens een belastingbate omvat. (VRAAG 106) In aanvulling hierop vraagt de NOB tevens te bevestigen dat ingeval het bedrag van de betrokken belastingen moet worden gecorrigeerd conform artikel 7.2, lid 3(a) voor ‘inkomen dat niet in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies op de voet van hoofdstuk 6’ eveneens zowel belastinglasten als belastingbaten omvat. De NOB gaat er hierbij van uit dat hoofdstuk 6 (onder andere in artikel 6.2) niet slechts inkomen corrigeert maar tevens kosten/lasten kan corrigeren bij de berekening van het kwalificerende inkomen/verlies (bijvoorbeeld pensioenlasten). (VRAAG 107)

Artikel 7.2, lid 3(a)

Het voorgestelde artikel 7.2, lid 3(a) van het conceptwetsvoorstel bepaalt dat het bedrag van de betrokken belastingen wordt gecorrigeerd voor bestanddelen van de betrokken belastingen die betrekking hebben op bestanddelen van inkomen (en verlies) die onder hoofdstuk 6 worden uitgesloten bij de berekening van het kwalificerende inkomen/verlies.





Het commentaar op de OESO-modelregels geeft geen precieze berekeningsmethode aan hoe het belastingbestanddeel met betrekking tot een uitgesloten inkomensbestanddeel moet worden berekend, het stelt kortweg dat het belastingbedrag dat te relateren is aan het betreffende uitgesloten inkomensbestanddeel gecorrigeerd moet worden. De toelichting bij art. 7.2, derde lid, a, geeft (op blz 168/169) wel een berekeningsmethode weer. Die berekeningsmethode geeft echter in de meeste gevallen geen juiste uitkomst van het bedrag dat aan het betreffende inkomensbestanddeel kan/moet worden toegerekend.

De formule die in de toelichting wordt voorgesteld is: uitgesloten inkomensbestanddeel gedeeld door het belastbare bedrag van de staat, vermenigvuldigd met de acuut verschuldigde belastinglast. Omdat het belastbare bedrag en dus de acuut verschuldigde belastinglast ook door andere factoren (bijv. andere permanente verschillen ten opzichte van de winst/verlies op basis van de financiële verslaggeving of ten opzichte van kwalificerend inkomen/verlies) wordt beïnvloed, ontstaat door de formule opgenomen in de toelichting een situatie dat er mogelijk minder (maar ook meer) belasting wordt gecorrigeerd dan het belastingbedrag over het uitgesloten inkomensbestanddeel vermenigvuldigd met het lokale belastingtarief. Dat kan niet de bedoeling zijn en is ook strijdig met het OESO-commentaar (en derhalve indirect ook strijdig met het richtlijnvoorstel).

De in de toelichting voorgestelde methode heeft een secundair positief of negatief effect op de berekening van het effectieve belastingtarief: er wordt meer of minder belasting gecorrigeerd dan het belastingbedrag dat in realiteit relateert aan het vrijgestelde inkomensbestanddeel. De NOB stelt voor de toelichting op dit punt aan te passen om het in lijn te brengen met de OESO-interpretatie. Als de wetgever ervoor opteert wel een methode in de toelichting op te nemen, dan lijkt het de NOB logischer dat het te corrigeren belastingbedrag berekend moet worden tegen het nationale belastingtarief van de staat. De NOB vraagt om een bevestiging dat dit verschil niet is voorzien en dat toe te passen methode in lijn zal zijn met de OESO-interpretatie (VRAAG 108)

Overigens wordt in de toelichting bij 7.3, lid 5(a) van het conceptwetsvoorstel geen methode genoemd om de correctie van latente belastingen die samenhangen met uitgesloten inkomensbestanddelen te berekenen. De NOB vraagt dit nader toe te lichten. (VRAAG 109)

Artikel 7.2, lid 5

Artikel 7.2, vijfde lid van het conceptwetsvoorstel berekent additionele bijheffing over het (negatieve) verschil tussen het kwalificerende verlies en het fiscale verlies. Deze situatie komt aan de orde indien door permanente verschillen het fiscale verlies groter is dan het kwalificerende verlies. Er vindt dan een additionele bijheffing plaats over het permanente verschil in verslagjaren dat er verliezen worden geleden.





De NOB meent dat er overkill schuilt in deze bepaling, met name in situaties dat er sprake is van een structurele, langjarige verliessituatie.

In een dergelijke situatie worden in het algemeen geen actieve belastinglatenties voor verliezen gevormd. Nu deze actieve belastinglatenties wel in aanmerking moeten worden genomen bij de berekening van het bedrag van de gecorrigeerde mutaties in de belastinglatenties wordt het bedrag van de betrokken belastingen 'positiever' voorgesteld dan in werkelijkheid zal kunnen worden benut. De NOB geeft in overweging de maatregel van artikel 7.2, vijfde lid te 'verzachten' ingeval er geen reële kans is op benutting/compensatie van fiscale verliezen.

