



de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

Notitie van de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs met eerste observaties inzake de voorgestelde implementatie van Pillar 2

Op 20 december 2021 heeft de OESO zijn rapport inzake Pillar 2 gepresenteerd¹, waarbij de EU op 22 december de conceptrichtlijn heeft gepubliceerd² voor de implementatie van Pillar 2-regels binnen de EU. De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (de “Orde”) juicht het toe dat met dit voorstel een belangrijke stap wordt gezet in het verder beperken van ongewenste belastingstructuren. De Orde is dan ook positief over de doelstellingen van deze voorstellen. In deze notitie worden door de Orde een aantal eerste observaties gegeven die van belang kunnen zijn bij de implementatie van deze regels, zowel binnen Nederland als op internationaal vlak.

Samenvatting

De belangrijkste observaties van de Orde kunnen als volgt worden samengevat:

- De complexiteit van de nieuwe regelgeving is ongekend voor zowel belastingplichtigen, de wetgever als de Belastingdienst³. Belastingplichtigen zullen hun ERP-systemen en financiële systemen aan moeten passen om de voor Pillar 2 benodigde data te verkrijgen. In feite dient een belastingplichtige naast statutaire cijfers, GAAP/IFRS-cijfers en cijfers voor het voldoen aan de vennootschapsbelasting een compleet nieuwe set aan cijfers voor Pillar 2 per entiteit en per land te produceren.
- Alhoewel duidelijkheid op korte termijn wordt gewaardeerd, wordt daarmee het risico gelopen dat de EU en de OESO regels dan wel interpretatie zullen divergeren; de OESO publiceert naar verwachting pas in februari haar interpretatie en pas aan het einde van 2022 het zogenaamde Implementation Framework, de gedetailleerde regels die nodig zijn voor een goede implementatie. Uitstel van de effectieve datum naar bijvoorbeeld 1 januari 2024 is derhalve wenselijk.
- De voorgestelde regelgeving bevat verschillende knelpunten (bijvoorbeeld de verhouding met verdragen en Pillar 1-regels, complexiteit en inconsistenties⁴) en ook lacunes, waarvoor afstemming op EU/OESO niveau gewenst is om tot een evenwichtig systeem te komen dat voldoet aan zijn doelstellingen.

¹ <https://www.oecd.org/tax/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>

² <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=EN>

³ Zie ook de op 28 januari 2022 gepubliceerde BNC-fiche Fiche: Richtlijn minimumniveau aan belastingheffing https://www.tweedekamer.nl/kamerstukken/brieven_regering/detail?id=2022Z01459&did=2022D03220

⁴ In dit kader zie ook bijvoorbeeld de reactie van BIAC - [01-06-2022-Business-at-OECD-BIAC-6-Jan-Pillar-Two-Issues-Letter-1.pdf](https://www.biaccouncil.org/media/1016/01-06-2022-Business-at-OECD-BIAC-6-Jan-Pillar-Two-Issues-Letter-1.pdf)

- In het kader van de uitvoerbaarheid zal een belangrijke rol zijn weggelegd aan de safe harbours; de in de zogenaamde Blueprint voor Pillar 2 opgenomen safe harbours zijn nog niet uitgewerkt in de model rules en worden mogelijk pas verder uitgewerkt in het Implementation Framework.
- Tot slot zal het belangrijk zijn om bij de implementatie binnen de Nederlandse wetgeving te streven naar een zo uniform mogelijke invoering, waarbij rekening wordt gehouden met zowel internationale (verdrags)verhoudingen inzake de vormgeving als mede mogelijke versimpelingen binnen het huidige systeem. Gezien de complexiteit van de regelgeving zou een consultatie in lijn met andere landen⁵ ook moeten worden overwogen.

⁵ Het Verenigd Koninkrijk en Finland hebben in januari 2021 een internetconsultatie gestart

Inleiding

Met het uitbrengen van het voorstel voor de Pillar 2-regelgeving binnen de gegeven tijdslijn en met het brede draagvlak heeft de OESO een prestatie van formaat neergezet. Deze revolutie binnen de huidige belastingwetgeving kan een grote bijdrage leveren aan een maatschappelijk debat dat al geruime tijd gaande is. Echter, gezien de fundamentele impact van deze regels is het zaak om goed te kijken de specifieke regels en hun uitwerking. Zoals men zegt ‘the devil is in the details’.

De voorgestelde Pillar 2-regels omvatten samengevat regels die als doel hebben dat onafhankelijk van waar een multinationale onderneming winst rapporteert, deze winst te allen tijde ten minste onderworpen is aan een effectief tarief van 15%. Als landen onvoldoende heffen, en het desbetreffende land er niet zelf voor kiest om bij te gaan heffen, wordt dit effectieve tarief bewerkstelligd door enerzijds een nieuwe bronbelasting van maximaal 9% in te voeren op bepaalde intragroepbetalingen, zoals rente en royalties (de zogenoemde “Subject To Tax Rule”, afgekort “STTR”), en anderzijds een extra heffing van maximaal 15% in te voeren die in principe wordt geheven bij de uiteindelijke moederentiteit (de zogenoemde “Income Inclusion Rule”, afgekort “IIR”).

De IIR houdt rekening met de geheven STTR (dus geen cumulatie van heffingen). Voorts wordt de IIR gecomplementeerd met een zogenoemde “Under Taxed Payment Rule” (afgekort “UTPR”). De IIR en de UTPR vormen samen de GloBE regels. De UTPR heeft tot doel om het gat te dichten als middels de IIR te weinig wordt bijgeheven (bijvoorbeeld als de uiteindelijke moedermaatschappij geen kwalificerende IIR heft of zelf laagbelast is). Landen lijken vrij om te bepalen hoe de UTPR wordt vormgegeven: dit kan zijn in de vorm van een aftrekbeperking maar er wordt niet uitgesloten dat landen ook inkomen kunnen ‘bijplussen’. De UTPR verdeelt de te weinig geheven belasting over de vennootschappen die zijn gevestigd in een land dat de UTPR-regel heeft ingevoerd, op basis van een specifieke verdeelsleutel (gekoppeld aan aantal werknemers, en het bedrag aan vaste activa).

