

Reactie wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024

Amsterdam, 26 juni 2023

Geachte lezer,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna 'de NOB') heeft met belangstelling kennisgenomen van het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 (hierna 'het wetsvoorstel') en geeft hierbij graag een reactie.

Met haar reactie wil de NOB bijdragen aan de ontwikkeling van kwalitatieve wetgeving ten behoeve van de rechtszekerheid en rechtsbescherming van burgers en tevens bijdragen aan de ontwikkeling van eenvoudiger, uitvoerbare wetgeving. Dat doet zij vanuit haar expertise en ervaring. Wij hebben daarbij aandacht voor de fundamentele rechts- en wetgevingsbeginselen zoals rechtsgelijkheid, rechtszekerheid, handhaafbaarheid en uitvoerbaarheid.

Hoogachtend,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs



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



Inhoud

1.	Inleiding	3
2.	Algemene reflecties	3
3.	Memorie van Toelichting (inclusief artikelsgewijze toelichting)	8
	Reikwijdte (hoofdstuk 2)	11
	Binnenlandse bijheffing (hoofdstuk 3)	12
	Inkomen-inclusiebijheffing (hoofdstuk 4)	15
	Bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies (hoofdstuk 6)	17
	Berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen (hoofdstuk 7)	21
	Berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing (hoofdstuk 8)	22
	Bijzondere bepalingen omtrent bedrijfsreorganisaties en houdsterstructuren (hoofdstuk 9)	26
	Regelingen inzake fiscale neutraliteit en uitdelingsstelsels (hoofdstuk 10)	30
	Transitieregels (hoofdstuk 14)	31
	Wijziging invorderingswet 1990 en algemene wet inzake rijksbelastingen (hoofdstuk 16)	33
4.	Tot slot	34





1. Inleiding

Op 31 mei 2023 is het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 ingediend bij de Tweede Kamer. Daarmee implementeert Nederland Richtlijn (EU) 2022/523 van 14 december 2022 (hierna 'richtlijn') in de nationale wetgeving. In het najaar van 2022 werd het conceptwetsvoorstel ter consultatie aangeboden. Onze reactie op de internetconsultatie Wet minimumbelasting 2024, ingediend op 5 december 2022 kunt u hier nalezen.¹

2. Algemene reflecties

De NOB is allereerst verheugd dat in de Memorie van Toelichting en het artikelsgewijze commentaar (hierna wordt voor beide de afkorting 'MvT' gehanteerd) aandacht wordt besteed aan een groot deel van de punten die zijn opgebracht in de internetconsultatie. Uit de antwoorden en het persbericht bij het aanhangige wetsvoorstel blijkt te meer dat Nederland voornemens is om haar voortrekkersrol inzake Pijler 2 voort te zetten. De NOB begrijpt dat deze ambitie niet alleen geldt voor het wetgevingsproces maar ook voor de daarop volgende implementatie en toepassing van de regels. Desalniettemin resteren er nog enkele aspecten die volgens de NOB nadere toelichting zouden kunnen gebruiken.

In dit verband heeft de NOB een aantal algemene en een aantal specifieke opmerkingen waarvoor de aandacht wordt gevraagd.

Complexiteit wetgeving

Allereerst merkt de NOB op dat het Pijler 2-landschap ook met dit wetsvoorstel zeer complex blijft. Dit is niet verwonderlijk gezien de complexiteit van de OESO-modelregels en de daarop volgende richtlijn, en het commentaar en de administratieve richtsnoeren (hierna 'Administrative Guidance'). Alhoewel de veilige havenregels een administratieve vereenvoudiging vormen, is het de vraag of deze veilige havenregels (waarvan op dit moment enkel een beroep mogelijk is op de tijdelijke veilige havenregel) voor alle belastingplichtigen in alle jurisdicties waar zij activiteiten uitoefenen uitkomst biedt, en daarmee of hierdoor sprake is van de gewenste vermindering van complexiteit. De NOB vraagt of er meer kan worden gedaan binnen de beschikbare kaders om de complexiteit voor belastingplichtigen te verminderen. (VRAAG 1)

¹ <https://www.nob.net/reactie-internetconsultatie-wet-minimumbelasting-2024>





Status OESO publicaties

In het bijzonder vreest de NOB dat het belastingplichtigen soms niet duidelijk zal zijn wat de relevante rechtsbronnen zijn bij het beantwoorden van een specifieke Pijler 2-vraag. Voor veel vraagstukken zal kunnen worden volstaan met het raadplegen van de OESO-modelregels c.q. de richtlijn zoals die zijn verwerkt in het onderhavige wetsvoorstel.

De NOB constateert dat sommige elementen van de Administrative Guidance zijn overgenomen, naar sommige elementen is een verwijzing opgenomen en sommige elementen zijn vooralsnog niet gereflecteerd in de wettekst en de MvT. De NOB verneemt graag een toelichting op de keuze om de ontbrekende elementen niet te reflecteren in de wettekst en de MvT, en verneemt graag of hier gedurende het wetgevende proces nog opvolging aan zal worden gegeven. (VRAAG 2)

Daarnaast heeft de Administrative Guidance van de OESO op verschillende punten geleid tot een daadwerkelijke aanpassing van de wettekst ten opzichte van de consultatie.² Er zijn echter ook punten waarop de Administrative Guidance mede als gevolg van latere aanvullingen begrijpelijkerwijs niet of (nog) niet volledig is verwerkt in de wettekst of de MvT. De MvT verwijst naar de Administrative Guidance maar de NOB vraagt zich af of de verwijzing naar de Administrative Guidance inclusief latere aanvullingen daarvan - bijvoorbeeld in juli a.s. wordt een stevige aanvulling in de Administrative Guidance verwacht - niet nóg explicieter kan worden gemaakt, bijvoorbeeld middels een verwijzing in de wet. Ditzelfde zou dan kunnen gelden voor aanvullingen van het OESO-commentaar op de OESO-modelregels. (VRAAG 3)

² De NOB constateert dat sommige elementen van de Administrative Guidance zijn overgenomen, naar sommige elementen is een verwijzing opgenomen en sommige elementen zijn vooralsnog niet gereflecteerd in de wettekst en de MvT. De NOB verneemt graag een toelichting op de keuze om de ontbrekende elementen niet te reflecteren in de wettekst en de MvT, en verneemt graag of hier gedurende het wetgevende proces nog opvolging aan zal worden gegeven.

Zie bijvoorbeeld artikel 6.2 lid 1 sub j van de Wet, dat een omzetting lijkt van paragraaf 2.4 van de laatste Administrative Guidance.





Daarnaast vraagt de NOB om te bevestigen hoe de Belastingdienst zal omgaan met verschillen tussen het onderhavige wetsvoorstel en de (laatste) guidance. De NOB wijst erop dat in de MvT (pagina 61) staat:

“Het OESO-commentaar kan daarom dienen als interpretatiebron indien de wettekst aansluit bij de OESO-modelregels.”

En:

“De richtlijn staat er niet aan in de weg dat EU-lidstaten OESO-regelgeving in de vorm van Administrative Guidance, welke regelgeving na de aanname van de richtlijn is vastgesteld in het IF [Inclusive Framework], in de nationale implementatiewetgeving opnemen, mits die latere OESO-regelgeving niet in strijd is met de richtlijn.” (VRAAG 4)

Volgens de NOB kan worden verdedigd dat ook in het onderhavige voorstel al Administrative Guidance is verwerkt die niet overeenkomt met de letterlijke tekst van de OESO-modelregels en de richtlijn. Zo verwijst de NOB naar het nieuwe artikel 6.2 lid 1 sub j Wet minimumbelasting 2024, wat een aanvulling lijkt naar aanleiding van onderdeel 2.4 van de laatste Administrative Guidance (Treatment of debt releases). De OESO-modelregels noch de richtlijn lijken een dergelijke bepaling te bevatten. Het is dus zeer goed denkbaar dat interpretatieverschillen tussen de Administrative Guidance en de modelregels/richtlijn zich ook bij toekomstige guidance zullen voordoen. De NOB benadrukt dat dit niet noodzakelijkerwijs problematisch is, maar vraagt wel bevestiging van de zienswijze van de regering op dit punt. (VRAAG 5)

De NOB vraagt om te verduidelijken of bij toekomstige guidance steeds moet worden getoetst hoe deze zich verhoudt tot de (tekst van de) modelregels/richtlijn. (VRAAG 6) Kan worden bevestigd dat belastingplichtigen er op kunnen vertrouwen dat (toekomstige) guidance ook zal worden gevolgd door de Belastingdienst, of zijn hier voorwaarden aan verbonden? Zo ja, welke voorwaarden gelden dan? Het komt de NOB voor dat Administrative Guidance die in strijd is met de modelregels en de wet en nadelig is voor belastingplichtigen in beginsel niet kan worden toegepast. Dient hierbij het wetsvoorstel en de nieuwe guidance dynamisch of statisch te worden geïnterpreteerd? (VRAAG 7)

Daarnaast suggereert de NOB om, naast de bestaande transponeringstabel, een tabel te ontwikkelen waarin wordt aangegeven welke onderdelen van de OESO-modelregels en de Administrative Guidance relevant kunnen zijn ten aanzien van een bepaalde bepaling van deze wet en van de OESO-modelregels. (VRAAG 8) Dit geeft belastingplichtigen meer houvast bij de interpretatie van regels.





Zekerheid vooraf en geschillenbeslechting

In de antwoorden op de consultatie (pagina 59 van de MvT) worden de eerste contouren zichtbaar van hoe Nederland en de Belastingdienst om zullen gaan met de praktische aspecten van Pijler 2. De NOB juicht toe dat wordt nagedacht over het inrichten van zekerheid vooraf en dat vragen uit het buitenland in beginsel tussen Nederland en het buitenland zullen worden besproken (en niet door belastingplichtigen). De NOB verzoekt echter wel om nadere verduidelijking hoe dit in de praktijk zal worden ingevuld. (VRAAG 9) Buitenlandse belastingdiensten zullen immers voldoende aangrijpingspunten hebben om zelf vragen te stellen aan de (buitenlandse) belastingplichtigen van de groep. Ten aanzien van Nederlandse groepen hoeft de aanleiding voor vragen niet steeds te bestaan uit de door Nederland uitgewisselde bijheffing-informatieaangifte. Vragen zouden bijvoorbeeld ook op kunnen komen op grond van de door een buitenlandse groepsentiteit ingediende reguliere Pijler 2-aangifte. De NOB is zich ervan bewust dat geschillenbeslechting nog wordt besproken in het Inclusive Framework maar vraagt wel om een initiële zienswijze te geven, waarbij gedacht kan worden aan bijvoorbeeld of de in het buitenland gevestigde groepsentiteit naar de Nederlandse Belastingdienst kan verwijzen in geval van vragen als dit het land is waar de wereldwijde informatieaangifte is ingediend, en of Nederland zich ook in dergelijke gevallen zal inspannen om het eerste 'point of contact' te zijn voor buitenlandse belastingdiensten? (VRAAG 10)

De NOB is verheugd dat binnen het Inclusive Framework nog steeds wordt nagedacht over openstaande punten zoals geschillenbeslechting en permanente veilige havenregels. De NOB wijst er echter wel op dat toepassing van Pijler 2 al over een paar maanden begint en dat de uitkomsten van het overleg binnen het Inclusive Framework hun weerslag zullen hebben op de implementatietrajecten bij belastingplichtigen. De NOB verzoekt daarom, voor zover mogelijk, toe te lichten wanneer definitieve uitkomsten op de belangrijkste punten verwacht zullen worden (zoals de permanente veilige havenregels en geschillenbeslechting). (VRAAG 11) Ook verzoekt de NOB te bevestigen dat de Nederlandse regering verwacht dat binnen het Inclusive Framework inderdaad een bindend raamwerk voor geschillenbeslechting zal worden overeengekomen. (VRAAG 12) De NOB vraagt hoe Nederland ermee om zal gaan als een dergelijk raamwerk uiteindelijk niet wordt overeengekomen of slechts zeer vrijblijvend is. (VRAAG 13) De NOB vraagt ook om bevestiging hoe Nederland zich – zowel met als zonder raamwerk – conform haar voortrekkersrol – zal inzetten tot een efficiënte en bevredigende procedure ingeval van geschillen. (VRAAG 14)

De NOB herhaalt het voorstel om als Nederlandse overheid haar kennis van en standpunten over Pijler 2 publiekelijk te delen, vergelijkbaar met rulings en kennisgroepstandpunten. De internationale voortrekkersrol in acht nemend zou het delen van standpunten in het Engels zelfs de voorkeur hebben. Dit zou bijvoorbeeld ook kleinere lidstaten en landen buiten de EU ten goede komen, omdat de NOB geluiden bereikt dat het zeer uitdagend is voor landen om kennis over Pijler 2 op te bouwen.





