

Aanvullende reactie minimumbelasting 2024

Amsterdam, 26 november 2024

Geachte heer/mevrouw,

De Nederlandse Orde van Belastingadviseurs (hierna: de NOB) heeft met belangstelling kennisgenomen van het pakket Belastingplan 2025 zoals is aangenomen door de Tweede Kamer. In deze aanvullende reactie vragen we verduidelijking voor een aantal zaken die zijn gerelateerd aan de wet minimumbelasting 2024. We adresseren: gestructureerde hybride leningen, voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave en de samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelastingen Pijler 2.

Met vriendelijke groeten,
de Nederlandse Orde van Belastingadviseurs

drs. R.A. van der Jagt

prof. mr. dr. Arco Bobeldijk

Wetsvoorstel wet aanpassing minimumbelasting 2024

1. Gestructureerde hybride regelingen

Blijkens de eerdere reactie op onderhavig wetsvoorstel¹, onderschrijft de NOB de wens om misbruik van planning in het kader van de tijdelijke veilighaven op basis van een kwalificerend landenrapport tegen te gaan maar ziet ook een mogelijk onbedoeld effect voor de Nederlandse fiscale eenheidsregeling. We verwijzen naar de hierboven genoemde reactie. Ook verwijzen we naar de Nota naar aanleiding van het verslag² van dit wetsvoorstel waar is bevestigd dat voor de toepassing van het voorgestelde artikel 8.8a WMB 2024 de financiële verslaglegging van groepsentiteiten in beginsel leidend is.

De NOB vraagt of bevestigd kan worden dat de gestructureerde hybride regelingen niet van toepassing zijn op zuiver binnenlandse verhoudingen voor entiteiten die onderdeel uitmaken van dezelfde fiscale eenheid, daar van arbitrage in dit verband geen sprake is (of kan zijn)? **(VRAAG 1)**

2. Voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave

Het onderstaande is vrijwel een integrale herhaling van eerder gestelde maar vooralsnog onbeantwoorde vragen van de NOB³, behoudens enkele tekstuele wijzigingen.

Het voorgestelde artikel 8.2a WMB 2024 vloeit voort uit de administratieve richtsnoeren van februari 2023 en bewerkstelligt dat de effectieve belastingdruk niet negatief kan zijn. Het waarborgt daarmee dat het bijheffingspercentage zoals berekend volgens artikel 8.2 lid 3 WMB 2024 niet hoger is dan het minimumbelastingtarief. Dit wordt bereikt door de negatieve som van de gecorrigeerde betrokken belastingen over een verslagjaar niet in aanmerking te nemen, maar deze als een voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave te behandelen. Dit voortgewentelde bedrag valt vrij en vermindert het bedrag aan gecorrigeerde betrokken belastingen van een volgend verslagjaar waarin het gezamenlijke netto kwalificerende inkomen en de som van de gecorrigeerde betrokken belastingen meer bedragen dan nihil.

Aangezien deze wijziging pas per 31 december 2024 aanvangt, vraagt de NOB zich in dit kader af of er een specifieke reden is voor deze (latere) effectieve inwerkingtredingsdatum? **(VRAAG 2)** De NOB is hierbij tevens benieuwd hoe belastingplichtigen dienen om te gaan met een negatieve effectieve belastingdruk over het verslagjaar 2024 in het geval geen gebruik wordt gemaakt van de tijdelijke veilige haven op basis van een kwalificerend landenrapport.

¹ NOB reactie ter zake van het pakket Belastingplan 2025. Gepubliceerd op 27 september 2024.

² Tweede Kamer, vergaderjaar 2024–2025, 36 609, nr. 7, p.13

³ NOB reactie ter zake van het pakket Belastingplan 2025. Gepubliceerd op 27 september 2024.