De voorgestelde inwerkingtredingdatum van de STTR en de IIR is 1 januari 2023, en die van de UTPR is 1 januari 2024.

Snelheid, structuur en simplificatie zijn volgens de OECD/EU belangrijke elementen als het gaat over de voorgestelde implementatie van de Pillar 2-regels.

De wens tot snelheid is politiek begrijpelijk. Hierbij moeten echter wel de praktische aspecten inzake de implementatie, alsmede de complexiteit en kwaliteit, waaronder de rechtsbescherming en rechtszekerheid van belastingplichtigen, van de beoogde regelgeving in acht worden genomen. Hierbij is het belangrijk om er van bewust te zijn dat hoewel er na 1 januari 2023 voor de Belastingdienst nog tijd resteert om zich voor te bereiden op de ontvangst, en verwerking en controle van aangiftes (en de nieuwe GloBE information return), een invoering per 1 januari 2023 voor bedrijven betekent dat zij op of mogelijk zelfs voor die tijd klaar moeten zijn om de impact van deze regels te bepalen en mee moeten nemen in hun financiële rapportages. Een robuuste structuur welke de interactie op nationaal en internationaal gebied in acht neemt, zal hierbij zeer belangrijk zijn om mismatches, inconsistenties en gaten te voorkomen.

Hierbij zal vooral verdergaande coördinatie en simplificatie een belangrijk element zijn om de implementatie en uitvoeringslasten voor zowel het bedrijfsleven als voor de Belastingdienst beperkt te houden.

Dit betekent aan de ene kant dat op het internationale vlak naar een zo uniform⁶ mogelijke implementatie moet worden gestreefd met idealiter goed toepasbare safe harbours en een sterk arbitragevangnet om dubbele belasting en administratieve lasten te beperken. Voor wat betreft safe harbours valt het op dat de conceptrichtlijn geen (nog niet nader ingevulde) bepalingen bevat zoals in de OESO Pillar 2 regels (zie 8.1.7. en 8.2). Een vraag die opkomt is of dit verband houdt met het voornemen⁷ van de Europese Commissie om een richtlijn voor te stellen voor publieke rapportage van de ETR positie per jurisdictie conform de Pillar 2 regels. In het kader van administratieve lastenverlichting voor het bedrijfsleven ligt het voor de hand dat er voor bedrijven met activiteiten beperkt tot de EU een versimpelde aangifteverplichting geldt; dus zonder complexe ETR berekeningen. Dit zou ook kunnen gelden voor derde-landen die zijn beoordeeld door de Europese Commissie of het Inclusive Framework. Daarbij zou dan ook een overgangsregeling passen om de administratieve last van de Pillar 2 regels uiteindelijk zoveel mogelijk te beperken met behulp van de reeds bestaande country-by-country rapportages. Daarnaast kan Nederland zelf bijvoorbeeld onderzoeken in hoeverre de bestaande (anti-misbruik)regelgeving versimpeld kan worden voor bedrijven die onderworpen gaan worden aan deze nieuwe regels.

Tevens ligt hier een mogelijkheid voor Nederland om zich op het gebied van uitvoering en internationale rechtsbescherming en rechtszekerheid voor bedrijven te onderscheiden. Bij een tendens naar een effectief wereldwijd vennootschapsbelastingtarief van ten minste 15%, zullen andere factoren namelijk een belangrijke rol gaan spelen voor het vestigingsklimaat voor bedrijven.

Hieronder worden in de genoemde lijn een aantal elementen verder toegelicht.

Implementatie van de EU-Richtlijn in nationale wetgeving door Nederland

Artikel 55 van de Richtlijn verplicht Nederland om de Richtlijn om te zetten in nationale wetgeving op uiterlijk 31 december 2022 en dat deze bepalingen in werking moeten treden per 1 januari 2023. Alleen voor de artikelen 11, 12 en 13 (bepalingen inzake de UTPR) geldt dat deze pas op 1 januari 2024 in werking moeten treden. Dit is een uiterst ambitieuze doelstelling waarbij afgevraagd moet worden of dit haalbaar is. In de Ecofin-vergadering van 18 januari 2022 werden door zeven lidstaten hier zorgen over geuit (Nederland was niet één van deze lidstaten). Het voorgestelde regelgevingskader is zeer complex en wijkt af van het huidige nationale en internationale belastingstelsel. Het voorstel houdt in de praktijk een geheel nieuw soort regelgeving in, die zowel voor de belastingplichtigen als voor de Belastingdienst een aanzienlijke administratieve belasting zal betekenen. Derhalve wordt ook in andere landen breed gekeken naar de mogelijke implicaties⁸, wat ook binnen Nederland waardevol zal zijn. De enorme complexiteit en daarmee gepaarde gaande grote additionele administratieve last vormt één van de – zo niet het meest – belangrijke aandachtspunt(en).

⁶ Hierbij merken wij al op dat er tussen de voorgestelde EU richtlijn, en het voorstel van de OESO, al wezenlijke verschillen zijn wat betreft het toepassingsbereik van de Pillar 2 regels, welke gezien de parallelle trajecten op EU en OESO vlak naar verwachting enkel zullen toenemen. Daarnaast moet men bijvoorbeeld denken op internationaal gebied aan de interactie tussen Pillar 1 en Pillar 2 zowel wat betreft belastinglast als vaste inrichtingsdefinities, waarvan op dit moment niet duidelijk is hoe dit doorwerkt binnen Pillar 2.

⁷ Zie Action 1 uit de communicatie van de EC d.d. 18 mei 2021 inzake “Business Taxation of the 21st Century”;

⁸ Zie bijvoorbeeld de recente consultatie van Finland d.d. 10 januari 2022;

https://api.hankeikkuna.fi/asiakirjat/d3fe8d51-dbbc-4725-97f9-838066743c72/ea9a46cf-adb0-454c-80d6-69b69cccec79/LAUSUNTO_20220110121252.PDF

Hierbij dient bedacht te worden dat het waarschijnlijk is dat veel landen een domestic top-up tax zullen invoeren, waardoor de heffing van de IIR en UTPR overbodig wordt voor landen met een dergelijke domestic top-up tax.