Artikel 7.8

Artikel 7.8 van het conceptwetsvoorstel regelt dat indien meer dan € 1.000.000 van het bedrag dat door een groepsentiteit in aanmerking is genomen als gecorrigeerde betrokken belasting voor een verslagjaar niet binnen drie jaar na afloop van dat verslagjaar is betaald een herrekening van het effectieve belastingtarief over dat betreffende verslagjaar noodzakelijk is. Artikel 7.8 van het conceptwetsvoorstel spreekt over gecorrigeerde betrokken belasting, dat omvat zowel acuut verschuldigde belasting als latente belastingen. Artikel 7.8 van het conceptwetsvoorstel wijkt derhalve af van de OESO-modelregels (artikel 4.6.4) waar onderhavige herrekening slechts plaatsvindt als acute belastingen niet binnen drie jaar worden bepaald. Voor de tijdsspanne waarbinnen latente belastingen betaald moeten zijn gelden andere specifieke bepalingen die zijn opgenomen in artikel 7.3 van het conceptwetsvoorstel. De NOB meent dat artikel 7.8 van het conceptwetsvoorstel moet worden geherformuleerd om geen onduidelijkheid te laten bestaan over de reikwijdte van artikel 7.8 van het conceptwetsvoorstel en deze in overeenstemming te brengen met de OESO-modelregels. (VRAAG 110)

Overige artikelen hoofdstuk 7 – Berekening van gecorrigeerde belastingen

Naast bovenstaande meer algemene vragen en opmerkingen zijn er nog een flink aantal individuele bepalingen waarvoor additionele toelichting wenselijk zou zijn. In het onderstaande zijn daarvan een aantal in het oog springende voorbeelden van opgenomen. Daarnaast zijn in verschillende bepalingen begrippen opgenomen die door belastingplichtige en de belastingdienst en tussen verschillende belastingautoriteiten verschillend geïnterpreteerd kunnen worden:

- Memorie van toelichting artikel 7.1. Betrokken belastingen versus het OESO-commentaar op artikel 4.24. Het OESO-commentaar verwijst naar belastingen op specifieke activiteiten 'such as banking'. De memorie van toelichting bij het conceptwetsvoorstel verwijst daar niet naar. Mag hier worden aangenomen dat de in het OESO-commentaar genoemde voorbeelden ook in Nederland van toepassing zullen zijn? (VRAAG 111)





- Memorie van toelichting inzake artikel 7.1.1(c) versus het OESO-commentaar op artikel 4.31. Belastingen opgelegd ter vervanging van een algemeen toepasbare winstbelasting. In de memorie van toelichting bij het conceptwetsvoorstel ontbreekt de verwijzing naar bronbelastingen op rente en royalties die in het OESO-commentaar wel is opgenomen. Mag ook hier worden aangenomen dat de in het OESO-commentaar genoemde voorbeelden ook in Nederland van toepassing zullen zijn? (VRAAG 112)
- Artikel 7.3.5(e). Belastinglatenties ten aanzien van een recht op verrekening. Het is ten aanzien van incentive regimes soms een dunne lijn tussen de voortwenteling van een investeringsaftrek en het voortwentelen van een recht op verrekening (tax credit). Komt er een lijst waarin de incentives worden geclassificeerd? (VRAAG 113) Hoe kan voorkomen worden dat verschillende landen een verschillende positie innemen? (VRAAG 114)
- Artikel 7.5.3. Belastingregeling voor buitenlandse gecontroleerde lichamen (CFC). Kan artikel 13ab Wet Vpb 1969 als een CFC-belasting worden aangemerkt? (VRAAG 115)

L. Hoofdstuk 8 – Berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing

Artikel 8.7 Veiligehavenregeling

Belastingplichtigen dienen de bijheffing-informatieaangifte voor elke groepsentiteit en jurisdictie te maken terwijl in veel gevallen aanstonds duidelijk zal zijn dat er geen bijheffing verschuldigd is. In veel gevallen zal het effectieve belastingtarief van de groepsentiteiten in een jurisdictie tezamen boven het minimumbelastingtarief van 15% liggen. Tevens ligt het in de verwachting dat veel landen het voorbeeld van Nederland zullen volgen en een QDMTT (binnenlandse bijheffing) zullen introduceren waardoor het effectieve belastingtarief in het desbetreffende land minimaal 15% zal bedragen.

Het consultatievoorstel bevat een delegatiebepaling om bij ministeriële regeling ‘veilige havens’ (safe harbours) vast te stellen (artikel 8.7 conceptwetsvoorstel). Hierbij wordt uitdrukkelijk verwezen naar de nog lopende ontwikkeling van dergelijke regels in OESO verband. De NOB prijst de inzet van het kabinet dat zoveel mogelijk moet worden aangesloten bij de afspraken over veilige havens die in OESO verband worden gemaakt, aangezien dit een uniforme toepassing ten goede komt. Wel vraagt de NOB zich af of een dusdanig belangrijk onderwerp, dat praktisch verstrekkende gevolgen kan hebben, zich leent voor secundaire wetgeving en of dergelijke regels niet in de Wet minimumbelasting 2024 opgenomen moeten worden. Dit klemmt te meer nu de OESO-regeling voor ‘veilige havens’ nog niet is gepubliceerd, zodat de reikwijdte nog volstrekt niet duidelijk is voor het bepalen van haar plaats in de implementatiewetgeving.