Verdragsrechtelijke aandachtspunten

De NOB vraagt zich nog steeds af of de diverse in dit wetsvoorstel geïntroduceerde extraterritoriale bijheffingen, te weten de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) en de onderbelastewinstbijheffing (UTPR), wel mogelijk zijn onder de toewijzingsregels van door Nederland gesloten belastingverdragen. (VRAAG 15) In haar reactie op de internetconsultatie, heeft de NOB daar al aandacht voor gevraagd. In dit verband verwijst de NOB ook naar het Advies Raad van State over het wetsvoorstel Wet minimumbelasting 2024 van 17 mei 2023 waarin een vergelijkbare zorg wordt geuit. Het komt de NOB voor dat hetzelfde heeft te gelden voor de binnenlandse bijheffing (QDMTT). Hoewel dit een heffing is van eigen inwoners zou het kunnen zijn dat Nederland op basis van een belastingverdrag voorkoming moet geven wat onder omstandigheden vervolgens weer (deels) ongedaan wordt gemaakt door de binnenlandse bijheffing (QDMTT).

Compliancekosten en budgettaire effecten

Het valt de NOB op dat volgens de ramingstoelichting bij het wetsvoorstel dat de structurele opbrengsten per jaar worden geschat op (structureel vanaf 2034) 466 miljoen euro per jaar. Van deze opbrengst is 402 miljoen euro hoogst onzeker; ook het CPB bevestigt dit. Deze opbrengst van 402 miljoen is gebaseerd op de veronderstelling dat omdat het belastingvoordeel door 'kunstmatige winstverschuivingen' kleiner wordt, een deel van de winst zal worden verplaatst naar staten met een hoger belastingtarief zoals Nederland (pagina 56 MvT). In de ogen van de NOB rekent de regering zich hier rijk. Kunstmatige winstverschuivingen vinden niet plaats bij toepassing van het arm's-lengthbeginsel, zeker niet na de aanpassing van de OESO Richtlijnen voor verrekenprijzen op basis van de acties 6 tot en met 8 – BEPS-rapporten uit oktober 2015. Dat betekent dat de enigszins zekere opbrengst 64 miljoen euro per jaar bedraagt, ofwel 0,12 procent van de vennootschapsbelastingopbrengsten over 2022. Over de compliancekosten voor bedrijven zegt de MvT niet veel. Volgens een recent artikel van een aantal Duitse wetenschappers bedragen de compliancekosten 1.6 miljoen euro per multinationale onderneming in het eerste jaar en 400.000 euro per volgend jaar.³ Indien voor multinationale ondernemingen in Nederland dezelfde bedragen worden gehanteerd, dan overstijgen de compliancekosten de budgettaire opbrengst met een veelvoud, terwijl de invloed van de minimumwinstbelasting op de internationale belastingconcurrentie wellicht niet zo groot is als beleidsmakers veronderstellen.⁴ De NOB vraagt de regering hier op te reflecteren (VRAAG 16). Deze cijfers onderstrepen de noodzaak tot verdere vereenvoudiging.

³ Die globale Mindeststeuer: Die globale Mindeststeuer - Kosten und Nutzen aus deutscher Sicht, C. Spengel et al. DER BETRIEB, Heft 1-2/2023, Beilage 01, Seite 1-14 / Steuerrecht, punt 3 b.

⁴ Zie voetnoot 33 alsmede, Vella, John and Devereux, Michael and Wardell-Burrus, Heydon, Pillar 2's impact on tax competition (August 26, 2022), available at SSRN.





3. Memorie van Toelichting (inclusief artikelsgewijze toelichting)

Algemene bepalingen (hoofdstuk 1)

Begrip belang

In artikel 1.2 Wet minimumbelasting 2024 wordt de term 'belang' als volgt gedefinieerd:

“elk belang in het eigen vermogen dat recht geeft op winst, kapitaal of reserves van een entiteit of van een vaste inrichting.”

Uit de wettekst noch de MvT blijkt of het hier om zowel directe als indirecte belangen gaat. De NOB neemt aan dat ook indirecte belangen onder deze definitie geschaard moeten worden en verzoekt de tekst op dit punt te verduidelijken. (VRAAG 17)

De NOB vraagt ook graag nog de aandacht voor situaties waarin belangen in entiteiten gedurende het jaar wijzigen. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan fluctaties in het belang van in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten. Een groep houdt een belang in een minderheidsbelang gehouden subgroep. Gedurende het verslagjaar fluctueert het belang in deze subgroep naar meer dan 30 procent, waardoor de aandeelhouder van de subgroep kwalificeert als een partieel gehouden moederentiteit, en uiteindelijk naar minder dan 30 procent. Hoe dient voor de berekening van het effectieve belastingtarief en de mogelijk verschuldigde bijheffing om te worden gegaan met fluctuaties in het belang van in minderheidsbelang gehouden groepsentiteiten? (VRAAG 18)

Begrip vaste inrichting

In artikel 1.2 Wet minimumbelasting 2024 worden vier categorieën vaste inrichtingen gedefinieerd:

- indien er een belastingverdrag van toepassing is, geldt de definitie onder a);
- indien er geen belastingverdrag van toepassing is, geldt de definitie onder b);
- indien de staat van de vaste inrichting geen winstbelastingstelsel kent geldt de definitie onder c);
en
- voor alle overige vaste inrichtingen geldt de definitie onder d).

De NOB vraagt in algemene zin te bevestigen dat deze definities in samenhang met artikel 1.3 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 zijn bedoeld om de activiteiten in de staat van de vaste inrichting te onderscheiden van de activiteiten in de staat van het hoofdhuis (in lijn met pagina 86 van de MvT). (VRAAG 19)



Ten aanzien van vaste inrichtingen die onder artikel 1.2 onder a Wet minimumbelasting 2024 vallen (vaste inrichtingen in verdragsituaties) vraagt de NOB te bevestigen dat sprake moet zijn van een vaste inrichting zoals gedefinieerd in het van toepassing zijnde verdrag en de staat van de vaste inrichting op basis van een verdragsbepaling vergelijkbaar met artikel 7 van het OESO-modelverdrag de inkomsten *mag* belasten, of in de terminologie van artikel 7 van het OESO-modelverdrag: *'may be taxed'*. (VRAAG 20) De NOB merkt in dit kader op dat het daadwerkelijk belasten van de vaste inrichting een aangelegenheid van nationaal recht is. De voorgestelde wettekst is echter niet volledig duidelijk omdat gesproken wordt over het 'in aanmerking nemen' van het inkomen toerekenbaar aan de vaste inrichting op grond van een verdragsbepaling ('een bepaling die vergelijkbaar is met artikel 7 van het OESO-modelverdrag'). De NOB merkt in dit kader op dat het volgen van de toegewezen heffingsrechten onder het van toepassing zijnde belastingverdrag, consistent is met voorbeeld 27 uit de MvT (pagina 108) en de toelichting op artikel 1.3 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 (pagina 117 MvT), welke op grond van die toelichting in samenhang met artikel 1.2 Wet minimumbelasting 2024 moet worden gelezen.

Ten aanzien van vaste inrichtingen die onder artikel 1.2 onder b Wet minimumbelasting 2024 vallen (geen verdrag van toepassing), merkt de NOB in vergelijkbare zin op dat de wettekst een bepaalde mate van feitelijke onderworpenheid lijkt te vereisen ("*...in een staat **die het inkomen dat toerekenbaar is aan die inrichting belast op een nettobasis op een manier die vergelijkbaar is...***"). In lijn met het voorgaande komt het de NOB voor dat artikel 1.2 Wet minimumbelasting 2024 in samenhang met artikel 1.3 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 beoogt de activiteiten in de staat van de vaste inrichting te scheiden van de activiteiten in de staat van het hoofdhuis. De NOB vraagt daarom te bevestigen dat het hier primair gaat om het erkennen van de activiteiten als vaste inrichting door de bronstaat (VRAAG 21). Volledigheidshalve merkt de NOB op dat het (voldoende) belasten van de inkomsten toerekenbaar aan de vaste inrichting reeds wordt gewaarborgd door de vaste inrichting voor doeleinden van het wetsvoorstel als een aparte groepsentiteit te behandelen.

Begrip vastgoedbeleggingsvehikel

In artikel 1.2 Wet minimumbelasting 2024 wordt de term vastgoedbeleggingsvehikel gedefinieerd als:

"een wijdverbreid gehouden entiteit die overwegend vastgoed houdt en waarvan het inkomen op één niveau, van de entiteit of van haar belanghouders, wordt belast met hooguit één jaar uitgestelde belastingheffing."

Wat in dit kader onder 'wijdverbreid', 'overwegend' en 'vastgoed' moet worden verstaan, wordt niet nader gedefinieerd in de MvT. Uit de MvT (pagina 109) blijkt dat de definitie van vastgoedbeleggingsvehikel is gebaseerd op de 'special tax regime'-bepaling die is opgenomen in paragraaf 86 van het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag 2017.