Deze verwachting is gebaseerd op de gedachte dat het niet goed voor te stellen valt, dat een land waarbij de ETR in een voorkomende situatie minder dan 15% bedraagt, de mogelijkheid om top-up tax te heffen aan zich voorbij laat gaan en cadeau geeft aan andere landen. Dit lijkt in ieder geval tot de conclusie te leiden dat Nederland een dergelijke domestic top-up tax moet invoeren om te voorkomen dat deze belastinginkomsten onnodig in de schatkist van andere landen vloeien. Een zelfde argument geldt ten aanzien van de invoering van een UTPR.

Aangezien de voorgestelde richtlijn voorziet in een additionele belasting op basis van een nieuwe afwijkende belastinggrondslag, vereist zij bijvoorbeeld een aanzienlijke systeemontwikkeling en een nieuwe rapportageprocedure. De Belastingdienst zal hierbij zowel moeten voorzien in nieuwe systemen in de volgende gevallen:

1. de Ultimate Parent Entity (“UPE”), Intermediate Parent Entity (“IPE”), of Partially Owned Parent Entity (“POPE”) in Nederland is gevestigd en de IIR op het niveau van deze in Nederland gevestigde vennootschappen moet worden toegepast;
2. de ETR van in Nederland gevestigde Constituent Entities minder dan 15% bedraagt en Nederland opteert om een domestic top-up tax te heffen (artikel 10 van de Richtlijn); en
3. Nederland UTPR moet heffen indien in laag belaste landen geen of onvoldoende domestic top-up tax-heffing en in het land van de UPE (of IPE of POPE) geen of onvoldoende IIR-heffing plaatsvindt.

Voor deze additionele belasting zal ook de behandeling vanuit een verdragsperspectief alsmede hoe deze behandeld wordt onder de regelgeving van andere landen van belang zijn. Voorts zal Nederland in voorkomende gevallen moeten voorzien in een systeem om de bronbelasting op basis van de STTR te heffen (waarbij aansluiting bij de bestaande Wet bronbelasting voor de hand lijkt te liggen).

Een belangrijke vraag is hoe Nederland – naast de tijdige invoering van de wetgeving – de Belastingdienst tijdig kan voorbereiden. Dit uit zich vooral in het gereed maken van de IT-systemen van de Belastingdienst, of het ontwikkelen van nieuwe IT systemen. Nu de ondernemingen op wie de nieuwe regels van toepassing zijn, grote nationale en multinationale ondernemingen betreft met een wereldwijde omzet van meer dan € 750m, zou een gedachte hierbij kunnen zijn om in de Wet op de vennootschapsbelasting een separate box te creëren, die voorziet in een aparte heffing van vennootschapsbelasting en rapportageverplichtingen. Hiermee kan het bestaande systeem voor lichamen die niet zijn onderworpen aan de Pillar 2-wetgeving gehandhaafd worden met een minimum aan wijzigingen. In onderdeel 6(a) van de BNC-fiche wordt opgemerkt dat de implementatie in een separate heffingswet kan worden vormgegeven. Dit omdat het inbedden in de Wet Vpb 1969 ingewikkeld is. Pijler 2 past namelijk conceptueel niet goed in de Wet Vpb 1969. De Orde adviseert een dergelijke keuze zeer nauwgezet te onderzoeken, waarbij o.a. aandacht moet worden besteed aan de gevolgen van voor toepassing van Nederlandse belastingverdragen en de mogelijke niet verrekenbaarheid van de additionele Nederlandse heffingen op het niveau van de buitenlandse moeder als deze is gevestigd in een land dat de Pillar 2-regels (vooralsnog) niet heeft ingevoerd. Dit is bijvoorbeeld thans een reëel risico in de Verenigde Staten van Amerika. Het Nederlandse vestigingsklimaat kan door de vormgeving van Pillar 2-wetgeving positief en negatief worden beïnvloed terwijl de keuze voor het ene of het andere alternatief niet leidt tot een budgettaire meer- of minderheffing.

Onafhankelijk van de keuze zal echter ook moeten worden nagedacht over de interactie met betrekking tot huidige nationale regelgeving, waaronder de formeelrechtelijke aspecten. Een voorbeeld van de interactie met de Nederlandse wetgeving is de situatie waarbij in Nederland gevestigde constituent entiteiten in Nederland subjectief vrijgesteld zijn of een objectvrijstelling genieten en hun inkomsten onder de GloBE-rules wel tot de GloBE-grondslag worden gerekend.

Enkele aandachtspunten bij Pillar 2 vanuit formeel belastingrecht perspectief

Zoals in de inleiding is aangegeven, verdient het aanbeveling om bij de implementatie de rechtsbescherming en rechtszekerheid van belastingplichtigen direct in acht te nemen. In dit kader signaleren wij op dit moment een aantal hoofdaandachtspunten:

Allereerst is de vraag op welke manier Pillar 2 wordt geïmplementeerd in de Nederlandse wetgeving. Indien dit bijvoorbeeld een aparte GloBE-heffing wordt, dient ons inziens bekeken te worden in hoeverre de huidige bepalingen omtrent rechtsbescherming en rechtszekerheid zoals vastgelegd in de nationale wetten zoals de Algemene wet inzake Rijksbelastingen en Invorderingswet 1990, maar ook in bijvoorbeeld bilaterale verdragen toereikend zijn. Specifiek in dit kader is ook de mogelijkheid tot arbitrage belangrijk gezien de mogelijke interpretatie en implementatieverschillen.

Daarnaast is de vraag hoe, afhankelijk van de wijze van implementatie, wordt omgegaan met een samenloop tussen de GloBE-berekening en de huidige 'reguliere' vennootschapsbelasting en dividendbelasting. Ook hier dient de rechtsbescherming en rechtszekerheid van belastingplichtigen meegenomen te worden.