De NOB heeft daarover de volgende vragen:

- Heeft het kabinet overwogen de veilige havens direct in de Wet minimumbelasting 2024 op te nemen en zo ja, wat waren de overwegingen om (vooralsnog) te volstaan met een delegatiebepaling? (VRAAG 116)
- Indien het nog te publiceren werk van de OESO daartoe aanleiding geeft, bijvoorbeeld omdat er nog veel onduidelijk blijft of omdat er keuzeruimte wordt gelaten, is het Kabinet dan bereid zijn keuze te heroverwegen? (VRAAG 117)

Om veel onnodige administratieve lasten te voorkomen is het derhalve van belang dat er een goede veilighavenregeling komt. Hierbij kan aan de volgende opties worden gedacht:

- CbCR safe-harbour: Indien de effectieve belastingdruk die volgt uit de al bestaande CbCR voor die betreffende jurisdictie uitkomt boven een bepaald percentage (minimaal 15%) kan worden volstaan met een versimpelde aangifteverplichting zonder onderliggende berekening per kwalificerende jurisdictie. Omdat wordt aangesloten bij al bestaande informatie en rapportages kan dit een aanzienlijke lastenverlichting betekenen. Wel is van belang dat deze regeling permanent wordt ingevoerd en niet alleen als overgangsregeling.
- Tax administrative guidance: In deze optie hoeft geen effectieve belastingberekening te worden gemaakt voor een jurisdictie, indien deze jurisdictie voldoet aan de GloBE criteria van de OESO. Daar zullen in ieder geval toe behoren de landen die een Qualifying Domestic Minimum Top-up Tax hebben geïntroduceerd met een tarief van minimaal 15%. Er kan een lijst in OESO-verband worden gepubliceerd van jurisdicties die hier aan voldoen. Deze kan gecombineerd worden met een lijst van speciale regimes of incentives per land die mogelijk zouden kunnen leiden tot een effectief tarief onder de 15%. Indien een belastingplichtige geen gebruik maakt gemaakt van deze regimes of incentives kan voor deze jurisdictie ook gebruik van de veilige haven worden gemaakt.
- High taxed companies safe harbour: Een verregaande simplificatie zou kunnen worden bewerkstelligd indien geen berekening per kwalificerende jurisdictie hoeft te worden gemaakt indien de multinationale groep geconsolideerd over een aantal jaren (bijvoorbeeld de afgelopen 3 jaren) een effectief belastingtarief heeft op kasbasis van meer dan (bijvoorbeeld) 20%.

De NOB verzoekt het kabinet zich in OESO en EU verband sterk te maken voor een effectieve veilighavenregeling om de toename van de administratieve lasten voor het bedrijfsleven te beperken. (VRAAG 118)





M. Hoofdstuk 9 – Bijzondere bepalingen omtrent bedrijfsreorganisaties en houdsterstructuren

Artikel 9.1 Toepassing van de omzeldrempel bij fusies en splitsingen van een groep

De NOB merkt op dat bij een groep die tijdens het verslagjaar fuseert of splitst de omzeldrempel bepaald wordt door lid 4 jo. artikel 2.1 tweede lid. Als gevolg hiervan wordt het tot dan toe behaalde resultaat doorgetrokken naar een geheel verslagjaar. Dit kan voor een groep met een door het jaar heen sterk wisselende omzet betekenen dat ze geacht wordt aan de omzeldrempel te voldoen, terwijl dit feitelijk (op jaarbasis) nog niet het geval is. Bent u bereid om na te denken over een tegenbewijsregeling? (VRAAG 119)

De NOB verzoekt een aantal definities - genoemd in het vijfde lid - nader toe te lichten. In onderdeel a staat 'nagenoeg alle groepsentiteiten', kan het kabinet kwantificeren wat met nagenoeg alle bedoeld wordt? (VRAAG 120) In hetzelfde onderdeel wordt gesproken van 'gemeenschappelijke zeggenschap', kan het kabinet bevestigen dat dit inhoudt dat een (deel van een) groep verplicht opgenomen moet worden in de geconsolideerde jaarrekening van de verkrijgende groep? (VRAAG 121) De laatste verduidelijking die de NOB verzoekt betreft 'een rechtshandeling' zoals genoemd in zowel onderdeel a als b: kan er sprake zijn van een fusie respectievelijk splitsing wanneer er meerdere rechtshandelingen noodzakelijk zijn om dit te bewerkstelligen? (VRAAG 122)

Artikel 9.2 Groepsentiteiten die toetreden tot een multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep dan wel deze verlaten

De NOB merkt op dat het eerste lid afwijkt van het concept richtlijnvoorstel, in de richtlijn wordt gesproken van 'on a line-by-line basis' voor het verantwoorden in de geconsolideerde jaarrekening. Het conceptwetsvoorstel spreekt enkel van het verantwoorden in de geconsolideerde jaarrekening. De NOB vraagt zich af waarom dit niet is gevolgd in het conceptwetsvoorstel en of hiermee een afwijking van de richtlijn is beoogd. (VRAAG 123)