In genoemde paragraaf staat onder onderdeel (iv)D) dezelfde definitie zoals door de OESO gebruikt wordt in de definitie van het Engelstalige equivalent van vastgoedbeleggingsvehikel ('Real Estate Investment Vehicle').⁵ Onderaan paragraaf 86 wordt voor de toevoeging van de paragraaf verwezen naar de totstandkomingsgeschiedenis. Daaruit blijkt dat paragraaf 86 is opgenomen naar aanleiding van het BEPS Actieplan 6, inzake verdragsmisbruik.⁶ Op pagina 96 en 97 van BEPS Actieplan 6⁷ staat een aanbeveling voor special tax regimes in de context van verdragsonderhandelingen, waarbij vastgoedbeleggingsvehikels expliciet niet worden aangemerkt als special tax regime waarvoor de aanbeveling geldt. BEPS Actieplan 6 maakt niet expliciet wanneer sprake is van een vastgoedbeleggingsvehikel en bevat in die zin dezelfde onduidelijkheden als de definitie in artikel 1.2 Wet minimumbelasting 2024 (via paragraaf 86 van het commentaar op artikel 1 van het OESO-modelverdrag 2017). Echter, gezien de aanbeveling wordt gemaakt in de context van (mogelijke) verdragsonderhandelingen tussen twee staten, lijkt het voor de hand te liggen dat de invulling daarvan (conform artikel 3 lid 2 van het OESO-modelverdrag 2017) afhankelijk is van de wetgeving van de desbetreffende staten. Deze opvatting vindt steun in de bijlage bij het OESO-modelverdrag 2017 waarin een aantal verdragsrechtelijke punten ten aanzien van vastgoedbeleggingsvehikels wordt besproken.⁸

Het komt de NOB voor dat in de context van het wetsvoorstel (eveneens) is bedoeld om zoveel mogelijk aan te sluiten bij de wetgeving van de staat waarin het vastgoedbeleggingsvehikel is gevestigd. Als voorbeeld wijst de NOB daarbij op het Amerikaanse Real Estate Investment Trust regime ('REIT'). Kan de staatssecretaris bevestigen dat deze lezing juist is en dat derhalve de nationale wetgeving van de staat waarin de uiteindelijkkemoederentiteit is gevestigd, leidend is ter beantwoording van de vraag of de entiteit als vastgoedbeleggingsvehikel kwalificeert voor doeleinden van dit wetsvoorstel? (VRAAG 22) In het gegeven voorbeeld zou dit betekenen dat een uiteindelijkkemoederentiteit gevestigd in Amerika die aldaar als REIT kwalificeert, voor doeleinden van dit wetsvoorstel in principe wordt behandeld als een vastgoedbeleggingsvehikel. Volledigheidshalve merkt de NOB daarbij op dat een dergelijke uitkomst in lijn is met het kennelijke doel van de bepaling, namelijk het waarborgen van de belastingneutrale status van het vastgoedbeleggingsvehikel (pagina 125 van de MvT). De NOB verneemt graag of deze zienswijze juist is. (VRAAG 23)

Valuta

Voor diverse bepalingen in het wetsvoorstel waarin wordt uitgegaan van bedragen wordt de euro gehanteerd. Bijvoorbeeld voor de omzeldrempel van 750.000.000 euro in artikel 2.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024.

⁵ OESO modelverdrag 2017 (volledige versie), par. 86 van het Commentaar op artikel 1, pagina 156.

⁶ OESO modelverdrag 2017 (volledige versie), par. 86 van het Commentaar op artikel 1, pagina 219.

⁷ Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report.

⁸ Bijlage R(23) bij het OESO modelverdrag 2017 (volledige versie), pagina 2513.





Indien de omzet en het inkomen of verlies in een staat worden weergegeven in een andere valuta dan de euro, dan moet de multinationale groep of binnenlandse groep deze bedragen omrekenen naar de euro. In de Administrative Guidance is in onderdeel 1.1 uiteengezet hoe deze omrekening moet geschieden. Een dergelijke bepaling is niet opgenomen in het wetsvoorstel. De NOB geeft in overweging op dit punt een aanvulling te doen. (VRAAG 24)

Reikwijdte (hoofdstuk 2)

Artikel 2.1 Wet minimumbelasting 2024 regelt de reikwijdte van de Wet minimumbelasting 2024. De reikwijdtebepaling bevat een aantal elementen waar de NOB tijdens de internetconsultatie input op heeft gegeven. Zo bepaalt dit wetsartikel onder meer dat de Wet minimumbelasting 2024 met betrekking tot een verslagjaar van toepassing is op groepsentiteiten (niet zijnde uitgesloten entiteiten) die deel uitmaken van een multinationale groep of binnenlandse groep, welke 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 euro per verslagjaar. Hoewel de NOB begrip heeft voor het feit dat de beleidsruimte beperkt is, vraagt de NOB op deze plaats nog eens aandacht voor de reeds in de internetconsultatie aangedragen punten. Meer specifiek vraagt de NOB aandacht voor het volgende punt:

“De NOB merkt op dat in het kader van de reikwijdte van de Wet minimumbelasting 2024 van belang is wie kwalificeert als de uiteindelijk moederentiteit, 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 NOB signaleert dat de Wet minimumbelasting 2024 echter ruimte laat voor interpretatie op dit gebied.”

Dit wordt nader geïllustreerd middels het reeds aangereikte voorbeeld in de reactie van de NOB op de internetconsultatie (wij verwijzen hierbij naar de ongenummerde voorbeelden op pagina's 30 en 31). Met dien verstande vraagt de NOB in dit kader verduidelijking met betrekking tot de vraag of het consolidatievereiste onder de Wet minimumbelasting 2024 onder omstandigheden, en zo ja welke, al dan niet ruimer moet worden uitgelegd dan onder de financiële verslaggevingsstandaarden, zoals EU IFRS, en of de Belastingdienst zekerheid vooraf zal kunnen gaan geven over de vraag op welk niveau de Wet minimumbelasting 2024 verplichting in dit verband kan gelden. (VRAAG 25)

Tevens verzoekt de NOB of meer handvatten kunnen worden aangereikt hoe zal worden omgegaan met de definitie (en de vaststelling) van, onder meer, omzet bij de toepassing van verschillende geaccepteerde financiële verslaggevingsstandaarden in het licht van de Wet minimumbelasting 2024. (VRAAG 26)





Artikel 2.2 lid 1 onderdeel a Wet minimumbelasting 2024 bepaalt onder meer dat een pensioenfonds wordt aangemerkt als een uitgesloten entiteit. Daarnaast regelt artikel 2.2 lid 1 onderdeel b Wet minimumbelasting 2024 dat een entiteit eveneens als uitgesloten entiteit wordt aangemerkt, indien ten minste 95 procent van de waarde zowel onmiddellijk als via een of meer uitgesloten entiteiten wordt gehouden door een of meer entiteiten als bedoeld in onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten en die (i) (nagenoeg) uitsluitend activa aanhoudt of middelen belegt ten behoeve van de entiteit of entiteiten, bedoeld in onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten of (ii) uitsluitend activiteiten verricht die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de entiteit of entiteiten, bedoeld in onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten. In dit verband verzoekt de NOB of meer toelichting gegeven kan worden wat de reikwijdte is van de dienstverleningsactiviteiten die onder deze definitie vallen? (VRAAG 27)

Artikel 2.2 lid 1 onderdeel b Wet minimumbelasting 2024 bepaalt voorts dat een entiteit tevens een uitgesloten entiteit is, wanneer die entiteit uitsluitend activiteiten verricht die ondergeschikt zijn aan de activiteiten van de entiteit of entiteiten, bedoeld in onderdeel a, niet zijnde pensioendienstverleningsentiteiten. De toelichting op wat onder 'ondergeschikt' moet worden verstaan, is (in lijn met het commentaar op de OESO-modelregels) zeer summier en biedt voor de praktijk weinig handvatten (pagina 128 van de MvT). De NOB verzoekt daarom om aanvullende toelichting op hoe deze 'ondergeschiktheids-eis' in de praktijk moet worden ingevuld (VRAAG 28). Het komt de NOB voor dat in dit kader in ieder geval rekening moet worden gehouden met de aard van de activiteiten, beoordeeld vanuit de groep waartoe de entiteit behoort, en vraagt om een bevestiging op dit punt. (VRAAG 29)

Binnenlandse bijheffing (hoofdstuk 3)

Het is de NOB niet geheel duidelijk of een transparante commanditaire vennootschap, niet zijnde een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2 lid 3 Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (hierna 'Wet Vpb 1969'), die kwalificeert als entiteit in de zin van artikel 1.2 lid 1 Wet minimumbelasting 2024, en die onderdeel is van een multinationale groep, en daarmee dus kwalificeert als een groepsentiteit als bedoeld in artikel 1.2 lid 1 Wet minimumbelasting 2024, belastingplichtig kan zijn voor de binnenlandse bijheffing (QDMTT) en/of de inkomen-inclusiebijheffing (IIR).

Op grond van artikel 3.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024, is belastingplichtig voor de binnenlandse bijheffing (QDMTT) *een in Nederland gevestigde groepsentiteit* als bedoeld in artikel 2.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024, die een laagbelaste groepsentiteit is. Op grond van artikel 4.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024 is belastingplichtig voor de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) *een in Nederland gevestigde groepsentiteit* als bedoeld in artikel 2.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024. Vastgesteld moet dus worden of de transparante commanditaire vennootschap in Nederland is gevestigd.





Een hier bedoelde transparante commanditaire vennootschap zal kwalificeren als een zogenoemde doorkijkentiteit op grond van artikel 1.2 lid 1 Wet minimumbelasting 2024 nu deze transparant is in de staat waar zij is opgericht, zijnde Nederland. Vervolgens moet aan de hand van artikel 1.3 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 worden vastgesteld waar deze doorkijkentiteit is gevestigd. Op grond van die bepaling wordt een doorkijkentiteit in beginsel als staatloos aangemerkt tenzij de doorkijkentiteit de uiteindelijkkemoederentiteit is van een multinationale groep of binnenlandse groep (letter a) dan wel de doorkijkentiteit een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing (IIR) dient toe te passen (letter b). Dit betekent dat in situaties waarin de transparante commanditaire vennootschap niet de uiteindelijkkemoederentiteit is, een transparante commanditaire vennootschap in Nederland is gevestigd indien zij een inkomen-inclusiebijheffing (IIR) moet heffen en de transparante commanditaire vennootschap moet een inkomen-inclusiebijheffing (IIR) heffen indien zij in Nederland is gevestigd. Er ontstaat daarmee een cirkelredenering. In de MvT (pagina 117) wordt enkel opgemerkt:

“Op grond van het voorgestelde artikel 1.3, lid 2, Wet minimumbelasting 2024, is een doorkijkentiteit in beginsel staatloos. Echter, als de doorkijkentiteit een uiteindelijkkemoederentiteit is van een multinationale groep of binnenlandse groep dan wel een kwalificerende inkomen-inclusiebijheffing dient toe te passen, wordt de doorkijkentiteit geacht te zijn gevestigd in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht. In de meeste gevallen zullen doorkijkentiteiten niet verplicht zijn om een inkomen-inclusiemaatregel toe te passen, omdat zij over het algemeen niet belastingplichtig zijn. Sommige staten kunnen echter vereisen dat een doorkijkentiteit een inkomen-inclusiemaatregel dient toe te passen. In dergelijke gevallen zal de doorkijkentiteit gevestigd zijn in de staat naar het recht waarvan zij is opgericht.”

Verder wordt specifiek ten aanzien van de binnenlandse bijheffing (QDMTT) in de MvT (pagina 131) vermeld:

“Ook een doorkijkentiteit kan een in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteit zijn en derhalve belastingplichtig zijn voor de binnenlandse bijheffing.”

Niet duidelijk is of daar enkel wordt bedoeld de situatie waarin de transparante commanditaire vennootschap de uiteindelijkkemoederentiteit is, waardoor deze inderdaad op grond van voornoemd artikel 1.3 lid 2 letter a Wet minimumbelasting 2024 in Nederland is gevestigd, of dat ook een transparante commanditaire vennootschap, niet zijnde een omgekeerd hybride lichaam als bedoeld in artikel 2 lid 3 Wet Vpb 1969, die kwalificeert als entiteit in de zin van artikel 1.2 lid 1 Wet minimumbelasting 2024, die onderdeel is van een multinationale groep en die kwalificeert als tussenliggende moederentiteit is bedoeld. De NOB constateert in dit verband nog dat op basis van de Administrative Guidance het niet noodzakelijk is de transparante commanditaire vennootschap als belastingplichtige voor de binnenlandse bijheffing (QDMTT) aan te merken.