Is het begrip van de NOB juist dat belastingplichtigen over het verslagjaar 2024 alsnog te maken kunnen krijgen met een bijheffingspercentage hoger dan het minimumtarief van 15 procent? **(VRAAG 3)**. Dit lijkt haaks te staan op het feit dat slechts voor belastingplichtigen bezwaarlijke administratieve richtsnoeren geen terugwerkende kracht hebben. Het is juist bezwaarlijk als het voorgestelde artikel 8.2a WMB 2024 geen terugwerkende kracht heeft, aangezien een belastingplichtige zich in dat geval wellicht geconfronteerd kan zien met een bijheffingspercentage van meer dan 15 procent.

In de administratieve richtsnoeren van februari 2023 is de regeling voor de voortgewentelde bovenmatige negatieve belastinguitgave geformuleerd voor de situatie waarin sprake is van een mogelijk bijheffingspercentage van meer dan 15 procent, alsmede voor de situatie dat sprake is van een netto kwalificerend verlies waarbij de gecorrigeerde betrokken belastingen hoger zijn dan de verwachte gecorrigeerde betrokken belastingen. Voor de laatste situatie is in het reeds bestaande artikel 7.2 lid 6 WMB 2024 een delegatiegrondslag opgenomen. Een verschil tussen beide situaties is overigens dat de procedure verplicht gesteld wordt in het eerste geval, en ter optionele electie is van een groep in het laatste geval.

De NOB geeft in overweging om de toepassing van het voorgestelde artikel 8.2a WMB 2024 uit te breiden zodat het ook de situatie dekt waar artikel 7.2 lid 6 WMB 2024 op ziet. **(VRAAG 4)**

Wetsvoorstel Overige fiscale maatregelen 2025

3. Samenloop onderworpenheidstoetsen in de vennootschapsbelastingen Pijler 2

Artikel III, onderdelen A, C, E (artikelen 10a, 13, 15e van de Wet op de vennootschapsbelasting 1969)

Wetswijziging voor artikel 10a Wet Vpb 1969, artikel 13 Wet Vpb 1969, artikel 15e Wet Vpb 1969 en aanverwante regelingen

Het onderstaande is vrijwel een integrale herhaling van eerder gestelde maar vooralsnog onbeantwoorde vragen van de NOB⁴, behoudens enkele tekstuele wijzigingen.

⁴ NOB reactie ter zake van het pakket Belastingplan 2025. Gepubliceerd op 27 september 2024.





Voor de regelingen van artikel 10a Wet Vpb 1969 (winstdrainage), artikel 13 Wet Vpb 1969 (deelnemingsvrijstelling) en artikel 15e Wet Vpb 1969 (objectvrijstelling), alsmede voor aanverwante regelingen, wordt verduidelijkt dat kwalificerende Pijler 2-bijheffingen als een belasting naar de winst worden beschouwd en derhalve relevant zijn voor de onderworpenheidstoetsen van de betreffende bepalingen. Hierbij wordt een onderscheid gemaakt tussen welke Pijler 2-bijheffingen relevant zijn voor de onderworpenheidstoetsen; voor de regeling van artikel 10a Wet Vpb 1969 geldt dat alle Pijler 2-bijheffingen relevant zijn, voor artikelen 13 en 15e Wet Vpb 1969 en aanverwante regelingen geldt dat alleen de kwalificerende binnenlandse bijheffing in aanmerking mag worden genomen.

De NOB constateert enkele onduidelijkheden ten aanzien van de onderworpenheidstoetsen die bij wetswijziging gewijzigd worden.

Bij de invoering van artikel 10a Wet Vpb 1969 is door de wetgever opgemerkt⁵:

“Voor een naar Nederlandse maatstaven redelijke heffing kan tot uitgangspunt worden genomen het daadwerkelijk onderworpen zijn van de rente aan een heffing naar de winst of het inkomen die wat grondslag en tarief betreft nog als in overeenstemming mag worden beschouwd met de door de OESO-lidstaten gehanteerde gebruikelijke normen voor binnenlands belastingplichtige vennootschappen en natuurlijke personen die niet aan een bijzonder regime zijn onderworpen.”