Een ander element is hoe de rechtsbescherming en de rechtszekerheid gewaarborgd worden indien sprake is van internationale coherentie van onderdelen van de Pillar 2 regels in de zin dat als één land aanpassingen maakt (bijvoorbeeld TP gerelateerd of bepaalde aftrekbeperkingen), dit impact kan hebben op andere landen, en hoe de timing hiervan doorwerkt. Tot slot, stel een entiteit waarbij IIR/UTPR wordt geheven, kan deze IIR/UTPR niet betalen. Bestaat dan een (grensoverschrijdende) invorderingsmogelijkheid bij een andere entiteit in de groep? Hoe wordt dan geëffectueerd en is er mogelijke strijdigheid met (nationale) grondbeginselen als deze heffing excessief is op het niveau van die entiteit?

Naast de formeelrechtelijke aspecten op nationaal niveau speelt ook de vraag inzake de verhouding met inter- en supranationale regelgeving. Hierbij kan men zich afvragen of een van de verschillen tussen de Richtlijn en het OESO voorstel, de uitbreiding van de toepassing naar puur nationale situaties, wel noodzakelijk is.

EU-rechtelijke aspecten: Pillar 2 (IIR) versus discriminatie

Op basis van de bewoordingen van de Europese Commissie is toepassing van de IIR in binnenlandse situaties vereist om te waarborgen dat de Richtlijn in overeenstemming is met het primaire recht, en meer specifiek met de vrijheid van vestiging.⁹ Hiermee gaat de Europese Commissie er zonder enige discussie van uit dat het niet toepassen van het IIR in binnenlandse situaties tot discriminatie zou leiden. De Orde vraagt zich af het primaire Unierecht vereist dat de IIR van toepassing is op puur binnenlandse situaties.

⁹ Overweging 6 in de preambule van de concept GloBE-Richtlijn.

Secundaire EU-wetgeving (zoals Richtlijnen) dient in overeenstemming te zijn met het primaire EU-recht, zoals de vrijheden van het Werkingsverdrag en de algemene beginselen van het EU-recht (evenredigheid).¹⁰ Het Hof van Justitie van de Europese Unie (**HvJ EU**) is bij de beoordeling van de verenigbaarheid van secundaire EU-wetgeving met het primaire EU-recht *soepeler*, dan bij de beoordeling van de verenigbaarheid van unilaterale maatregelen van lidstaten met het primaire EU-recht. Het toetsingskader om te beoordelen of Richtlijnen in overeenstemming zijn met primair EU-recht, wijkt daarmee wezenlijk af van het toetsingskader dat geldt voor nationale wetgeving.

Gelet op het soepelere toetsingskader dat het HvJ EU hanteert bij de toetsing van Richtlijnen aan primair EU-recht, acht de Orde het risico dat de GloBE Richtlijn in strijd wordt bevonden met primair EU-recht niet groot.

Tenslotte verwijzen wij naar hetgeen eerder in deze notitie is opgemerkt dat de invoering een domestic top-up tax de IIR-heffing overbodig maakt. Dit betekent dat indien iedere lidstaat van de EU ingevolge de richtlijn verplicht zou worden een domestic top-up tax in te voeren, een IIR-heffing door de UPE over laag belaste winst in zijn lidstaat van vestiging nooit aan de orde kan komen.

Naast de EU rechtelijke kant, is het tevens van belang om te kijken naar de verhouding met (model)verdragen.

Verhouding Pillar 2 en belastingverdragen en non-discriminatie

Verhouding Pillar 2 en verdragen

De modelregels voorzien in een sjabloon voor nationale wetgeving, ook inzake de bijheffingsmechanismen onder de IIR en de UTPR. Parallellen worden getrokken met respectievelijk CFC-regels en aftrekbeperkingsmaatregelen.

Niet is voorzien in parallelle aanpassing van de belastingverdragenennetwerken van landen, bijvoorbeeld in de vorm van een multilateraal instrument, om het bijheffingsmechanisme met een corresponderende bijheffingsbevoegdheidsverdeling te funderen. Dit roept de vraag op naar de (on)mogelijkheid de voorziene bijheffing in verdragsituaties onder de toewijzingsregels voor ondernemingswinsten te effectueren. In de Pillar 2 Blueprint die de OESO in oktober 2020 publiceerde, staat dat verdragseffectuering hier geborgd is, waartoe een analogie wordt getrokken met de passages in het OESO-commentaar over de verdragsdoorwerking van CFC-regels. De verdragsdoorwerking van CFC-regels betreft echter al op zichzelf staand een niet geheel onbetwiste aangelegenheid. Gelet op de verschillen in doelstellingen tussen enerzijds CFC-regels (misbruikbestrijding) en anderzijds Pijler 2 (misbruikbestrijding en aanpak belastingconcurrentie) geldt dit op tenminste gelijke wijze voor de bijheffingsmechanismen in de modelregels.

Mocht de verdragsverenigbaarheid hier problemen opleveren, dan zou een bijheffingsaanslag te zijner tijd onverbindend kunnen zijn, aangezien in Nederland, zoals in de meeste landen, treaty overrides volgens de Grondwet niet zijn toegestaan.

¹⁰ *Nationaal* recht van de lidstaten dient in overeenstemming te zijn met zowel primair als secundair EU-recht. Alleen in het geval van uitputtende harmonisatie wordt het nationaal recht alleen getoetst aan het secundair recht. Zie, bijvoorbeeld, HvJ EU 10 September 2009, C-573, ECLI:EU:C:2009:532, *Air Berlin*, para. 27 en 29.

De onzekerheid op dit punt zou, mocht dit ongeadresseerd blijven, aanleiding kunnen geven voor geschillen tussen belastingplichtigen en belastingautoriteiten over de verdragsdoorwerking in dit verband en opvolgende fiscale bezwaar- en beroepsprocedures. Ook deze vraag pleit voor de invoering van een domestic top-up tax omdat hiermee deze discussie wordt voorkomen.

Strijdigheid met non-discriminatie artikel?