Artikel 9.2, derde lid

Het voorgestelde artikel 9.2, derde lid, bepaalt dat een verkrijgende groep het kwalificerende inkomen of verlies en de gecorrigeerde betrokken belastingen van de toetredende entiteit berekent op basis van de boekwaarden van de toetredende entiteit. Er wordt geen rekening gehouden met een eventuele aanpassing of herwaardering van de boekwaarden voor verslaggevingsdoeleinden als gevolg van de overdracht. Zogenaemde ‘purchase price accounting adjustments’ mogen derhalve niet worden meegenomen.

De voorgestelde bepaling komt overeen met artikel 6.2.1, letter c, van de OESO-modelregels. In het OESO-commentaar, paragraaf 51, bladzijde 146, wordt opgemerkt dat de regel dient te worden toegepast ongeacht of de verkrijging plaats heeft gevonden voor of na de introductie van de GloBE-regels. Voor verkrijgingen voor 1 december 2021 mag hierop een uitzondering worden gemaakt indien belastingplichtige onvoldoende mogelijkheden heeft om de herwaardering te elimineren, waarbij wel actieve en passieve belastinglatenties mee moeten worden genomen.

De NOB vraagt te verduidelijken of het de bedoeling is om ook in de Nederlandse situatie een dergelijke terugwerkende kracht toe te passen, en indien dat geval is, te bevestigen dat de in het OESO-commentaar opgenomen uitzondering voor verkrijgingen voor 1 december 2021 ook van toepassing is. In het laatste geval vraagt de NOB ook toe te lichten hoe om dient te worden gegaan met de actieve en passieve belastinglatenties. (VRAAG 124)

Artikel 9.2, zesde lid

Artikel 9.2, zesde lid, bepaalt kort gezegd dat in geval van aan- of verkopen van groepsentiteiten actieve en passieve belastinglatenties worden doorgeschoven naar de verkrijger, met uitzondering van de actieve belastinglatentie die betrekking heeft op een kwalificerend verlies. Deze bepaling is gebaseerd op artikel 32, zesde lid, van het concept richtlijnvoorstel. De NOB begrijpt de bedoeling van artikel 9.2, zesde lid, dat alle latenties worden doorgeschoven, met uitzondering van de zogenaemde ‘fictieve actieve belastinglatentie’ waarvoor op grond van artikel 7.4 kan worden gekozen. Deze ‘fictieve actieve latentie’ geldt namelijk per jurisdictie en niet per entiteit. Dit blijkt zowel uit de tekst van de voorgestelde EU-richtlijn als de OESO-modelregels.

Het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid spreekt van ‘de actieve belastinglatentie die betrekking heeft op een kwalificerend verlies’ en niet van de ‘fictieve actieve belastinglatentie’, waardoor het idee kan ontstaan dat dit voor alle actieve latenties in verband met verliezen geldt.





De NOB constateert dat in de memorie van toelichting bij het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, een verband wordt gelegd tussen de toepassing van de voorgestelde artikelen 7.3, zesde lid, en artikel 7.4 dat niet in overeenstemming is met de OESO-modelregels en de voorgestelde EU-richtlijn. De memorie van toelichting bij het conceptwetsvoorstel suggereert namelijk ten onrechte dat de actieve belastinglatentie voor fiscale verliezen die op grond van het voorgestelde artikel 7.3, zesde lid, herrekend kan worden tegen het minimumbelastingtarief ingeval aannemelijk gemaakt kan worden dat deze actieve belastinglatentie veroorzaakt wordt door een eveneens aanwezig kwalificerend verlies, conform het voorgestelde artikel 7.4 een fictieve actieve belastinglatentie – in de toelichting bij het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid een ‘kwalificerende actieve belastinglatentie’ - is.

De NOB stelt voor de tekst van artikel 9.2, zesde lid, als volgt te wijzigen:

‘6. Met uitzondering van de fictieve actieve belastinglatentie, bedoeld in artikel 7.4, worden actieve en passieve belastinglatenties van de toetredende of uittrekkende entiteit die tussen multinationale groepen of omvangrijke binnenlandse groepen worden overgedragen, in aanmerking genomen door de verkrijgende multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep op dezelfde wijze en in dezelfde mate alsof de verkrijgende multinationale groep of omvangrijke binnenlandse groep de zeggenschap had over de groepsentiteit op het moment van het ontstaan van die actieve en passieve belastinglatenties.’