De Pijler 2-grondslag betreft een benadering van de door OESO-staten gehanteerde gebruikelijke normen voor de belastinggrondslag om te voorkomen dat er discrepanties en dus verstoringen ontstaan door afwijkingen tussen deze grondslagen.⁶

Kan worden bevestigd dat in het licht van bovenstaande parlementaire uitlating, al dan niet behoudens gevallen waarin (mogelijke) verrekening van verliezen of het bestaan of ontstaan van andersoortige aanspraken aan compenserende heffing in de zin van artikel 10a Wet Vpb 1969 in de weg staat, een Pijler 2-bijheffing altijd tot een compenserende heffing leidt? **(VRAAG 5)**

Zo niet, op welke gronden zou een Pijler 2-heffing dan mogelijk niet tot een voldoende compenserende heffing kunnen leiden? **(VRAAG 6)**

Het kan voorkomen dat de binnenlandse bijheffing niet wordt opgelegd aan de groepsentiteit waarvan de onderworpenheid vereist wordt in de context van de onderworpenheidstoetsen van de deelnemingsvrijstelling of de objectvrijstelling (of aanverwante regelingen). Bij bijvoorbeeld de Nederlandse binnenlandse bijheffing wordt de volledige bijheffing opgelegd aan één Nederlandse

⁵ Kamerstukken II 1995/96, 24 696, 3, p. 21.

⁶ Kamerstukken II 2022/23, 36 369, 3, p. 22; Geconsolideerd Commentaar, p. 59-60, par. 17, 20, 21.





groepsentiteit, door bij fictie al het kwalificerende inkomen van de Nederlandse groepsentiteiten aan te merken als het inkomen van deze groepsentiteit (artikel 3.1 lid 2 WMB 2024). Deze wijze van bijheffing of een vergelijkbare wijze van de toerekening van de bijheffing aan één groepsentiteit kan mogelijk ook worden toegepast onder buitenlandse rechtssystemen. In de totstandkomingsgeschiedenis van de onderworpenheidstoetsen is opgemerkt dat het gebruik van een fiscaal groepsregime of consolidatieregime niet in de weg hoeft te staan aan het (reëel) onderworpen zijn van een entiteit (of vaste inrichting). Zelfs het bestaan van afwijkingen in het consolidatieregime is niet problematisch in deze zin. Als problematisch wordt slechts aangemerkt de situatie waarin bijvoorbeeld een deelneming van een Nederlandse belastingplichtige door het groepsregime gebruik kan maken van stelselafwijkingen van andere entiteiten binnen dat groepsregime⁷. Kan worden bevestigd dat het feit dat de binnenlandse bijheffing op een jurisdictionele basis berekend wordt en in bepaalde gevallen opgelegd wordt aan een andere groepsentiteit dan de groepsentiteit die een bepaald inkomen verdient heeft en waarvan de onderworpenheid van belang is voor de Nederlandse onderworpenheidstoets in kwestie, niet in de weg hoeft te staan aan het bestaan van voldoende onderworpenheid van een deelneming of vaste inrichting?

(VRAAG 7)

Uit de voorbeelden die gegeven worden op pagina's 46-48 lijkt te volgen dat de daadwerkelijke bijheffing die geheven wordt ten aanzien van interestbaten (artikel 10a Wet Vpb 1969) of een entiteit (artikel 13 Wet Vpb 1969) vastgesteld dient te worden om de interactie tussen een Pijler 2-bijheffing en de onderworpenheidstoets in kwestie vast te stellen. De bijheffing die toerekenbaar is aan een bepaald inkomen zal mede afhankelijk zijn van de aanwezigheid van gecorrigeerde betrokken belastingen en kwalificerend inkomen van overige groepsentiteiten die gevestigd zijn in dezelfde jurisdictie, als ook van de inkomensuitsluiting op basis van reële aanwezigheid die toerekenbaar is aan de groepsentiteiten in die jurisdictie. In een jurisdictie waarin meerdere groepsentiteiten gevestigd zijn leidt deze uitleg van de interactie derhalve tot een complex vraagstuk over hoe de aan een deelneming of interestbate toe te rekenen bijheffing vastgesteld dient te worden.