Centraal staat de vraag of de UTPR kan leiden tot een discriminatie onder artikel 24 van het OESO Modelverdrag (**OESO MV**). Onder de UTPR wordt het inkomen van de UPE (of andere Low-Taxed Constituent Entities) toegerekend aan en belast bij Constituent Entities die zijn gevestigd in een jurisdictie die Pillar 2 (of vergelijkbaar) toepast. De UTPR werd voorheen ook wel genoemd als een aftrekbeperking, maar wordt in het Richtlijnvoorstel zo vormgegeven dat de Constituent Entities kort gezegd onderworpen zijn aan een extra heffing, berekend aan de hand van de UTPR top-up tax en bijbehorende allocatie daarvan aan de lidstaten in art. 12 en 13 van het Richtlijnvoorstel. De maatregel (althans het uiteindelijke effect) is onder het Richtlijnvoorstel dus geen aftrekbeperking, maar juist een *bijheffing*.

Nu de UTPR het karakter van een bijheffing heeft, kan artikel 24(5) OESO Modelverdrag een rol spelen. De Nederlandse vertaling van artikel 24(5) OESO MV is als volgt:

“Ondernemingen van een van de Staten, waarvan het kapitaal geheel of ten dele, onmiddellijk of middellijk, in het bezit is van of wordt beheerst door een of meer inwoners van de andere Staat, worden in de eerstbedoelde Staat niet aan enige belastingheffing of daarmee verband houdende verplichting onderworpen, die anders of zwaarder is dan de belastingheffing en daarmee verband houdende verplichtingen, waaraan andere, soortgelijke ondernemingen van de eerstbedoelde Staat zijn of kunnen worden onderworpen.”

Artikel 24(5) OESO MV wordt relevant als onder toepassing van de UTPR een (extra) heffing wordt geëffectueerd bij de dochtermaatschappij in een Pillar 2-jurisdictie (hier: Nederland). Het gaat voor artikel 24(5) OESO MV om bijheffing van de lokale (Nederlandse) deelneming, omdat de vestigingsstaat van de UPE geen IIR of kwalificerend alternatief toepast.

Dit betekent dat sprake is van een onderneming van de staten (lees: Nederland), die onmiddellijk of middellijk in het bezit is van of wordt beheerst door een inwoner van de andere Staat (lees: UPE in jurisdictie die geen IIR toepast). De Nederlandse onderneming wordt dan in de vestigingsstaat onderworpen aan een zwaardere belastingheffing (lees: heffing onder UTPR), dan wanneer de UPE in Nederland was gevestigd. Want, onder toepassing van het Richtlijnvoorstel had de UPE de IIR over zichzelf toegepast. In dat geval had de UTPR dus geen toepassing gevonden. Het probleem zit dus niet zozeer in de vraag *hoeveel* van de UPE en de Nederlandse deelneming in totaliteit wordt geheven, maar juist van *welke* entiteit.

De belangrijkste vraag inzake de verhouding tussen de UTPR en artikel 24(5) OESO MV is of de Nederlandse deelneming met een Nederlandse UPE kwalificeert als een soortgelijke (EN: similar) onderneming in de zin van artikel 24(5) OESO MV. De grensoverschrijdende situatie moet namelijk worden vergeleken met ‘*andere, soortgelijke, ondernemingen van de eerstbedoelde Staat*’ (EN: ‘*other similar enterprises of the first-mentioned State*’). De vergelijking moet worden gemaakt met een binnenlandse situatie, het is dus een bilaterale vergelijking en geen Most-Favoured Nation clause.

Vergelijkbaar (EN: *similar*) wordt in de regel geïnterpreteerd als: ‘controlled by a resident parent’. Similar (vergelijkbaar) vereist echter dat de binnenlandse aandeelhouder in een overigens vergelijkbare positie verkeert als de buitenlandse aandeelhouder. En daar zit precies het probleem. Het verschil in tariefniveau zal namelijk waarschijnlijk wel kunnen worden geduid als een relevant verschil. Het gevolg is dan dat geen vergelijkbare binnenlands situatie bestaat. Gezien er geen vergelijkbare binnenlandse situatie bestaat, kan de vergelijking niet worden gemaakt met een “similar” enterprise en kunnen de situaties ook niet verschillend worden behandeld. Deze strijdigheid kan in de praktijk derhalve leiden tot verdere geschillen en mogelijke ineffectieve heffing.

Ook met betrekking tot de structuur van de regelgeving en specifiek de parallelle winstbepalingssystematiek zijn kanttekeningen te plaatsen, zowel in algemene zin als specifiek.

En ook geldt weer dat deze discussie kan worden voorkomen als ieder land een domestic top-up tax zou invoeren, waardoor de UTPR overbodig wordt.

Mismatches als gevolg van een parallel systeem

De modelregels voorzien in een maatstafvennootschapsbelastingstelsel waarlangs de nationale vennootschapsbelasting wordt afgezet om te beoordelen of aan het minimumniveau wordt voldaan. Het maatstafbelastingstelsel wijkt qua ontwerp af van zowel de commerciële als de fiscale winstbepaling, waarmee in feite een derde te administreren winstbepalingssystematiek wordt gecreëerd. Verschillen tussen de modelregels, fiscale winstbepaling en commerciële winstbepaling zullen aanleiding geven tot mismatches, bijvoorbeeld als het gaat om subjectieve en/of objectieve vrijstellingen en/of bepalingen of regelingen ter zake van de kwalificatie van (belastbaar) inkomen of de vaststelling van de hoogte daarvan. Deze mismatches zullen aanleiding geven tot een hogere of lagere belastingdruk en zullen daarmee van invloed zijn op de beoordeling of aan het minimumniveau wordt voldaan.

Er zijn tal van aanpassingen en casus-specifieke regels opgenomen in de modelregels om misbruik van mismatches te voorkomen en het effect van veel voorkomende commercieel fiscale verschillen op de effectieve belastingdruk te verkleinen. In de paragraaf hieronder noemen we een aantal voorbeelden met de praktische aspecten hiervan.