In onderdeel 118.5 staat het volgende vermeld:

“118.5 Although the tax must apply with respect to all the relevant Constituent Entities, liability for the tax need not be imposed on Entities that are not otherwise subject to tax under the laws of the jurisdiction. Liability for the tax can be imposed on a Constituent Entity that is (or Constituent Entities that are) otherwise subject to tax under the laws of the jurisdiction. To reduce compliance burdens for the MNE Group, a QDMTT could be designed for all the liability for the tax to be imposed on a single Constituent Entity of an MNE Group that is subject to tax under the laws of the jurisdiction even though there could be other Constituent Entities in the same MNE Group that are also subject to tax under the laws of the jurisdiction. “

De NOB verzoekt de staatssecretaris te bevestigen dat gegeven de afwezigheid van belastingplicht van een transparante commanditaire vennootschap, niet zijnde een omgekeerd hybride lichaam in de zin van artikel 2 lid 3 Wet Vpb 1969, deze evenmin belastingplichtige zal zijn voor de binnenlandse bijheffing (QDMTT) en inkomen-inclusiebijheffing (IIR). (VRAAG 30)

De NOB constateert dat indien Nederland een laagbelastende staat is en er meerdere Nederlandse groepsmaatschappijen zijn, de binnenlandse bijheffing (QDMTT) op grond van artikel 3.1 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 wordt geheven van de moederentiteit waarvan het belang niet onmiddellijk of middellijk wordt gehouden door een andere in Nederland gevestigde groepsentiteit (lid 2 letter a Wet minimumbelasting 2024).

Indien er meerdere in Nederland gevestigde moederentiteiten zijn (of er geen in Nederland gevestigde moederentiteit is) 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 (lid 2 letter b Wet minimumbelasting 2024). Voor de in letter a opgenomen situatie bestaat echter geen keuzemogelijkheid.

In haar reactie ter zake van de internetconsultatie Wet minimumbelasting 2024 heeft de NOB in overweging gegeven om de keuze zoals opgenomen in artikel 3.1 lid 2 letter b Wet minimumbelasting 2024 ook mogelijk te maken in situaties waarin er meerdere moederentiteiten in Nederland zijn waarvan er één de ‘hoogste’ moederentiteit in Nederland is. Daarbij heeft de NOB als voorbeeld genoemd een situatie waarin een ‘hoogste’ moederentiteit niet het volledige belang houdt in een andere moederentiteit in Nederland. De ‘hoogste’ moederentiteit is dan belasting verschuldigd over inkomen van niet volledig gehouden groepsentiteiten. Daarnaast zouden ook liquiditeitsproblemen zich voor kunnen doen indien het bijvoorbeeld een houdsterentiteit is die een operationele vennootschap houdt. Het ontbreken van de hier bedoelde keuzemogelijkheid vloeit niet voort uit de richtlijn en wordt zelfs in de Administrative Guidance toegelaten.





In onderdeel 118.11 staat immers het volgende:

“118.11 This guidance does not require the QDMTT tax liability to be allocated to or among Constituent Entities in any particular manner, so long as all the tax liability is allocated to one or more Constituent Entities that are subject to tax in the jurisdiction.”

De NOB zou het op prijs stellen indien het achterwege laten van de beoogde keuzemogelijkheid in artikel 3.1 lid 2 letter a Wet minimumbelasting 2024 wordt heroverwogen. (VRAAG 31)

In het verlengde hiervan gaat de NOB ervan uit dat de passage in de MvT (pagina 133) waarin staat dat de bovenbedoelde beschikking het voor de multinationale groep of binnenlandse groep en de inspecteur duidelijk maakt welke in Nederland gevestigde groepsentiteit de aangifte voor de binnenlandse bijheffing (QDMTT) zal doen en belasting zal voldoen, vooralsnog niet van toepassing is ten aanzien van de binnenlandse groep. Dit volgt eveneens uit een voorafgaande passage (pagina 132) waarin wordt opgemerkt dat bij een binnenlandse groep de uiteindelijkkemoederentiteit ook in Nederland is gevestigd en dus bij die entiteit de binnenlandse bijheffing (QDMTT) wordt geheven.

Inkomen-inclusiebijheffing (hoofdstuk 4)

De NOB signaleert enkele onduidelijkheden in de MvT ter zake van de potentiële samenloop van de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) en binnenlandse bijheffing (QDMTT). In de MvT wordt bij voorbeeld 7 aan het slot het volgende opgemerkt:

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

Het komt de NOB voor dat dit alleen het geval zou zijn indien de betreffende EU-lidstaat een equivalent van artikel 8.2 lid 9 Wet minimumbelasting 2024 implementeert. Implementatie in een andere EU-lidstaat is niet verzekerd waardoor dus niet zondermeer de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) achterwege zal blijven. De NOB verzoekt te bevestigen dat dit inderdaad het geval is. (VRAAG 32)

In de omgekeerde situatie wordt ter zake van de heffing van de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) in combinatie met een kwalificerende binnenlandse bijheffing (QDMTT) bij een Nederlandse moederentiteit opgemerkt (pagina 14):



“Indien een laagbelaste groepsentiteit in een andere staat een bedrag aan kwalificerende binnenlandse bijheffing is verschuldigd, komt dat bedrag in mindering bij de berekening van de in Nederland te heffen bijheffing ter zake van in die staat gevestigde groepsentiteiten.”

De NOB vraagt te bevestigen dat dit laatste alleen geldt indien die binnenlandse bijheffing (QDMTT) niet voldoet aan de voorwaarden als genoemd in artikel 8.2 lid 9 letter a of b Wet minimumbelasting 2024 dat wil zeggen dat het weliswaar nog steeds een kwalificerende bijheffing is, maar enkel niet opgesteld uitgaande van de in artikel 8.2 lid 9 letter a of b Wet minimumbelasting 2024 genoemde verslaggevingsstandaard, waardoor de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) niet achterwege kan blijven. (VRAAG 33)

In dit kader wijst de NOB voorts op het feit dat de OESO momenteel werkt aan een veilige havenregel ('safe harbour') voor landen die een goedgekeurde binnenlandse bijheffing (QDMTT) hebben ingevoerd. Landen kunnen er daarbij voor kiezen om de binnenlandse bijheffing (QDMTT) op basis van een andere verslaggevingsstandaard te berekenen dan de standaard die wordt gebruikt voor de geconsolideerde jaarrekening. Nederland maakt bijvoorbeeld gebruik van deze optie door IFRS en Dutch GAAP toe te staan als basis voor de binnenlandse bijheffing (QDMTT) (artikel 3.2 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 en pagina's 134 en 135 van de MvT). Naar verwachting zullen meer landen gebruik maken van deze mogelijkheid omdat dit doorgaans makkelijker zal aansluiten bij reeds bestaande wet –en regelgeving. De NOB verzoekt daarom de tekst van artikel 8.2 lid 9 Wet minimumbelasting 2024 uit te breiden zodat ook landen met een goedgekeurde binnenlandse bijheffing (QDMTT) op basis van een andere accountingstandaard (zoals de lokale accounting standaard), worden uitgezonderd. (VRAAG 34)

In het verlengde hiervan lijkt uit de MvT (pagina 14 en pagina 212) te volgen dat er situaties denkbaar zijn waarin er sprake zou kunnen zijn van een bijheffing op grond van de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) bij een Nederlandse moederentiteit ter zake van in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten ondanks dat er ook sprake is van een binnenlandse bijheffing (QDMTT). Anders dan ter zake van een binnenlandse bijheffing (QDMTT) in een andere jurisdictie volgt uit de toelichting bij artikel 8.2 lid 9 Wet minimumbelasting 2024 dat de aldaar opgenomen uitzondering, te weten dat onder voorwaarden wordt afgezien van de heffing van de inkomen-inclusiebijheffing (IIR), niet relevant is voor de berekening van die bijheffing bij de toepassing van de binnenlandse bijheffing (QDMTT) in Nederland. De NOB zou het logisch vinden, ook vanuit de gedachte om binnenlandse en grensoverschrijdende situaties gelijk te behandelen, om een vergelijkbare uitzondering op te nemen ter zake van de binnenlandse bijheffing (QDMTT) in Nederland. (VRAAG 35)



Op grond van artikel 4.2 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 wordt het aan een moederentiteit toerekenbare deel van de bijheffing voor een laagbelaste groepsentiteit berekend op basis van het kwalificerende inkomen van die laagbelaste groepsentiteit verminderd met het bedrag van dat kwalificerende inkomen dat toerekenbaar is aan andere belanghouders in de entiteit gedeeld door het kwalificerende inkomen van die groepsentiteit. Vervolgens wordt in het artikel 4.2 lid 5 Wet minimumbelasting 2024 geregeld dat voor de toepassing van artikel 4.2 Wet minimumbelasting 2024 wordt verstaan onder andere belanghouders: belanghouders die niet tot dezelfde groep behoren als de moederentiteit en de laagbelaste groepsentiteit. Hieruit zou moeten worden afgeleid dat voor de berekening van de inkomen-inclusiebijheffing (IIR), indien deze wordt geheven bij verschillende tussenliggende moederentiteiten, enkel het deel van het kwalificerende inkomen toerekenbaar aan niet groepsentiteiten wordt geëlimineerd, ongeacht het feitelijke bezitspercentage van die betreffende moederentiteiten. Dit lijkt niet in overeenstemming met de bedoeling. De regeling van artikel 4.2 lid 5 Wet minimumbelasting 2024 komt als zodanig niet voor in de richtlijn noch in de OESO-modelregels. De NOB geeft daarom in overweging artikel 4.2 lid 5 Wet minimumbelasting 2024 te schrappen. (VRAAG 36)

Bepaling van het kwalificerende inkomen of verlies (hoofdstuk 6)

Artikel 6.2.1.b en artikel 6.2.1.c Wet minimumbelasting 2024 geven regels ten aanzien uitgesloten dividend en uitgesloten vermogenswinst of -verlies voor doeleinden van het bepalen van het kwalificerend inkomen of verlies van een groepsentiteit. Deze bepalingen wijken af van de deelnemingsvrijstelling opgenomen in artikel 13 Wet Vpb 1969 en opvolgende bepalingen. De MvT geeft bijvoorbeeld aan dat bijheffing zich kan voordoen als winsten zijn vrijgesteld onder de deelnemingsvrijstelling of als een liquidatieverlies aftrekbaar is onder de liquidatieverliesregeling. De NOB vraagt om verder toe te lichten waar verschillen onder deze Nederlandse deelnemingsvrijstelling kunnen ontstaan die mogelijk kunnen leiden tot een bijheffing. (VRAAG 37)

Artikel 6.2.1.c Wet minimumbelasting 2024 bevat een tweetal afwijkingen van de Administrative Guidance. Ten eerste lijkt de in de Administrative Guidance voorgestelde tekst voor onderdeel 57.2.a.ii alleen betrekking te hebben op doorkijkentiteiten. Deze beperking tot doorkijkentiteiten is niet opgenomen in de wet. De NOB stelt voor om op dit punt de bepaling te beperken tot doorkijkentiteiten. (VRAAG 38)

Ten tweede bevat de Administrative Guidance een uitzondering voor verliezen die het gevolg zijn van een vervreemding ('disposition'). In het Nederlandse commentaar is dit uitgebreid met liquidatie verliezen. De NOB stelt voor om op dit punt de bepaling in lijn te brengen met de Administrative Guidance en deze niet te beperken tot enkele liquidatie verliezen. (VRAAG 39)





Artikel 6.2 lid 1 letter c Wet minimumbelasting 2024, bepaalt dat vermogenswinsten of –verliezen niet worden begrepen in het kwalificerend inkomen of verlies. De met de uitgesloten bedragen verband houdende belastingen worden op grond van artikel 7.2 lid 3 onderdeel a Wet minimumbelasting 2024 ook uitgesloten bij de bepaling van het bedrag aan betrokken belastingen. De informatieaangifte-indienende groepsentiteit kan er op grond van artikel 6.2 lid 2 letter c Wet minimumbelasting 2024 voor kiezen om de nettowinst of het nettoverlies niet te corrigeren met die winsten of verliezen. De keuzemogelijkheid is opgenomen in de onderdelen 1^o, 2^o en 3^o. Het is niet duidelijk of de keuze gemaakt dient te worden voor de in de drie onderdelen beschreven voorbeelden van vermogenswinsten en –verliezen, of dat de keuze per onderdeel dient te worden gemaakt. De NOB beveelt aan dit te verduidelijken, waarbij ook aangegeven kan worden in hoeverre de bepalingen in de Administrative Guidance (onderdeel 2.9, pagina 61 e.v.) hiervoor relevant zijn. (VRAAG 40)