Evenzo stelt de NOB voor om het betreffende deel van de memorie van toelichting bij artikel 9.2, zesde lid (2e alinea, blz. 217) waar het onjuiste verband wordt gelegd als volgt wijzigen:

‘Het voorgestelde artikel 9.2, zesde lid, betreft alleen belastinglatenties die geen fictieve actieve belastinglatenties, zoals bedoeld in het voorgestelde artikel 7.4, zijn. Dergelijke fictieve actieve belastinglatenties kunnen worden gevormd op grond van het keuzeregime van het voorgestelde artikel 7.4 dat een multinationale groep of een omvangrijke binnenlandse groep per staat kan toepassen. Fictieve actieve belastinglatenties die betrekking hebben op een kwalificerend verlies worden daarom geacht betrekking te hebben op het niveau van een staat en niet op het niveau van een groepsentiteit, waardoor deze latenties worden beschouwd als niet-overdraagbaar tussen groepen. Met de in de voorgestelde wettekst opgenomen zinsnede ‘op dezelfde wijze en in dezelfde mate’ wordt ook beoogd actieve belastinglatenties van de groepsentiteit die op grond van het voorgestelde artikel 7.3, zesde lid, zijn herrekend tegen het minimumbelastingtarief op dezelfde wijze en in dezelfde mate na toetreding of uittrekking van de groepsentiteit in aanmerking te nemen.’





De NOB merkt tevens op dat het zesde lid afwijkt van de richtlijn. Dit voorkomt nu dat alle actieve latenties ter zake van verliezen achterblijven bij de vervreemder. Kunt u nader verduidelijken dat dit alleen dient te gelden voor 'fictieve actieve belastinglatenties'? (VRAAG 125)

De NOB vraagt verdere toelichting hoe met de latenties omgegaan dient te worden wanneer een entiteit wordt opgenomen in een groep met een ander jaarrekeningstelsel. (VRAAG 126)

Artikel 9.2 negende lid

De NOB merkt verder op dat het negende lid afwijkt van de richtlijntekst: in de richtlijn wordt gesproken van 'consideration paid', in de wettekst van 'overeengekomen overnameprijs'. Is een afwijking van de richtlijntekst beoogd? (VRAAG 127)

Artikel 9.3 Overdracht van activa en passiva

De NOB merkt op dat het derde lid vigeert 'in afwijking van het tweede en derde lid', wij nemen aan dat dit het eerste en tweede lid dient te zijn.

De NOB verzoekt toe te lichten in hoeverre de artikelen 15ai, 15c en 20a, lid 12 Wet Vpb 1969, herwaarderingen op basis van goedkoopmansgebruik en eventuele andere regelingen zijn aan te merken als 'omstandigheden die fiscale herwaardering bewerkstelligen' in de zin van het vierde lid. (VRAAG 128)

De NOB verzoekt een aantal definities, genoemd in het vijfde lid, nader toe te lichten:

In het vijfde lid onder a wordt gesproken van 'reorganisatie'. In hoeverre stemt deze definitie overeen met de (gefaciliteerde) varianten van fusies, splitsingen en omzettingen zoals wij die in het Nederlandse stelsel kennen (VRAAG 129), bijvoorbeeld:

- Valt een omzetting of vereenvoudigde fusie (artikel 2:333 BW), beide zonder uitreiking van aandelen, onder de definitie van 'reorganisatie' omdat de uitgifte van een aandelenbelang in die gevallen geen economische betekenis zou hebben. (VRAAG 130)
- Vallen alle driehoeksvarianten onder de definitie van 'reorganisatie'. Dit de mogelijkheid van uitgifte van aandelen door een met de verkrijger 'verbonden persoon' conform het OESO-modelverdrag in ieder geval vermoeden. (VRAAG 131)

In het vijfde lid onder a sub 1 wordt gesproken van een 'geheel of voor een significant deel' en van 'alle of nagenoeg alle'. Kunt u deze begrippen kwantificeren? (VRAAG 132) In de bepaling van het conceptrichtlijnvoorstel waarvan artikel 9.3 lid 5, onder a, sub 1 lijkt te zijn afgeleid werd in een eerdere versie 'another method of payment not exceeding 10% of the nominal value of those shares' gehanteerd, wat weer afgeleid leek te zijn van de toegestane bijbetaling in contanten op basis van de Fusierichtlijn (2009/133/EC).





Het komt ons voor dat bijbetalingen zoals toegestaan op basis van de Fusierichtlijn in ieder geval voldoen aan het criterium ‘geheel of voor een significant deel’ om mismatches m.b.t. gefaciliteerde grensoverschrijdende verrichtingen binnen de EU voor lokale belastingdoeleinden en voor doeleinden van het conceptwetsvoorstel te voorkomen. De NOB ziet er graag nadere toelichting en verduidelijking van deze begrippen.

Tevens verzoeken wij u te bevestigen dat onder een uitgifte van aandelen tevens een bijschrijving op agio wordt bedoeld. (VRAAG 133) Tot slot verzoeken wij u te bevestigen dat het begrip “boekwaarden van de activa en passiva van de overgedragen entiteit” enkel ziet op de overgedragen activa en passiva (“voor zover-benadering”). (VRAAG 134)

Artikel 9.4 Joint Ventures

De NOB constateert een verschil tussen de toelichting bij artikel 9.4, lid 2 van het conceptwetsvoorstel en het OESO-commentaar bij de overeenkomstige bepaling in de OESO-modelregels (artikel 6.4, letter a). In paragraaf 89 van het OESO-commentaar wordt nadrukkelijk aangegeven dat bij de berekening van de betrokken belastingen van de joint venture-groep de betrokken belastingen die zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van de multinationale groep (belanghouder in de joint venture-groep) en die betrekking hebben op kwalificerend inkomen of verlies van de joint venture-groep toegerekend moeten worden aan de betrokken belastingen van de joint venture-groep, waarbij artikel 4.3 van de OESO-modelregels eveneens van toepassing is.