Bovendien is hier, zoals bij 3.2.7 waarin getracht wordt mismatches in commerciële winstbepaling tussen landen als gevolg van financiële instrumenten te repareren, enkel sprake van symptoombestrijding. Naar verwachting zullen derhalve nog vele andere voorbeelden (moeten) volgen.

Fiscale, commerciële en GloBE grondslag / belasting verschillen: enkele praktische aspecten van diverse systemen

De Pillar 2-modelregels voorzien in een additionele belastingheffing op basis van een afwijkende grondslag. Het formuleren van een dergelijke afwijkende, maar uniform en internationaal consistent toegepaste (naar de Orde hoopt), grondslag is begrijpelijk in het kader van het beoogde wereldwijde systeem van minimum taxation en de essentie om een GloBE ETR op consistente basis op landenniveau te kunnen bepalen. Echter, de hoeveelheid aanpassingen en casus-specifieke regels die naar voren komen in de modelregels, zowel ten aanzien van de bepalingen van het inkomen als de belastingen die worden meegenomen in de GloBE ETR berekening, maken dit praktisch vrijwel onmogelijk in toepassing. Ten aanzien van deze nieuwe grondslag, en de daaruit volgende commerciële en fiscale verschillen en complicaties die onlosmakelijk optreden, is veel te zeggen.

Hieronder nemen wij enkele punten op, hetgeen op dit moment geenszins als volledig commentaar is op te vatten (verwijzingen zijn naar artikelen van de OESO modelregels):

- Artikel 3.1.2: duidelijkheid ten aanzien van de precieze betekenis van deze paragraaf is essentieel voor multinationals aangezien zij aangepaste systemen en processen moeten opzetten op basis van de exacte uitgangspositie die wordt voorgesteld. Dit werk dient zeer snel aan te vangen, gelet op de ambitieuze tijdslijn voor de implementatie en toepassing van de regels. Wij nemen aan dat het gaat om de standalone accounts (op basis van de “group’s accounting standard”), zoals die worden meegenomen in de geconsolideerde accounts (dus inclusief geaccepteerde consolidatie aanpassingen). Daarnaast dient het commentaar zeer duidelijk in te gaan op de zogenoemde “consolidation adjustments eliminating intra-group transactions”, aangezien dit tot veel verschillende interpretaties kan leiden.
- Artikelen 3.2.1 / 4.2.1: een mechanisme ontbreekt om de herverdeling van inkomsten onder Pillar 1, Amount A, alsmede de Pillar 1-belastingen, mee te nemen bij de toepassing van de Pillar 2-regels. Als deze effecten niet worden meegenomen voor Pillar 2 GloBE ETR berekeningen, zal dit in dubbele belastingheffing resulteren aangezien het de GloBE ETR bepaling zal beïnvloeden.
- Artikel 3.2.3: toepassing van het arm’s lengthbeginsel op groepstransacties waarbij sprake is van een mismatch in commerciële accounts van de partijen of sprake is van een onzakelijke transactie. Toepassing van het arm’s lengthbeginsel in het geval van een mismatch is cruciaal om te waarborgen dat de doelstelling van Pillar 2 wordt bereikt. Ook waar door bijvoorbeeld slordige implementatie de verrekenprijzen zoals opgenomen in de commerciële accounts overduidelijk niet at arm’s length zijn kan een transfer pricing aanpassing voor Pillar 2 heel nuttig zijn om te zorgen dat GloBE winst dichterbij de fiscale winst zit. Echter door het arm’s lengthbeginsel in andere situaties rechtstreeks toe te passen als onderdeel van de berekening van het inkomen wordt deze nodeloos complex. In de praktijk leidt de toepassing van het arm’s lengthbeginsel door verschillen in interpretatie tot onzekerheden en langlopende onderling overlegprocedures. Hierdoor zal lang niet in alle gevallen duidelijk zijn of een transactie onzakelijk is en/of welke correctie nodig is. Bovendien zijn de transfer pricing regels al van toepassing om te zorgen dat iedere jurisdictie de arm’s length winst kan belasten, waardoor een extra toepassing van deze regels als onderdeel van GloBE overbodig lijkt. Voor zover deze regel ziet op het juist alloceren van een verrekenprijs aanpassing van het inkomen aan het juiste jaar zou deze beter passen in (samenhang met) artikel 4.6. zodat de mogelijk dubbele belasting die ontstaat door het wel toerekenen van de belastingverlaging aan het juiste jaar in de ene jurisdictie maar de belastingverhoging in het andere land in het jaar van de aanpassing mee te nemen, kan worden aangepakt. Verdere toelichting op het type aanpassingen dat beoogd wordt met dit artikel zou in elk geval wenselijk zijn.
- Artikel 3.2.8: alhoewel de GloBE ETR op landenniveau moet worden bepaald geven de regels maar een beperkte mogelijkheid om gebruik te maken van landenconsolidatie. Een dergelijke subconsolidatie wordt in de praktijk vaak toegepast bij het opstellen van de commerciële accounts. Hierdoor moeten alle aanpassingen per entiteit worden berekend en gevolgd in plaats van per land.
- Artikel 4.1.5: de toepassing van dit artikel resulteert in GloBE top-up tax in gevallen waarin er geen net GloBE inkomen is voor een bepaalde jurisdictie. Het in aanmerking nemen van GloBE top-up tax in situaties waarin er geen GloBE inkomen is lijkt niet in lijn met het doel van Pillar 2.
- Artikelen 4.4.1 / 4.4.2 / 4.4.3: het is positief dat tijdelijke verschillen door middel van deferred tax onder voorwaarden alsnog worden meegenomen en dit was een belangrijk verzoek vanuit het bedrijfsleven.

Echter, de veelheid aan aanpassingen ten aanzien van de deferred tax zoals volgend uit de commerciële verslaggeving, waaronder de beperking tot het minimum tarief, lijkt in te druisen tegen het beoogde doel en doet geen recht aan de daadwerkelijk van toepassing zijnde ETR. Het beperken van deferred tax tot het minimum tarief kan er zelfs in resulteren dat top-up tax verschuldigd is op zowel tijdelijke als permanente verschillen in situaties waar de echte ETR meer dan 15% is. Deze aanpassingen zorgen daarnaast voor veel complexiteit en bemoeilijken een consistente toepassing van de GloBE regels op landenniveau. Het zou vanuit theoretisch en praktisch oogpunt aan te bevelen zijn om meer aansluiting te zoeken bij de commerciële winstbepaling.