De MvT (pagina 163) geeft aan dat indien deze keuze gemaakt wordt de verschuldigde belasting of mutatie in de belastinglatentie die samenhang met de winst of het verlies buiten beschouwing blijft bij het bepalen van de betrokken belastingen. De NOB vraagt zich af of niet juist het tegenovergestelde het geval zou moeten zijn: indien de vermogenswinsten of-verliezen wél deel uitmaken van het kwalificerend inkomen dienen ook de betrokken belastingen meegenomen te worden. Dit zou ook in overeenstemming zijn met de Administrative Guidance (paragraaf 16, onderdeel 57.2, letter b, pagina 64). (VRAAG 41)

In artikel 6.2.2.h Wet minimumbelasting 2024 wordt bepaald hoe de aangegroeide pensioenlasten geëlimineerd moeten worden uit het kwalificerend inkomen en vervangen door de daadwerkelijke contributie aan het pensioenfonds. Op basis van de Administrative Guidance is ook verduidelijkt hoe deze bepaling ten aanzien van het pensioen in eigen beheer toegepast moet worden. Daarnaast wordt in de Administrative Guidance aandacht besteed aan de situatie waarin resultaten van het pensioenfonds ‘gerecycled’ worden door de verlies en winstrekening. In de MvT wordt op dit punt niet ingegaan en de NOB stelt voor hier nader op in te gaan. (VRAAG 42).

Onder artikel 6.4 Wet minimumbelasting 2024 moeten bij het bepalen van het kwalificerende inkomen (verlies) transacties tussen groepsmaatschappijen worden gecorrigeerd ingeval:

- transacties niet voor hetzelfde bedrag zijn opgenomen in de financiële verslaggeving van die groepsentiteiten of
- die niet in overeenstemming zijn met het arm’s length beginsel

zodat het bedrag bij beide groepsentiteiten hetzelfde is.

In de MvT (pagina 168) wordt toegevoegd dat indien alle relevante belastingautoriteiten bepalen dat een prijs moet worden aangepast om in overeenstemming te komen met het arm’s-lengthbeginsel, deze prijs eveneens dient te worden gehanteerd voor de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies.





Dit is bijvoorbeeld het geval indien sprake is van een Bilaterale Advance Pricing Agreement (BAPA) of Multilaterale Advance Pricing Agreement (MAPA) waarover overeenstemming is bereikt door alle autoriteiten van alle betrokken staten. Hier doen zich twee vraagstukken voor. Ten eerste wat er moet gebeuren in het geval van een eenzijdige verrekenprijs correctie. In het OESO-commentaar, paragraaf 3.101, wordt uiteengezet dat die correctie dan door alle partijen moet worden gevolgd. Ten tweede, waar het OESO-commentaar en het wetsvoorstel niet in voorzien is dat verschillende belastingdiensten mogelijk verschillende correcties aanbrengen. De NOB vraagt in overweging te nemen om hier een nadere verduidelijking op te geven hoe hier mee om te gaan. (VRAAG 43).

De NOB verneemt voorts graag in hoeverre een aanpassing dient te worden gemaakt indien de transactie niet at arm's length is, maar het bedrag voor beide groepsentiteiten hetzelfde is in de financiële verslaggeving op entiteitsniveau? (VRAAG 44)

Ingeval men van mening is dat aanpassing plaats dient te vinden zodat de transactie in het verslagjaar at arm's length is: hoe wordt bepaald wat 'at arm's length is'? Onder IFRS wordt voor aanpassingen bijvoorbeeld gerekend met een 'probability' van meer dan 50 procent ingeval van onzekere belastingposities; indien de kans ten minste 50 procent is dat de Belastingdienst de transactieprijs betwist, dan dient een aanpassing te worden gemaakt.

In de praktijk zal bij het opstellen van de (geconsolideerde) jaarrekening en daarbij behorende enkelvoudige cijfers nog geen aanpassing worden gemaakt naar de juiste arm's length transactieprijs, omdat bijvoorbeeld bij het opstellen van de jaarrekening dit nog niet bekend was: het is een schattingspost. Vaak wordt de accurate transactieprijs pas in het daaropvolgende jaar verwerkt aan de hand van de bijvoorbeeld informatie uit de ingediende aangifte. Hoe dient in dat geval te worden omgegaan met de aanpassing van de betrokken belastingen als de aanpassing een verlaging van de betrokken belastingen van meer dan 1 miljoen euro bedraagt? (VRAAG 45)

Het volgende voorbeeld dient ter toelichting:

- In jaar 1 bedraagt het kwalificerende inkomen van X BV 100 miljoen euro, en de betrokken belastingen 15 miljoen euro, uitgaande van een belastingtarief van 15 procent. In de aangifte vennootschapsbelasting wordt echter rekening gehouden met een correctie van het belastbaar inkomen volgend op een aanpassing van de verrekenprijzen van de vennootschap. Het belastbaar inkomen bedraagt 90 miljoen euro, en de verschuldigde belasting 13,5 miljoen euro. Omdat geen sprake is van een fout onder de toepasselijke jaarverslaggevingsregels wordt de jaarrekening van X BV niet gecorrigeerd over jaar 1. Het effectieve belastingtarief voor jaar 1 bedraagt 15 miljoen euro betrokken belastingen / 100 miljoen euro kwalificerend inkomen = 15 procent.





- In jaar 2 bedraagt het kwalificerende inkomen van X BV eveneens 100 miljoen euro, en wordt de aanpassing van de verrekenprijzen van de vennootschap over jaar 1 verwerkt, zodat het kwalificerende inkomen voor jaar 2 90 miljoen euro bedraagt. De belastinglast bestaat uit 15 miljoen euro acute belastinglast, en een correctie van voorgaande jaren van 1,5 miljoen euro belastingbete. De totale betrokken belastingen bedragen 13,5 miljoen euro. Het effectieve belastingtarief voor jaar 2 bedraagt in beginsel $13,5 \text{ miljoen euro} / 90 \text{ miljoen euro} = 15 \text{ procent}$, zonder de werking van artikel 7.6 lid 1 Wet minimumbelasting 2024.

Indien X BV haar betrokken belastingen voor een voorgaand verslagjaar (jaar 1 in dit voorbeeld) aanpast in de financiële verslaggeving (jaar 2 in dit voorbeeld), wordt die aanpassing aangemerkt als een aanpassing van de betrokken belastingen in een voorgaand verslagjaar als sprake is van een afname van de betrokken belastingen. In bovenstaande voorbeeld, waar sprake is van een afname van de betrokken belastingen welke ziet op jaar 1 en van materieel belang is, leidt dit er toe dat het effectieve belastingtarief voor zowel jaar 1 onder de 15 procent uitkomt door de herrekening vereist op basis van artikel 7.6 lid 1 Wet minimumbelasting 2024 (kwalificerend inkomen blijft 100 miljoen euro, terwijl de betrokken belasting is aanpast naar $15 \text{ miljoen euro} - 1,5 \text{ miljoen euro} = 13,5 \text{ miljoen euro}$, resulteert in een ETR van 13,5 procent); jaar 2 resulteert dan in een effectief tarief van 16,67 procent (het kwalificerend inkomen wijzigt niet en bedraagt 90 miljoen euro, terwijl de betrokken belasting 15 miljoen is euro, na correctie van de 1,5 miljoen euro welke aan jaar 1 wordt toegerekend).

Een neerwaartse aanpassing van verrekenprijzen in een later jaar kan daarom nadelige en onbedoelde effecten hebben, zeker als de prijsaanpassing voor accountingdoeleinden wordt verwerkt in een later verslagjaar. Het inkomen wordt niet verlaagd voor financiële verslaggeving doeleinden in het desbetreffende oude jaar (er is geen sprake van een fourthersel, conform art 6.2 onder h) en de regels staan ook geen aanpassing van het kwalificerende inkomen van het oude jaar toe. Bij een neerwaartse aanpassing zullen de betrokken belastingen verminderen. Dit wordt voor financiële verslaggeving doeleinden dan verwerkt als een 'prior year adjustment' van de acute belastingpositie.

Conform artikel 7.6 Wet minimumbelasting 2024 moet dat worden toegerekend aan het desbetreffende oude jaar. Echter doordat het inkomen van dat jaar niet wordt aangepast voor het bepalen van het kwalificerende inkomen, kan dit tot gevolg hebben dat het effectieve belastingtarief onbedoeld onder de 15 procent komt omdat de teller is aangepast (lees: verlaagd), maar dat de noemer niet is verlaagd.

Maakt het voor de beantwoording van de vraag nog uit of de bijheffing-informatieaangifte ('BIA') al is ingediend? (VRAAG 46) Artikel 7.6 Wet minimumbelasting 2024 lijkt te suggereren (titel: 'aanpassingen na indiening van de bijheffing-informatieaangifte', BIA) dat het alleen van toepassing is op het moment dat de BIA al is ingediend.





Als dat klopt, wat betekent dat dan voor een correctie van de acute belastinglast uit voorgaande jaren die is gemaakt voordat de BIA voor het voorgaande jaar is ingediend? (VRAAG 47) Een belastingplichtige met een jaareinde in december stelt een acute belastingberekening op eind 2024. Eind 2025, na het indienen van lokale Vpb-aangifte, boekt het de correctie in de financiële verslaggeving om de werkelijk verschuldigde belastingen weer te geven. Stel dat de belastingplichtige zijn BIA voor 2024 pas in juni 2026 indient. Wat moet de belastingplichtige doen met de 2025 correctie die is gemaakt voordat de BIA over verslagjaar 2024 is ingediend? Dient de belastingplichtige de correctie dan te verwerken als onderdeel van de betrokken belasting over het verslagjaar 2024 of 2025? (VRAAG 48) Indien die keuze wordt geboden, dan zou de belastingplichtige er voor kunnen kiezen om de betrokken belasting toe te rekenen aan het jaar waarin ook het inkomen is verwerkt voor accountingdoeleinden, in dit geval verslagjaar 2025, zodat het geen verstoring effect op de berekening van het effectieve belastingtarief heeft.

Berekening van de gecorrigeerde betrokken belastingen (hoofdstuk 7)

De NOB vraagt om in te gaan op het volgende voorbeeld. Land A heeft geen vennootschapsbelasting maar besluit naar aanleiding van Pijler 2 om een kwalificerende binnenlandse bijheffing (QDMTT) in te voeren. Echter blijkt dat de binnenlandse bijheffing (QDMTT) van Land A niet voldoet aan de vereisten van een kwalificerende binnenlandse bijheffing (QDMTT). Land A heft 10, waar een kwalificerende bijheffing tot een heffing van 15 zou hebben geleid. De NOB vraagt om te bevestigen dat de 10 in dit geval wordt beschouwd als een betrokken belasting van land A voor toepassing van artikel 7.1 Wet minimumbelasting 2024. Aangezien Land A géén kwalificerende binnenlandse bijheffing (QDMTT) heeft valt de heffing van 10 volgens de NOB niet onder de uitsluitingsregels van artikel 7.1 lid 2 sub b Wet minimumbelasting 2024. (VRAAG 49).