De toepassing van artikel 4.3, in het bijzonder bijvoorbeeld artikel 4.3.2(e), leidt er toe dat betrokken belastingen die ten laste van de multinationale groep worden geheven over inkomsten ontvangen uit het belang in de joint venture-groep, bijvoorbeeld ingehouden bronbelastingen, toegerekend worden aan het bedrag van de betrokken belastingen van de joint venture-groep voor de berekening van het effectieve belastingtarief van de joint venture-groep.

In de toelichting bij artikel 9.4, lid 2 van het conceptwetsvoorstel ontbreekt een verwijzing naar de toepasselijkheid van artikel 7.4 van het conceptwetsvoorstel. Hierdoor is het onduidelijk of op basis van het conceptwetsvoorstel, onder andere omdat artikel 9.4, lid 2 van het conceptwetsvoorstel hier ook geen uitsluitel over geeft, betrokken belastingen geheven ten laste van de multinationale groep die een belang houdt in een joint venture-groep aan de betrokken belastingen van de joint venture-groep moeten worden toegerekend voor de berekening van het effectieve belastingtarief van de joint venture-groep.





Toerekening op basis van artikel 7.4 van het conceptwetsvoorstel van de betrokken belastingen geheven ten laste van de multinationale groep aan de joint venture-groep is naar de mening van het NOB logisch omdat ingeval zo'n toerekening niet plaatsvindt er potentieel bijheffing zal plaatsvinden over kwalificerend inkomen van de joint venture-groep terwijl over dat (kwalificerende) inkomen bij de multinationale groep die het belang houdt in de joint venture-groep wel degelijk een betrokken belasting is geheven. De NOB vraagt te bevestigen dat bij de toepassing van artikel 9.4, lid 2 de toerekening op grond van artikel 7.4 meegenomen moet worden om de bijheffing van de joint venture-groep te berekenen. (VRAAG 135)

N. Hoofdstuk 13 – Overgangsbepalingen

Artikel 13.1 In Nederland gevestigde groepsentiteiten

Het voorgestelde artikel 13.1 bevat de overgangsregels voor het bepalen van het effectieve belastingtarief in het overgangsjaar en voor de daaropvolgende verslagjaren. Artikel 13.1, lid 1 beperkt deze overgangsregel tot 'alle in Nederland gevestigde groepsentiteiten'. Ook artikel 13.1, lid 4 beperkt de definitie van het overgangsjaar tot in Nederland gevestigde groepsentiteiten.

De NOB begrijpt niet – in de systematiek van de voorgestelde wet – waarom deze overgangsregel beperkt is tot in Nederland gevestigde groepsentiteiten. Een multinationale groep met een in Nederland gevestigde uiteindelijk moederentiteit zou voor de bepaling van het effectieve belastingtarief van buitenlandse groepsentiteiten de overgangsregels van artikel 13.1, lid 1 ook moeten toepassen bij het in aanmerking nemen van de actieve en passieve belastinglatenties van die buitenlandse groepsentiteiten. De NOB verzoekt om een nadere toelichting op genoemde beperking van deze overgangsregel tot in Nederland gevestigde groepsentiteiten. (VRAAG 136)

Artikel 13.1, eerste lid

Artikel 13.1 bepaalt (onder meer) dat actieve latenties die zijn opgenomen of vermeld in de financiële verslaggeving in aanmerking worden genomen in het overgangsjaar en elk daaropvolgend verslagjaar. In de memorie van toelichting wordt niet toegelicht wat wordt verstaan onder 'of vermeld'. In het OESO-commentaar op de modelregels paragraaf 9.1.1 is het volgende opgenomen: *'These attributes include losses that have not been recognised due to an accounting recognition adjustment or valuation allowance'*. De NOB begrijpt dat met het bepaalde in artikel 13.1 beoogd wordt te bepalen dat het bedrag aan actieve belastinglatenties die hadden kunnen worden opgenomen, maar niet zijn opgenomen in verband met de hoogte van de verwachte winsten (*'recognition adjustment'*) voor de toepassing van artikel 13.1 wel mogen worden meegenomen. Het volstaat daarmee dat bedragen van de verliezen waarop de mogelijke actieve latenties zien zijn gemeld in de toelichting op de geconsolideerde jaarrekening. Kan de staatssecretaris dit bevestigen? (VRAAG 137)