- Artikelen 4.4.4 / 4.4.5: de “recapture” van deferred tax liability door middel van de 5-jaarsregel heeft mogelijk een grote impact ten aanzien van de effectiviteit in de praktijk van het mogen meenemen van deferred tax bij de bepaling van de GloBE ETR. Door de voorgeschreven minimale afschrijvingstermijnen in Nederland voor bedrijfsmiddelen en goodwill (denk aan minimaal 5 of 10 jaar), zal mogelijk een groot deel van de deferred tax alsnog niet worden meegenomen dan wel via de “recapture”-regel met terugwerkende kracht alsnog tot aanpassingen leiden. De modelregels schrijven voor dat dit op “category” niveau wordt toegepast, en derhalve is het noodzakelijk dat er duidelijk commentaar komt ten aanzien van de definitie van “category”. Ten aanzien van de uitzonderingen van artikel 4.4.5 lijkt het eveneens essentieel dat het commentaar dit duidelijk definieert, om een veelheid aan interpretatieverschillen te voorkomen.
- Artikelen 6.1 / 6.2 / 6.3: deze paragrafen inzake “corporate restructurings” zijn zeer complex en is een additionele aanpassing ten aanzien van de standaard commerciële verslaggeving. Artikel 6.2.1 (c) vereist bijvoorbeeld historische boekwaarden. Deze waarde is na een overname niet altijd bekend omdat de koper in de regel geen inzicht heeft in geconsolideerde accounts van de verkoper (nog los van het gegeven dat verkoper en koper verschillende accounting standaarden kunnen toepassen). Daarnaast is het niet duidelijk hoe je om moet gaan met een bestaand minderheidsbelang dat opgewaardeerd en geconsolideerd moet worden na verkrijging van een controlerend belang.
- Om de administratieve lastendruk te verminderen – en ter vermijding van een verlies aan Deferred Tax Liability (recapture rules van artikel 4.4.4) – zou kunnen worden overwogen om de GloBE-winstbepalingsregels op verzoek als acceptabel stelsel van goedkoopmansgebruik toe te staan. De Orde is zich bewust dat hier diverse haken en ogen aan kleven, die nader onderzoek vergen. De keuze voor de GloBE-winstbepalingsregels kan namelijk zowel tot voor- als nadelen leiden voor belastingplichtigen c.q. de overheid. Een voorbeeld hiervan is dat de keuze er in kan resulteren, dat de kosten van aandelenopties aftrekbaar zouden worden en dat de deelnemingsvrijstelling beperkter wordt toegepast, hetgeen vanuit Nederlands beleidsmatig oogpunt als ongewenst kan worden beschouwd. De specifieke aftrekbeperkingen uit de Nederlandse wetgeving (zoals die voor aandelenopties) zouden in stand kunnen blijven door de keuze alleen te laten gelden voor artikel 3.25 Wet IB (jaarwinstbepaling). Vanuit een beleidsoogpunt is de gedachte van een heffing van Vpb op basis van de GloBE-winstbepalingsregels ook interessant in die zin dat hiermee de facto een stap wordt gezet naar een BEFIT (CCTB)-achtige geharmoniseerde winstbepaling. Ook kan een dergelijke mogelijkheid positief bijdragen aan het Nederlandse vestigingsklimaat.

In het bovenstaande is getracht een aantal, op dit moment, opvallende commerciële, fiscale en GloBE grondslag verschillen weer te geven. Een duidelijk commentaar op de modelregels lijkt van groot belang voor belastingdiensten en belastingplichtigen, inclusief snelle duidelijkheid ten aanzien van voor verschillende interpretatie vatbare essentiële begrippen en uitgangspunten.

Gezien alle (verwachte) complexiteit in regelgeving en uitvoering is de roep om duidelijke en brede safe harbours dan ook groot (zie onderdeel hierna).

In bredere zin vraagt de Orde aandacht voor het feit dat de GloBE-regels gebaseerd zijn op de jaarverslaggevingsregels (zoals IFRS/Dutch GAAP). Het ligt dan ook voor dat de hand dat diverse vragen zullen opkomen over jaarverslaggeving/tax accounting en de verschillen tussen 'tax' en 'book'. De Orde roept op om te bekijken hoe dit binnen de Belastingdienst en het Ministerie kan worden ingericht: wellicht kan expertise op dit gebied worden gecentraliseerd binnen één team.

Safe harbours

Een belangrijke element in de Blueprint versie van 14 oktober 2020 betrof de erkenning van de enorme complexiteit en zware administratieve last inzake de toepassing van de GloBE regels voor het bedrijfsleven. Daartoe zijn verschillende opties besproken ter simplificatie, waarvan het volgende staat beschreven in paragraaf 5:

- a) *"Country-by-country reporting ETR safe-harbour"*: beschreven staat dat dit kan betekenen dat de ETR die volgt uit het CbCR rapport voor een jurisdictie fungeert als safe-harbour, mits deze boven een bepaald percentage uitkomt (dus hoger dan 15%). In dat geval is geen verder werk vereist voor die jurisdictie voor toepassing van de GloBE regels.
- b) *"De minimis profit exclusion"*: dit staat beschreven als het uitsluiten van jurisdicties voor toepassing van de GloBE regels als minder dan een bepaald percentage van de winst voor belasting van een multinationale onderneming aan een jurisdictie is toe te rekenen. Als alternatief wordt ook een vast bedrag genoemd of een combinatie van beiden.
- c) *"Single jurisdictional ETR calculation to cover several years"*: de gedachte achter deze optie is om een ETR berekening te doen per jurisdictie in een basisjaar en een vrijstelling van 3 tot 5 jaar te geven voor jurisdicties met een ETR dat boven een bepaald niveau ligt. Dat niveau kan boven de 15% liggen. Aan deze optie werd praktisch gezien niet veel simplificatie toegedicht, omdat sowieso een systeem moet worden opgezet in het basisjaar.
- d) *"Tax administrative guidance"*: deze optie zou verregaande simplificatie kunnen brengen doordat géén ETR berekening hoeft te worden gedaan voor jurisdicties die voldoen aan de GloBE criteria. Of wordt voldaan aan deze criteria dient dan te worden heroverwogen bij een wijziging van het belastingsysteem in een jurisdictie. En deze optie benoemt een uitzondering dat toch een ETR berekening kan worden gevraagd door een belastingautoriteit binnen de periode dat een definitieve aanslag kan worden opgelegd. Hoewel erkend wordt dat deze optie veel werk betekent voor een overheid om het belastingsysteem van een ander land te beoordelen, zal dit in bepaalde mate sowieso moeten gebeuren voor het beoordelen van aangiftes die onder de GloBE regels dienen te worden beoordeeld.

In de gepubliceerde OESO GloBE regels van 20 december 2021 is van het bovenstaande het volgende terug te vinden:

- Conform paragraaf 5.5.1. kan op verzoek van de Filing Constituent Entity de Top-up Tax voor een jurisdictie op nul worden gezet als de gemiddelde GloBE omzet in die jurisdictie minder is dan € 10 miljoen en de gemiddelde winst minder is dan € 1 miljoen. Dit komt overeen met de optie genoemd hierboven onder b).
- Conform paragraaf 8.2 kan op verzoek van de Filing Constituent Entity effectief een vrijstelling gelden voor een Top-up Tax van een jurisdictie als de CE's in die jurisdictie kwalificeren voor een GloBE Safe Harbour, zoals bepaald in de GloBE Implementation Framework.

In de daaropvolgende beschrijving van de definitie wordt verwezen naar een door de Inclusive Framework (nog) overeen te komen proces bij de creatie van het GloBE Implementation Framework. Dit komt overeen met de optie genoemd hierboven onder d).

In de voorgestelde EU Richtlijn zoals gepubliceerd op 22 december 2021 wordt in artikel 29 de “de minimis exclusion” conform de OESO GloBE regels beschreven. Daarnaast verwijst de Richtlijn in artikel 51 naar een Annex waarin landen – door de Europese Commissie beoordeeld – staan die worden geacht de IIR voldoende te hebben geïmplementeerd conform de GloBE regels. Tevens wordt voorgesteld een delegatiekader vanuit de lidstaten aan de Europese Commissie om de Annex aan te passen. In dat kader kan conform artikel 54 de EU bilaterale overeenkomsten met derde landen die zijn opgenomen in de Annex afsluiten in verband met de administratieve verplichtingen van artikel 42 lid 6.

Wat evenwel opvalt is dat de voorgestelde richtlijn geen safe harbour-bepalingen bevat zoals de OESO-regels (in paragraaf 8.1.7. en 8.2). Ook bevat de voorgestelde conceptrichtlijn geen delegatiebepaling aan de Europese Commissie om dit in een later stadium toe te voegen. Het opnemen van safe harbour-bepalingen – hetgeen volgende de Orde zeer gewenst om de enorme administratieve lastendruk zo veel als mogelijk te beperken – lijkt dus een formele aanpassing van de richtlijn te vereisen. Voor een dergelijke aanpassing moet dus het hele formele (en tijdrovende) proces van richtlijnwijziging worden doorlopen. Wellicht is er geen intentie op Europees niveau de safe harbours van de OESO conform paragraaf 8 te implementeren, mede vanwege het voornemen van de Europese Commissie om een richtlijn voor te stellen voor publieke rapportage van de ETR positie per jurisdictie conform de Pillar 2 regels. Mocht deze veronderstelling juist zijn, dan lijkt hier geen belangenafweging te hebben plaatsgevonden in het voordeel van de vele ondernemingen die materieel niet geraakt zouden moeten worden door de Pillar 2 regels en desondanks een zware administratieve lastendruk krijgen opgelegd.

Voor GloBE kwalificerende bedrijven die geen activiteiten ontplooiën in laagbelastende jurisdicties zijn de uitgebreide administratieve verplichtingen uit hoofde van de GloBE regels in essentie onnodig, en kan een vereenvoudigde verplichting gelden. Tevens ligt het in de verwachting dat veel landen, die op dit moment vermoedelijk niet voldoen aan de minimumwinstbelastingcriteria van de GloBE regels, hun belastingsysteem aanpassen. Dit geldt overigens ook voor de EU lidstaten, waarvan verwacht mag worden dat elke lidstaat zal kiezen voor een “Qualifying Domestic Top-up Tax” conform artikel 10 van de Richtlijn.

Hoewel het bovenstaande voor de hand ligt, vergt het ook de nodige tijd voordat deze regels daadwerkelijk zijn geïmplementeerd en de implementatie praktisch is uitgewerkt. En hier verwacht de Orde dat de schoen wringt. Dat zou betekenen dat GloBE kwalificerende bedrijven de eerste jaren zwaar belastende administratieve verplichtingen moeten doorlopen, die in latere jaren weer worden opgeheven. In dit kader vraagt de Orde zich af of een overgangsmaatregel van bijvoorbeeld 5 jaar is overwogen die resulteert in een versimpelde aangifteverplichting zonder onderliggende berekeningen voor kwalificerende jurisdicties. Een “CbCR-reporting ETR safe-harbour” zoals hierboven beschreven onder a) geeft de betrokken overheden en de Europese Commissie de tijd om belastingsystemen te beoordelen en procedures te ontwikkelen en geeft bedrijven de administratieve verlichting die passend is bij doelstelling van de GloBE regels. Overigens zou het in het kader van administratieve lastenverlichting voor het grotere bedrijfsleven voor de hand liggen dat GloBE kwalificerende bedrijven die uitsluitend binnen de EU activiteiten ontplooiën per definitie onder een versimpelde administratieve verplichting vallen.