In de MvT, artikel 7.2 lid 1 sub c Wet minimumbelasting 2024 staat in de laatste zin dat indien “als gevolg van een herwaardering een winst in aanmerking wordt genomen die rechtstreeks in het eigen vermogen wordt verwerkt” de daarmee verband houdende belasting in aanmerking wordt genomen bij de bepaling van de gecorrigeerde belasting. In het OESO-commentaar staat dat dit slechts het geval is indien de winst of het verlies in aanmerking wordt genomen bij de berekening van het kwalificerende inkomen. Dit lijkt met elkaar in tegenspraak en de NOB geeft in overweging om op dit punt een aanvulling ter verduidelijking te maken. (VRAAG 50)

In de toelichting op artikel 7.2 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 wordt in het kader van het corrigeren van de betrokken belastingen verwezen naar een eventuele dividendbelasting die niet in aanmerking wordt genomen indien het dividend zelf is vrijgesteld onder artikel 6.2 lid 2 onderdeel b Wet minimumbelasting 2024. De NOB heeft hierbij de vraag of hier wellicht de Nederlandse vennootschapsbelasting wordt bedoeld in plaats van de dividendbelasting ingehouden in het bronland. (VRAAG 51)





In artikel 7.3 lid 5 onderdeel e Wet minimumbelasting 2024 worden de verkrijging van het recht op verrekening alsmede de verrekening zelf uitgesloten van de het totale bedrag van de gecorrigeerde mutaties in belastinglatenties. In onderdeel 2.8 van de Administrative Guidance wordt op deze regel een uitzondering gemaakt voor verlieslijdende moeder entiteiten van buitenlandse gecontroleerde entiteiten. Deze aanvulling is in het wetsvoorstel niet opgenomen en evenmin is er een verwijzing naar een nog uit te vaardigen AMvB opgenomen. De NOB geeft in overweging op dit punt een aanvulling te doen. (VRAAG 52)

In onderdeel 2.9 van de Administrative Guidance wordt verduidelijkt dat een recht op verrekening, dan wel een kwalificerend restitueerbaar recht op verrekening dat door de fiscaal transparante entiteit vloeit door de groepsentiteit belanghebbende ook als zodanig behandeld zal worden bij het bepalen van het kwalificerend inkomen en de gecorrigeerde betrokken belastingen. Deze toevoeging aan het OESO-commentaar is in de MvT niet opgenomen. De NOB geeft in overweging op dit punt een aanvulling te doen. (VRAAG 53)

In artikel 7.5.2 Wet minimumbelasting 2024 wordt de toerekening van betrokken belastingen aan een groepsentiteit-belanghouder die een belang heeft in een fiscaal transparante entiteit geregeld. In onderdeel 2.9 van de Administrative Guidance is een aanvullende regeling opgenomen voor de situatie dat bij deze fiscaal transparante entiteit sprake is van 'Qualified Flow-through Tax Benefits'. Deze aanvulling is in het wetsvoorstel niet opgenomen en evenmin is er een verwijzing naar een nog uit te vaardigen AMvB opgenomen. De NOB geeft in overweging op dit punt een aanvulling te doen. (VRAAG 54)

In onderdeel 2.6 van de Administrative Guidance worden de belastingen die worden ingehouden ten aanzien van zogenaamde 'deemed distributions' binnen het bereik van artikel 4.3 lid 2 onderdeel e van de OESO-modelregels waarin de allocatie van dividendbelastingen is geregeld, gebracht. In de toelichting op het corresponderende artikel 7.5.5 Wet minimumbelasting 2024 is dit nog niet opgenomen. De NOB geeft in overweging op dit punt een aanvulling te doen. (VRAAG 55)

Berekening van het effectieve belastingtarief en de bijheffing (hoofdstuk 8)

Ingevolge het voorgestelde artikel 8.2 lid 7 Wet minimumbelasting 2024 blijft de berekening van de bijheffing voor iedere in een staat gevestigde laagbelaste groepsentiteit op grond van artikel 8.2 lid 1 onderdeel b Wet minimumbelasting 2024 achterwege, indien de uiteindelijk moederentiteit onmiddellijk of middellijk het volledige belang heeft in iedere in die staat gevestigde laagbelaste groepsentiteit en de inkomen-inclusiemaatregel van toepassing is op het belang van die uiteindelijk moederentiteit in die groepsentiteiten. De aanvulling dat het volledige belang dient te worden gehouden is niet in OESO-commentaar, richtlijn of Administrative Guidance opgenomen.





De NOB verneemt graag of deze bepaling in lijn met de richtlijn moet worden uitgelegd en dat het daarmee niet relevant is of het volledig belang wordt gehouden. De NOB vraagt om bevestiging op dit punt (VRAAG 56)

Het voorgestelde artikel 8.2 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 bepaalt de wijze van berekening van het bijheffingspercentage voor een staat voor een verslagjaar (variabele P). Het bijheffingspercentage is het positieve verschil in procentpunten tussen het minimumbelastingtarief (M) en het effectieve belastingtarief (E) dat is berekend op de voet van het voorgestelde artikel 8.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024. Indien het belastbaar bedrag negatief is, maar er wel kwalificerend inkomen is, dan kan deze berekeningswijze er toe leiden dat het bijheffingspercentage hoger is dan het minimumbelastingtarief. In de Administrative Guidance is hier in onderdeel 2.7, evenals voor het geval dat het fiscale verlies groter is dan het kwalificerende verlies een additionele regeling voor opgenomen. Artikel 7.2 lid 6 Wet minimumbelasting 2024 bevat een delegatiegrondslag op basis waarvan aanvullende regels kunnen worden opgenomen in lagere regelgeving voor dit laatste geval. In artikel 8.2 Wet minimumbelasting 2024 is een dergelijke delegatiegrondslag niet opgenomen. De NOB geeft in overweging op dit punt een aanvulling te doen. (VRAAG 57).

Artikel 8.7 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 werkt de De minimis-uitzondering uit. De NOB vraagt om verduidelijking hoe de De minimis-uitzondering dient te worden toegepast als er nog geen drie verslagjaren zijn waar de Wet minimumbelasting 2024 van toepassing is. Kan een beroep op de De minimis-uitzondering worden gedaan als in een staat in jaar 1 een gekwalificeerde omzet wordt gerapporteerd van 8.000.000 euro en een gekwalificeerd inkomen van 500.000 euro en in jaar 2 een gekwalificeerde omzet wordt gerapporteerd van 11.000.000 euro en een gekwalificeerd inkomen van 750.000 euro, omdat dan het gemiddelde over de twee verslagjaren minder dan 10.000.000 euro gekwalificeerde omzet is en minder dan 1.000.000 euro gekwalificeerd inkomen? (VRAAG 58)

De NOB merkt op dat de CbCR regels voor de omrekenkoers aansluiten op de omrekenkoers per 1 januari 2015 waardoor het mogelijk is dat je voor CbCR doeleinden niet voldoet aan de omzetgrens, en daarmee geen kwalificerend landenrapport op hoeft te stellen en in te dienen, waar een multinationale groep wel kan voldoen aan de omzetgrens voor de Wet minimumbelasting 2024 als gevolg van een afwijkende omrekenkoers op grond van de Administrative Guidance. Deze multinationale groepen zouden dan geen beroep kunnen doen op de veilige havenregel in verband met het niet beschikken over een kwalificerend landenrapport. De NOB vraagt of hier in de uitvoering rekening mee kan worden gehouden. Dezelfde vraag speelt voor binnenlandse groepen welke per definitie geen kwalificerend landenrapport hoeven op te stellen en in te dienen. (VRAAG 59)





De NOB begrijpt dat de veilige havenregels op jurisdictieniveau worden toegepast en dus ook van toepassing kunnen zijn op entiteiten in die geen deel uitmaken van de CbCR-groep (bijvoorbeeld omdat zij ter verkoop worden gehouden en niet worden geconsolideerd). Pagina 237 van de MvT vermeldt echter:

“De tijdelijke veilige havenregels zijn alleen van toepassing op entiteiten die zowel voor toepassing de in dit wetsvoorstel opgenomen maatregelen als op basis van artikel 29b Wet Vpb 1969 groepsentiteiten zijn.”

De NOB veronderstelt dat dit een verschrijving is aangezien dit een veel beperkter bereik van de veilige havenregels zou betekenen dan blijkt uit de publicatie van het Inclusive Framework inzake ondermeer de veilige havenregels⁹ en de rest van (de toelichting op) het wetsvoorstel. De NOB verzoekt om te bevestigen dat dit inderdaad niet zo bedoeld is. (VRAAG 60)

In de MvT is op pagina 122 het volgende opgenomen:

“De in het wetsvoorstel opgenomen maatregelen hebben geen betrekking op groepsentiteiten die uitgesloten entiteiten zijn. Wat entiteiten uitgesloten entiteiten zijn is gedefinieerd in het voorgestelde artikel 2.2. De bewoordingen ‘groepsentiteiten, niet zijnde uitgesloten entiteiten als bedoeld in artikel 2.2’ leiden ertoe dat indien een artikel verwijst naar ‘een groepsentiteit als bedoeld in artikel 2.1, eerste lid’, dat artikel niet van toepassing is op uitgesloten entiteiten.”

In artikelen 8.8 en 8.9 Wet minimumbelasting 2024 wordt een dergelijke afslag niet gemaakt. Dien je dan ook uitgesloten entiteiten mee te nemen bij de tijdelijke veilige havenregel? (VRAAG 61)

In de publicatie van het Inclusive Framework inzake ondermeer de veilige havenregels zijn enerzijds aanwijzingen te vinden waaruit afgeleid lijkt te kunnen worden dat uitgesloten entiteiten meegenomen dienen te worden als onderdeel van de berekening van de toepasselijke testen. Vergelijk paragraaf 13 van de publicatie waarin het volgende wordt opgemerkt:

“13. The Transitional CbCR Safe Harbour uses CbCR and financial account information as proxies for determining whether Tested Jurisdictions are likely to have an ETR that is at or above the minimum rate, income and revenue that is less than the de minimis threshold, or income that is equal or less than the SBIE amount. Given that they are proxies, the CbCR or financial accounting information may include extraneous items that are out of scope from the GloBE Rules (for example, the income of certain Excluded Entities). However, once it has been determined that a Tested Jurisdiction meets the ETR test, the de minimis test or routine profits test, then any Constituent Entity that is located in the qualifying Tested Jurisdiction will qualify for the safe harbour in accordance with Article 8.2.”

⁹ Safe Harbours and Penalty Relief: Global Anti-Base Erosion Rules (Pillar Two), publicatie van 15 december 2022





En anderzijds lijken er aanwijzingen te zijn waaruit afgeleid zou kunnen worden dat uitgesloten entiteiten niet meegenomen dienen te worden. Vergelijk paragraaf 29 van de publicatie waarin het volgende wordt opgemerkt:

“29. The routine profits test compares a Tested Jurisdiction’s SBIE amount under the GloBE Rules to such jurisdiction’s Profit (Loss) before Income Tax as reported in such MNE’s Qualified CbC Report. If a jurisdiction’s SBIE amount equals or exceeds its Profit (Loss) before Income Tax, it means that it is likely that little (or no) excess profits arise in such jurisdiction, and the Tested Jurisdiction would qualify for the safe harbour. For purpose of the Transitional CbCR Safe Harbour, the SBIE shall be computed in accordance with Article 5.3 of the GloBE Rules. The SBIE amount computed for purposes of the routine profit test does not take into account the payroll and tangible assets of Entities that are not Constituent Entities under the CbCR (e.g., Entities held for Sale) or under GloBE (e.g., Excluded Entities). If the Constituent Entity is located in different jurisdictions under CbCR and GloBE, its payroll and tangible assets are excluded from the SBIE amount for the routine profit test of both jurisdictions.”