In de artikelsgewijze toelichting bij artikel 13.1, lid 1 wordt opgemerkt dat actieve en passieve belastinglatenties, vastgesteld door toepassing van het voorgestelde artikel 13.1, eerste lid, niet in aanmerking worden genomen als de keuze wordt gemaakt voor het voorgestelde artikel 7.4. Artikel 7.4 bevat het keuzeregime voor kwalificerende verliezen. Ingeval gekozen wordt voor de toepassing van artikel 7.4 wordt een fictieve belastinglatentie bepaald voor kwalificerende verliezen. De achtergrond hiervan is onder meer vereenvoudiging voor de bepaling van belastinglatenties voor laagbelastende staten. De keuze voor toepassing van artikel 7.4 kan slechts eenmalig, in het overgangsjaar worden gemaakt. Een belastingplichtige met activiteiten in een staat met een lage winstbelasting kan in lijn met de ratio van artikel 7.4 ervoor kiezen om vanaf het overgangsjaar de fictieve actieve belastinglatentie van artikel 7.4 toe te passen. Het gevolg is dat historische verliezen ontstaan in die staat vóór het overgangsjaar niet meer kunnen worden meegenomen bij de bepaling van het effectieve tarief, hetgeen tot bijheffing kan leiden. De NOB constateert hier een onevenwichtigheid in de overgangsregels. Groepsentiteiten in laagbelastende jurisdicties met verliezen die zijn ontstaan vóór het overgangsjaar worden feitelijk gedwongen de (meer) complexe regels van hoofdstuk 7.3 toe te passen om niet in een nadelige positie te komen.

De NOB geeft in overweging de reikwijdte van artikel 13.1, lid 1 uit te breiden en de vorming van een fictieve actieve belastinglatentie voor kwalificerende verliezen toe te staan indien wordt gekozen om (vanaf het overgangsjaar) artikel 7.4 toe te passen. (VRAAG 138)

Artikel 7.3, vijfde lid, bepaalt dat het bedrag aan belastinglatenties ten aanzien van de verkrijging van het recht op verrekening dan wel de verrekening van belasting wordt uitgesloten voor de bepaling van het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. De NOB begrijpt dat artikel 13.1, eerste lid een zelfstandige bepaling is, waarvoor de bepalingen van hoofdstuk 7 niet van toepassing zijn.

De NOB vraagt te bevestigen dat actieve latenties ter zake van 'tax credits', zoals nog niet verrekende bronbelasting, vallen onder de toepassing van artikel 13.1, eerste lid. (VRAAG 139) Tevens verzoekt de NOB te verduidelijken hoe de herberekening tegen het minimumbelastingtarief plaats dient te vinden met betrekking tot dergelijke latenties. (VRAAG 140)

Artikel 13.1, derde lid

Artikel 13.1, derde lid regelt de effecten van transacties tussen groepsentiteiten in de vanaf 1 december 2021 tot het begin van het overgangsjaar. Op grond van deze bepaling wordt de boekwaarde van activa die in deze periode zijn verworven van een overdragende entiteit bij de verkrijgende entiteit gesteld op de boekwaarde zoals die werd gehanteerd door de overdragende entiteit op het moment van de vervreemding.



Op deze wijze worden bestanddelen van het inkomen of verlies van de verkrijgende entiteit gecorrigeerd voor componenten (lasten/baten) die samenhangen met de verkregen activa en die niet tot uitdrukking zouden komen in het inkomen of verlies van de overdragende entiteit. Het kwalificerende inkomen of verlies van de verkrijgende entiteit wordt derhalve aangepast. Dat is de noemer van de breuk voor de berekening van het effectieve belastingtarief van de verkrijgende entiteit, cq. de noemer van de breuk voor de berekening van het effectieve belastingtarief van de jurisdictie waar de verkrijgende entiteit is gevestigd.

De NOB begrijpt dat het doel van artikel 13.1, derde lid is om te voorkomen dat laagbelaste vervreemdingswinsten gerealiseerd met een transactie tussen groepsentiteiten in de vanaf 1 december 2021 tot het begin van het overgangsjaar (uiteindelijk) buiten de heffing van de mondiale minimum belastingheffing kunnen worden houden door anticiperend gedrag. Echter, de maatregel van artikel 13.1, derde lid maakt geen onderscheid tussen situaties dat de vervreemdingswinst niet belast is (geweest) bij de overdragende entiteit of is belast (geweest) tegen een tarief dat lager is (geweest) dan het minimumbelastingtarief of belast is (geweest) tegen een tarief dat het minimumbelastingtarief overstijgt.

De NOB meent dat deze maatregel geen toepassing zou moeten plaatsvinden indien de overdragende entiteit de vervreemdingswinst in haar belastinggrondslag heeft betrokken, zeker niet als het een overdragende entiteit betreft die gevestigd is in een jurisdictie met een belastingtarief dat hoger is dan het minimumbelastingtarief. Kan deze zienswijze worden bevestigd? (VRAAG 141)

Voorts stelt artikel 13.1, derde lid dat ‘de actieve belastinglatenties en passieve belastinglatenties worden bepaald op basis van die grondslag’. De artikelsgewijze toelichting bepaalt hierover: ‘De belastinglatenties die verband houden met de overdracht van activa worden bepaald op de boekwaarde op het moment van vervreemding. Deze belastinglatentie wordt dan vervolgens meegenomen bij de berekening van de betrokken belastingen’.