Is de interpretatie van de NOB met betrekking tot de voorbeelden juist dat de daadwerkelijke bijheffing dient te worden vastgesteld? **(VRAAG 8)** En kan de wetgever in dat geval meer handvatten of een uitgebreider voorbeeld geven om te illustreren hoe de toerekening van bijheffing kan uitwerken?

(VRAAG 9)

Als voorbeeld van de complexiteit van de toerekening en de behoefte aan nadere verduidelijking kan het volgende voorbeeld dienen.

Stel:

⁷ Kamerstukken II 2009/2010, 32129, nr. 3, p. 63; Kamerstukken II 2009/2010, 32129, nr. 8, p. 34-35.





1. Groepsentiteit 1, kwalificerend inkomen bedraagt 1000, de betrokken belastingen bedragen 100, en groepsentiteit 1 draagt bij aan het recht op een vermindering voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid voor 0;
2. Groepsentiteit 2, kwalificerend inkomen bedraagt 2000, de betrokken belastingen bedragen 400, en groepsentiteit 2 draagt bij aan het recht op een vermindering voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van 0;
3. Groepsentiteit 3, kwalificerend inkomen bedraagt 2000, de betrokken belastingen bedragen 0, en groepsentiteit 3 draagt bij aan het recht op een vermindering voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid van 2000
4. Jurisdictie: kwalificerend inkomen bedraagt 5000, de betrokken belastingen bedragen 500. Het effectieve belastingtarief is derhalve 10 procent, en het bijheffingspercentage bedraagt 5 procent. De overwinst bedraagt 3000 (5000 -/- 2000) en derhalve bedraagt de jurisdictionele bijheffing 150 (3000 * 5%).

Hoe moet de bijheffing worden verdeeld? Pro rata over alle drie de entiteiten? Of alleen over groepsentiteiten 1 en 3 aangezien deze entiteiten stand-alone niet aan een effectief belastingtarief van 15 procent onderworpen zouden zijn en derhalve laagbelast zouden zijn? Of alleen aan groepsentiteit 1 omdat deze entiteit stand-alone aan bijheffing onderworpen zou worden? Indien de bijheffing naar rato verdeeld dient te worden over meerdere entiteiten, wordt dan slechts aangesloten bij het relatieve aandeel in het kwalificerende inkomen? Of wordt rekening gehouden met de mate waarin de betrokken belastingen, het kwalificerende inkomen en de vermindering voor uitgesloten inkomen op basis van reële aanwezigheid bijdragen van een groepsentiteit bijdragen aan de bijheffing, en zo ja, hoe? De NOB verzoekt om op de voorgaande vragen in te gaan. **(VRAAG 10)**.

De WMB 2024 voorziet zelf ook in een mechanisme om de jurisdictionele bijheffing te verdelen. Dit mechanisme (in artikel 8.2 lid 5 WMB 2024) sluit aan bij het relatieve aandeel van het kwalificerende inkomen van een groepsentiteit ten aanzien van het totale kwalificerende inkomen van de groepsentiteiten in de jurisdictie. Indien dit mechanisme leidend zou zijn, zou dat een hogere toerekening aan groepsentiteit 2 en 3 betekenen ($2000/5000 * 150 = 60$) dan aan groepsentiteit 1 ($1000/5000 * 150 = 30$). De NOB betwijfelt of bij deze maatstaf aangesloten zou moeten worden.





4. Tot slot

De NOB is uiteraard graag bereid deze reactie nader toe te lichten en daartoe in overleg te treden. Een afschrift van deze reactie wordt op onze website gepubliceerd.⁸

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.

⁸ Meer informatie over de Commissie Wetsvoorstellen van de NOB leest u hier: <https://www.nob.net/over-de-nob/commissie/commissie-wetsvoorstellen/>.