De NOB vraagt om verduidelijking op dit punt hoe de veilige havenregel dient te worden toegepast. (VRAAG 62)

Artikel 8.8 lid 1 letter c Wet minimumbelasting 2024 bepaalt dat de tijdelijke veilige havenregel van toepassing is indien de winst gerapporteerd in een kwalificerend landenrapport niet meer bedraagt dan het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid berekend op de voet van artikel 8.3 Wet minimumbelasting 2024.

Een kwalificerend landenrapport kan op grond van artikel 8.8 lid 10 Wet minimumbelasting 2024 worden opgesteld op basis van de financiële verslaggeving van de uiteindelijk moederentiteit dan wel op basis van de enkelvoudige jaarrekening van iedere groepsentiteit. Echter, het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid wordt berekend op de voet van artikel 8.3 Wet minimumbelasting 2024. Dit wordt in principe berekend uitgaande van de financiële verslaggevingsstandaard die is gebruikt bij de totstandkoming van de geconsolideerde jaarrekening van de uiteindelijk moederentiteit (artikel 6.1 Wet minimumbelasting 2024). De NOB vraagt te bevestigen dat als voor de toepassing van de veilige haven de winst wordt bepaald op basis van de enkelvoudige jaarrekening, dat dan het uitgesloten inkomen berekend op de voet van artikel 8.3 Wet minimumbelasting 2024 ook op deze basis kan worden vastgesteld. (VRAAG 63)





In artikel 8.8 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 worden de vereenvoudigde betrokken belastingen gedefinieerd als: “de belastingen naar het inkomen in die staat over een verslagjaar zoals gerapporteerd in de kwalificerende financiële verslaggeving van de multinationale groep voor zover het betrokken belastingen zijn die zijn geheven over de in een kwalificerend landenrapport gerapporteerde inkomsten van groepsentiteiten.”

Door toevoeging van de woorden ‘voor zover’ en ‘die zijn geheven’ kan de indruk ontstaan dat in tegenstelling tot de OESO-modelregels voor de tijdelijke veilige haven de mutatie van de belastinglatenties geen onderdeel uitmaakt van de vereenvoudigde betrokken belastingen. De NOB geeft in overweging op dit punt een aanvulling te doen. (VRAAG 64)

Op basis van het voorgestelde artikel 8.12 Wet minimumbelasting 2024 kan de inspecteur de toepassing van de tijdelijke of permanente veilige havenregels uitsluiten ten aanzien van een staat indien een belastingplichtige ervoor heeft gekozen de veilige havenregels voor die staat toe te passen. Daarbij dient wel te zijn voldaan aan de in artikel 8.12 Wet minimumbelasting 2024 genoemde cumulatieve voorwaarden. De eerste voorwaarde (letter a) regelt dat de inspecteur de toepassing van de veilige havenregels alleen kan betwisten als Nederland mogelijk zou kunnen bijheffen zonder toepassing van de veilige havenregels. Kan worden bevestigd dat ter zake de bewijslast bij de inspecteur ligt. (VRAAG 65)

De NOB geeft in overweging om een update te delen inzake het binnen het Inclusive Framework lopende onderzoek naar een veilige havenregel voor kwalificerende binnenlandse bijheffingen (QDMTTs). (VRAAG 66).

Bijzondere bepalingen omtrent bedrijfsreorganisaties en houdsterstructuren (hoofdstuk 9)

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

De NOB heeft bij het conceptwetsvoorstel vragen gesteld over de toepassing van de omzetrempel bij fusies en splitsingen. Daarbij zijn vragen gesteld over de mogelijkheid van een tegenbewijsregeling voor groepen met een sterk wisselende omzet, de kwantificering van het begrip ‘nagenoeg alle groepsentiteiten’, en de betekenis van het begrip ‘gemeenschappelijke zeggenschap’ in relatie tot de geconsolideerde jaarrekening van de verkrijgende groep. Ook heeft de NOB de vraag gesteld of er sprake kan zijn van een fusie of splitsing wanneer er meerdere rechtshandelingen noodzakelijk zijn om dit te bewerkstelligen. De NOB zou het op prijs stellen als deze punten verder verduidelijkt zouden kunnen worden. (VRAAG 67)





Artikel 9.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024 geeft afwijkende regels ten opzichte van artikel 2.1 Wet minimumbelasting 2024 om te bepalen of de omzeldrempel wordt bereikt in het geval van een fusie. Op basis van de tekst van artikel 9.1 lid 1 Wet minimumbelasting 2024 geldt deze afwijkende regel indien in één van de vier verslagjaren voorafgaand aan het betreffende verslagjaar twee of meer groepen zijn gefuseerd tot een multinationale groep of binnenlandse groep.

Dit is gebaseerd op de tekst van de OESO-modelregels. Op basis van de voorbeelden opgenomen in zowel het commentaar als de MvT lijkt het echter bedoeling om deze afwijkende regel toe te passen in het geval van een fusie in het betreffende verslagjaar. De NOB geeft in overweging de wettekst op dit punt te verduidelijken. (VRAAG 68)

Artikel 9.1 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 geeft afwijkende regels ten opzichte van artikel 2.1 Wet minimumbelasting 2024 om te bepalen of de omzeldrempel wordt bereikt in het geval van een splitsing. Op grond van dit artikel geldt ten aanzien de drie verslagjaren na het verslagjaar waarin de splitsing vindt dat de omzeldrempel wordt bereikt:

“indien de gesplitste groep een omzet van € 750.000.000 of meer behaalt in ten minste twee verslagjaren van het verslagjaar waarin de splitsing plaatsvindt en de drie verslagjaren daarna.”

Zowel de OESO-modelregels (artikel 6.1.1. sub (c)) als de richtlijn (artikel 31 lid 4) wijken af van de wettekst:

“with respect to the second to fourth tested Fiscal Years ending after the demerger, if the demerged Group has annual revenues of EUR 750 million or more in at least two of the Fiscal Years following the year of the demerger.”

“een jaarinkomen van 750 000 000 EUR of meer in ten minste twee van de tweede tot en met de vierde opeenvolgende verslagjaren na de splitsing.”

De NOB vraagt om verduidelijk op dit punt. (VRAAG 69) Verder komt de vraag op hoe bij een toepassing van de regels in lijn met de OESO-modelregels en de richtlijn in het verslagjaar volgend op het verslagjaar waarin de splitsing heeft plaatsgevonden deze regel dient te worden toegepast nu er maar één verslagjaar beschikbaar is die mee kan worden genomen in de toetsing. (VRAAG 70)





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

Terzake van artikel 9.2 Wet minimumbelasting 2024 merkt de NOB op dat het wetsvoorstel afwijkt van de richtlijn terzake van het verantwoorden in de geconsolideerde jaarrekening. In de richtlijn wordt gesproken van 'on a line-by-line basis', en in het wetsvoorstel wordt enkele gesproken over het verantwoorden in de geconsolideerde jaarrekening. De NOB verneemt graag op dit punt een afwijking van de richtlijn wordt beoogd. (VRAAG 71)

Artikel 9.2 lid 3

Artikel 9.2 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 gaat over de berekening van het kwalificerende inkomen of verlies en de gecorrigeerde betrokken belastingen van een toetredende entiteit. In haar reactie op de internetconsultatie, heeft de NOB een vraag gesteld over de toepassing van de boekwaarden van de toetredende entiteit en de uitzondering voor verkrijgingen voor 1 december 2021 die in het OESO-commentaar bij de OESO-modelregels wordt genoemd. Gevraagd werd of deze uitzondering ook geldt voor binnenlandse groepen en hoe om te gaan met de actieve en passieve belastinglatenties in dat geval. De NOB stelt het op prijs als deze vragen beantwoord zouden kunnen worden. (VRAAG 72)

De NOB merkt op dat in het wetsvoorstel niet wordt toegelicht hoe de actieve en passieve latenties bij dit artikel meegenomen zouden kunnen worden in het kader van verkrijgingen voor 1 december 2021.

Artikel 9.2 lid 6

Artikel 9.2 lid 6 Wet minimumbelasting 2024 gaat over het doorschuiven van actieve en passieve belastinglatenties bij aan- of verkopen van groepsentiteiten. In haar reactie op de internetconsultatie, heeft de NOB voorgesteld om de tekst van artikel 9.2 lid 6 Wet minimumbelasting 2024 en de toelichting daarbij te wijzigen om duidelijk te maken dat alleen fictieve actieve belastinglatenties die betrekking hebben op een kwalificerend verlies niet worden doorgeschoven. Daarnaast heeft de NOB vragen gesteld over de afwijking van het zesde lid van de richtlijntekst en hoe met latenties moet worden omgegaan bij een ander jaarrekeningstelsel. De NOB constateert voorts dat de voorgestelde wijzigingen van de wettekst en de MvT niet (volledig) zijn opgenomen in de uiteindelijke tekst. Hierdoor blijft een (onjuist) verband bestaan tussen de toepassing van de voorgestelde artikelen 7.3, zesde lid, en artikel 7.4 Wet minimumbelasting 2024 dat niet in overeenstemming is met de OESO-modelregels en de voorgestelde EU-richtlijn. De NOB stelt het op prijs als deze vragen beantwoord zouden kunnen worden. (VRAAG 73)





Artikel 9.3 Overdracht van activa en passiva

Artikel 9.3 lid 9 Wet minimumbelasting 2024 gaat over de overdracht van activa en passiva. In haar reactie op de internetconsultatie, heeft de NOB aandacht gevraagd voor de volgende onderwerpen:

- De omstandigheden die fiscale herwaardering bewerkstelligen in artikel 9.3 lid 4 Wet minimumbelasting 2024 en de relatie met andere regelingen in de Wet Vpb.
- De definitie van reorganisatie in artikel 9.3 lid 5 Wet minimumbelasting 2024 en de overeenstemming met de Nederlandse varianten van fusies, splitsingen en omzettingen.
- De kwantificering van het begrip ‘geheel of voor een significant deel’ en ‘alle of nagenoeg alle’ in artikel 9.3 lid 5 Wet minimumbelasting 2024 en de vergelijking met de Fusierichtlijn.
- De vraag of een uitgifte van aandelen ook een bijschrijving op agio omvat en of het begrip ‘boekwaarden van de activa en passiva van de overgedragen entiteit’ alleen ziet op de overgedragen activa en passiva.

De NOB zou het op prijs stellen wanneer deze vier onderwerpen verder verduidelijkt worden. (VRAAG 74)

Voorts vraag de NOB de aandacht voor het volgende. Het voorgestelde artikel 9.3 lid 1 Wet minimumbelasting 2024 en de MvT sluiten aan bij de OESO-modelregels en het OESO-commentaar. Er is nog geen rekening gehouden met onderdeel 2.1 van de Administrative Guidance en op welke wijze dient te worden omgegaan met de samenhang tussen artikel 3.2.3 en artikel 6.3.1 van de OESO-modelregels, inclusief de wijze waarop de verkrijgende groepsentiteit de overgedragen activa en passiva dient te waarderen voor het bepalen van het kwalificerend inkomen of verlies.

Hierbij wordt tevens opgemerkt dat het Inclusive Framework nog met nadere verduidelijking komt, inclusief mogelijke vereenvoudigingen, voor de verkrijgende groepsentiteit om mogelijke dubbele heffing te voorkomen bij het verwerken van transacties tussen groepsmaatschappijen. De NOB beveelt aan hier ook op in te gaan, en verzoekt, voor zover mogelijk, toe te lichten wanneer deze nadere verduidelijking verwacht zal worden. (VRAAG 75)

Artikel 9.4 Joint Ventures

De regeling voor joint venture-groepen ziet onder andere op de berekening van de bijheffing in het kader van joint ventures. In haar reactie op de internetconsultatie, heeft de NOB aandacht gevraagd voor de toerekening van betrokken belastingen die geheven zijn ten laste van de multinationale groep die een belang heeft in de joint venture-groep aan de joint venture-groep. In dit kader heeft de NOB op een verschil in behandeling gewezen tussen de toelichting bij artikel 9.4 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 en het OESO-commentaar bij de OESO-modelregels en gevraagd om een bevestiging dat artikel 7.4 Wet minimumbelasting 2024 van toepassing is voor deze toerekening.