Hoewel niet expliciet vermeld in de artikelsgewijze toelichting, gaat de NOB er van uit dat het gaat om de belastinglatenties die de verkrijgende entiteit als uitgangspunt moet hanteren voor de berekening van de betrokken belastingen in het overgangsjaar en de daaropvolgende verslagjaren. Het is de NOB echter niet duidelijk hoe de omvang van die belastinglatenties wordt vastgesteld, en verzoekt een uitgebreidere toelichting. De NOB vraagt hierbij ook nadrukkelijk aandacht te besteden aan de uitwerking van deze bepaling onder de toepassing van verschillende financiële verslaggevingsstandaarden voor transacties tussen groepsentiteiten. (VRAAG 142)

De artikelsgewijze toelichting op het derde lid vermeldt: ‘Het is niet beoogd om een fusie of een acquisitie onder het bereik van dit lid te brengen’. Het is de NOB niet duidelijk wat hiermee bedoeld wordt. (VRAAG 143)





Ook hier vraagt de NOB om verduidelijking van definities. In hoeverre stemt de term ‘fusie’ overeen met de (gefaciliteerde) varianten van fusies zoals wij die in het Nederlandse stelsel kennen en wordt hiermee bedoeld dat het is beoogd om andere reorganisaties, zoals splitsingen, wel onder het bereik van het derde lid te brengen? Wordt met ‘acquisitie’ een aandelenoverdracht bedoeld? (VRAAG 144)

Artikel 13.1, vierde lid

De definitie van ‘overgangsjaar’ is opgenomen in artikel 13.1, vierde lid. Het overgangsjaar is het eerste jaar waarin deze wet van toepassing is op een in Nederland gevestigde groepsentiteit omdat deze groepsentiteit onderdeel uitmaakt van Nederlandse multinationale groep (met een in Nederland gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit) of buitenlandse multinationale groep (met een in het buitenland gevestigde uiteindelijkkemoederentiteit), of van een omvangrijke binnenlandse groep, die onder de reikwijdte van deze wet (gaan) vallen.

Voor Nederlandse groepsentiteiten die onderdeel uitmaken van een multinationale groep, of omvangrijke binnenlandse groep, die reeds op het inwerkingtredingstijdstip van de wet (31 december 2023; artikel 15.1, lid 1) voldoen aan de criteria van hoofdstuk 2 (Toepassingsbereik) zal het overgangsjaar het eerste boekjaar, of verslagjaar, zijn dat aanvangt op of na 31 december 2023. Het kan ook zijn dat multinationale groep, of omvangrijke binnenlandse groep, pas in een later boekjaar aan de criteria van hoofdstuk 2 voldoet en dan zal het overgangsjaar ook pas dat latere boekjaar omvatten. Het overgangsjaar kan dus in de (verre) toekomst liggen.

Als gevolg hiervan zullen (bestaande of toekomstige) transacties ná 30 november 2021 en vóór een potentieel toekomstig overgangsjaar gemonitord en vastgelegd moeten worden. Dit leidt tot een zware en administratieve last. Geldt dit ook voor ondernemingen die thans nog onder de omzetgrens van € 750.000.000 vallen? (VRAAG 145)

De NOB geeft in overweging de datum van 30 november 2021 genoemd in de artikelen 13.1, tweede lid en derde lid te heroverwegen – niet van toepassing te laten zijn - voor ten minste multinationale groepen en binnenlandse groepen die op het inwerkingtredingstijdstip van de wet niet binnen het toepassingsbereik van de wet vallen om de administratieve lasten die samenhangen met de complexe toepassing en uitvoering van deze wet niet nu reeds – en voor een onbepaalbaar aantal jaren in de toekomst - te laten drukken op deze multinationale groepen en binnenlandse groepen. (VRAAG 146)





O. Tot slot

We verwijzen ook naar onze eerdere publicatie ‘Eerste observaties bij de voorgestelde implementatie van pillar 2’.³¹

De NOB is uiteraard graag bereid vorenstaande reactie op het wetsvoorstel nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt verzonden aan de staatssecretaris van Financiën en op onze website gepubliceerd.³²

Over de NOB

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (NOB) is opgericht in 1954. We zijn de beroepsvereniging van universitair opgeleide belastingadviseurs in Nederland en behartigen de gemeenschappelijke belangen van onze leden. We staan voor een excellente beroepsuitoefening door het aanbieden van opleidingen voor onze leden, het toepassen van onze code of conduct en de handhaving daarvan via onafhankelijk tuchtrecht. We vormen de brug tussen leden en maatschappij door de inzet van de bij onze leden aanwezige (praktijk)kennis over de volle breedte van het fiscale terrein. Deze kennis zetten we in om een bijdrage te leveren aan het maatschappelijke debat over belastingen.

³¹ <https://www.nob.net/eerste-observaties-voorgestelde-implementatie-van-pillar-2>

³² Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier:
<https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