De NOB zou het op prijs stellen als deze punten verder verduidelijkt worden. (VRAAG 76)

Regelingen inzake fiscale neutraliteit en uitdelingsstelsels (hoofdstuk 10)

Artikel 10.1

Artikel 10.1 Wet minimumbelasting 2024 bepaalt dat het inkomen van een doorkijkentiteit die een uiteindelijk moederentiteit is verminderd wordt met het kwalificerend inkomen dat toerekenbaar is aan de belanghouder in de doorkijkentiteit. Het wetsvoorstel definieert het begrip 'belanghouder' niet, met uitzondering voor toepassing van artikel 4.2 Wet minimumbelasting 2024 zoals hiervoor opgemerkt. De tekst van het wetsvoorstel wijkt af van de richtlijn, die spreekt over "kwalificerend inkomen dat toerekenbaar is aan de houder van *een* eigendomsbelang (de 'eigendomshouder')", en de OESO-modelregels die spreken over "the amount of GloBE Income attributable to *each* Ownership Interest". De MvT, pagina 274, spreekt over "kwalificerend inkomen dat toerekenbaar is aan de belanghouders".

De MvT verduidelijkt dat voor de toepassing van artikel 10.1 Wet minimumbelasting 2024 er sprake kan zijn van meerdere belanghouders. Gezien deze verschillen waardeert de NOB definiëring van het begrip 'belanghouder'. Daarnaast komt de vraag op hoe artikel 10.1 Wet minimumbelasting 2024 toegepast dient te worden als de directe houder van het belang ook een doorkijkentiteit is en het inkomen belast is bij de uiteindelijke houder van het belang. (VRAAG 77)

Artikel 10.4

Artikel 10.4 Wet minimumbelasting 2024 bepaalt het effectief tarief en de bijheffing voor een beleggingsentiteit. Beide worden separaat bepaald, om te voorkomen dat er 'jurisdictional blending' plaatsvindt tussen beleggingsentiteiten en overige entiteiten. Artikel 10.4 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 bepaalt dat indien er meerdere beleggingsentiteiten in een staat zijn, het effectieve belastingtarief gezamenlijk wordt berekend door het kwalificerend inkomen op te tellen. In afwijking van de richtlijn (artikel 41, lid 4) en de OESO-modelregels (artikel 7.4.5) bepaalt het voorgestelde artikel 10.4 lid 5 Wet minimumbelasting 2024 niet dat een dergelijke combinatie ook plaatsvindt voor de bepaling van de bijheffing en het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid. In de concept MvT onderdeel van de internetconsultatie was hieromtrent het volgende opgenomen (artikel 10.4 lid 4, pagina 244):

"Als er meer beleggingsentiteiten in dezelfde staat zijn gevestigd, wordt de bijheffing berekend door de bedragen van het kwalificerende inkomen of verlies, alsmede de bedragen van het uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van alle beleggingsentiteiten uit die staat, zoals bepaald in het voorgestelde artikel 10.4, tweede tot en met vierde lid, bij elkaar op te tellen."





De NOB vraagt zich af wat de reden is om dit niet op te nemen in artikel 10.4 lid 5 Wet minimumbelasting 2024 en vraagt te bevestigen dat ook voor de berekening van de bijheffing de combinatie van inkomen en uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van alle beleggingsentiteiten in een staat kan worden gecombineerd. (VRAAG 78)

Artikel 10.6 lid 9

Artikel 10.6 lid 9 Wet minimumbelasting 2024 regelt de gevolgen van de herroeping van de keuze voor toepassing van de belastbare-uitdelingsmethode. De toelichting in de MvT (pagina 289) is grotendeels een herhaling van het negende lid. De NOB suggereert om het negende lid dan wel de toelichting te verduidelijken in lijn met artikel 7.6.6. van de OESO-modelregels. In plaats van verwijzing naar 'laatstgenoemde jaar' in de voorlaatste zin en 'verslagjaar' in de laatste zin zou het de duidelijkheid ten goede komen als verwezen wordt naar 'het jaar waarin de herroeping heeft plaatsgevonden'. (VRAAG 79)

Transitieregels (hoofdstuk 14)

Artikel 14.1 lid 1

De Administrative Guidance van de OESO (par. 4.1, pagina 81) geeft nadere toelichting op het gebruik van actieve latenties met betrekking tot tax credits. In haar reactie op de internetconsultatie, heeft de NOB de vraag gesteld om te bevestigen dat dergelijke actieve latenties onder de werking van het overgangsrecht vallen, en hoe de herberekening naar het minimumbelastingtarief dient plaats te vinden. De NOB zou het op prijs stellen als deze vragen worden beantwoord, en vraagt ook te bevestigen dat de Administrative Guidance op dit gebied ook toepassing heeft voor de Wet minimumbelasting 2024. (VRAAG 80)

Artikel 14.1 lid 2

Artikel 14.2 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 voorkomt dat de vorming van een actieve latentie voorafgaand aan het overgangsjaar van invloed is op de betrokken belastingen. Het is gebaseerd op artikel 9.1.2 van de OESO-modelregels. Het commentaar op de OESO-modelregels (paragraaf 8, pagina 188) en de Administrative Guidance (paragraaf 118.49, pagina 109) bepalen dat artikel 9.1.2. van de OESO-modelregels ziet op het voorkomen van actieve latenties ter zake van verliezen veroorzaakt door permanente verschillen in de periode na 30 november 2021 en voor het begin van het overgangsjaar ('permanent loss differences').

De voorgestelde wettekst en de MvT beperkt de toepassing van artikel 14.2 lid 2 Wet minimumbelasting 2024 niet tot dergelijke actieve latenties. Uit voorbeeld 78 volgt ook niet dat de reikwijdte beperkt wordt tot actieve latenties ter zake van verliezen veroorzaakt door permanente verschillen. In het voorbeeld wordt namelijk gesproken over een actieve belastinglatentie voor het liquidatieverlies en niet over een actieve latentie ter zake van het fiscale verlies veroorzaakt door het liquidatieverlies.





Het voorbeeld van een liquidatieverlies is ook overigens ongelukkig gekozen omdat op basis van de verslaggevingsregels een besluit tot liquidatie al aanleiding kan geven tot het vormen van een actieve belastinglatentie voor een tijdelijk verschil dat teruggedraait zodra door ontbinding en vereffening het liquidatieverlies fiscaal in aanmerking wordt genomen. Daardoor zou deze bepaling zodanig geïnterpreteerd kunnen worden dat deze ook van toepassing is op actieve latenties anders dan actieve latenties voor fiscale verliezen veroorzaakt door permanente verschillen. De NOB verzoekt de onduidelijkheid in de MvT weg te nemen door deze in overeenstemming te brengen met hiervoor aangehaalde passages uit het Commentaar en de Administrative Guidance. (VRAAG 81)

Artikel 14.1 lid 3

Artikel 14.1 lid 3 Wet minimumbelasting 2024 ziet op de teboekstelling van activa die zijn overgedragen tussen groepsentiteiten in de periode na 30 november 2021 en voor het begin van het overgangsjaar. In de Administrative Guidance heeft de OESO een nadere toelichting op artikel 9.1.3 van de OESO-modelregels gegeven. De NOB vraagt zich af of de nadere toelichting, inclusief de goedkeuringen in par. 10.9 en 10.10 van de Administrative Guidance ook van toepassing zijn op het voorgestelde artikel 14.1 Wet minimumbelasting 2024 en zo ja, of op dit punt nog een nadere aanvulling wordt opgenomen op de artikelsgewijze toelichting. (VRAAG 82)

Artikel 14.1 lid 6: overgangsjaar

In artikel 14.1 lid 6 Wet minimumbelasting 2024 is verduidelijkt dat het begrip ‘overgangsjaar’ bepaald moet worden met betrekking tot de specifieke staat ter zake waarvan de bijheffing bepaald moet worden. Op pagina 52 van de MvT is opgenomen dat het overgangsjaar het eerste verslagjaar is waarin de multinationale groep of binnenlandse groep *in Nederland* onder het bereik van dit wetsvoorstel valt. Dit lijkt op een afwijkende lezing van het begrip overgangsjaar zoals gedefinieerd in de OESO-modelregels en de richtlijn. De NOB stelt verduidelijking op dit punt op prijs. (VRAAG 83)

Artikel 14.2

Artikel 14.2 Wet minimumbelasting 2024 bevat transitierregels waardoor voor multinationale groepen gedurende de eerste vijf jaar de binnenlandse bijheffing (QDMTT) wordt verminderd en de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) en de onderbelastewinstbijheffing (UTPR) op nihil wordt gesteld. Aangegeven is dat deze maatregel voor een zachte landing voor dergelijke groepen dient te zorgen. Ten aanzien van de inkomen-inclusiebijheffing (IIR) en de onderbelastewinstbijheffing (UTPR) geldt dat dit een verplichte maatregel is op grond van de richtlijn.

De binnenlandse bijheffing (QDMTT) houdt geen rekening met het belang dat de groep heeft in de in Nederland gevestigde laagbelaste groepsentiteiten (MvT, pagina 134). Dit leidt er bijvoorbeeld toe dat ter zake van een laagbelaste entiteit in Nederland waarin de groep een 85 procent belang heeft er over de volledige winst bijgeheven wordt.





De vermindering op grond van artikel 14.2 Wet minimumbelasting 2024 zal echter slechts 85 procent bedragen, zodat gedurende de opstartfase er wel binnenlandse bijheffing (QDMTT) over 15 procent van de winst zal plaatshebben. Indien de groep een belang heeft in de Nederlandse entiteit van 100 procent zal de bijheffing tot nihil worden verminderd.

De NOB verneemt graag waarom op dit punt aangesloten wordt bij de systematiek van de inkomensinclusiebijheffing (IIR) voor het bepalen van de vermindering van de binnenlandse bijheffing QDMTT). (VRAAG 84)

Wijziging invorderingswet 1990 en algemene wet inzake rijksbelastingen (hoofdstuk 16)

Artikel 16.1

Artikel 16.1 Wet minimumbelasting 2024 bevat de invoering van een nieuw artikel 41a Invorderingswet 1990 waarbij hoofdelijke aansprakelijkheid van elke groepsvennootschap ter zake van de minimumbelasting is geregeld. In de Memorie van Toelichting is uitgelegd dat de aansprakelijkstelling binnenlandse en buitenlandse groepsvennootschappen kan betreffen, maar dat in de regel eerst de binnenlandse groepsvennootschappen aansprakelijk zullen worden gesteld.

De NOB vraagt zich af of er meer duidelijkheid kan worden gegeven over de volgorde van aansprakelijkstelling voor het geval dat er geen binnenlandse groepsvennootschappen aansprakelijk kunnen worden gesteld en de ontvanger overgaat tot de aansprakelijkstelling van buitenlandse vennootschappen. Met andere woorden: op basis van welke criteria wordt bepaald welke buitenlandse groepsvennootschappen eerst aansprakelijk zullen worden gesteld? (VRAAG 85)





4. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze 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.¹⁰

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.

¹⁰ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/nob/commissies/commissie-wetsvoorstellen>.

